

Министерство образования и науки Российской Федерации
Муромский институт (филиал)
федерального государственного бюджетного образовательного учреждения
высшего образования
**«Владимирский государственный университет
имени Александра Григорьевича и Николая Григорьевича Столетовых»**

**МЕТОДИЧЕСКИЕ УКАЗАНИЯ
К ПРАКТИЧЕСКИМ ЗАНЯТИЯМ
ПО ДИСЦИПЛИНЕ «АУДИТ»**

для студентов специальности

38.02.01 «Экономика и бухгалтерский учет (по отраслям)»
код и наименование специальности

Программа подготовки специалистов среднего звена

Составитель:
Майорова Л.В.

Муром 2018 г.

Содержание

Практическое занятие №1. Понятие, сущность и содержание аудита. Виды аудита ..	3
Практическое занятие №2. Организации и нормативное регулирование аудиторской деятельности в России	5
Практическое занятие №3. Планирование аудита. Методы и процедуры аудита.....	8
Практические занятия №4-5. Существенность в аудите. Аудиторский риск.	10
Практическое занятие №6. Аудиторская выборка.....	20
Практическое занятие №7. Аудиторское заключение.....	29
Практическое занятие №8. Проверка кассовых операций при проведении аудита	30
Практическое занятие №9. Аудит основных средств и нематериальных активов.....	34
Практическое занятие №10. Проверка материально-производственных запасов при проведении аудита.....	36
Практическое занятие №11. Проверка издержек производства и обращения при проведении аудита.....	39
Приложения	41

Практическое занятие №1. Понятие, сущность и содержание аудита. Виды аудита

Тестовые задания

1.1. Своим возникновением аудит в современном понимании этой деятельности обязан:

- а) Англии середины XIX в.;
- б) Франции конца XIX в.;
- в) Италии середины XVIII в.;
- г) Германии начала XIX в.

1.2. Закон об обязательном аудите был принят в США:

- а) в 1902 г.;
- б) 1945 г.;
- в) 1916 г.;
- г) 1937 г.

1.3. Одним из преобладающих направлений развития аудита в мире в настоящее время является:

- а) диверсификация аудиторской деятельности;
- б) стандартизация аудиторской деятельности;
- в) развитие самостоятельных национальных программ аудиторской деятельности;
- г) свертывание аудиторской деятельности.

1.4. России должность аудитора была введена указом:

- а) Екатерины II;
- б) Петра I;
- в) Елизаветы I;
- г) Павла I.

1.5. Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» был принят:

- а) 7 августа 2001 г.;
- б) 5 декабря 2000 г.;
- в) 23 апреля 2002 г.;
- г) 15 октября 2001 г.

1.6. Основной задачей всех аудиторских служб является:

- а) координация работы всех подразделений аудируемой организации;
- б) анализ финансово-экономических показателей деятельности организации;
- в) проверка законности финансово-хозяйственных операций, состояния бухгалтерского учета, достоверности отчетности;
- г) подготовка финансовой отчетности и отчетности в налоговые органы.

1.7. Экономическое и финансовое консультирование, осуществляемое аудиторскими организациями, относится:

- а) к сопутствующим аудиту услугам;
- б) основным задачам аудиторской деятельности;
- в) целям аудиторской деятельности;
- г) объектам стандартизации аудиторской деятельности.

1.8. Разработка и анализ инвестиционных проектов, составление бизнес-планов относится:

- а) к сопутствующим аудиту услугам;
- б) услугам, включаемым в план аудиторской проверки;

- в) услугам, включаемым в стандарт аудиторской проверки;
- г) основным услугам аудита.

1.9. Аудиторская организация может быть создана в любой организационно-правовой форме за исключением:

- а) общества с ограниченной ответственностью;
- б) товарищества на вере;
- в) открытого акционерного общества;
- г) товарищества с ограниченной ответственностью.

1.10. Согласно Федеральному закону «Об аудиторской деятельности» обязательной ежегодной аудиторской проверке подлежат экономические субъекты, имеющие организационно-правовую форму открытого акционерного общества:

- а) численностью более 200 акционеров;
- б) численностью более 1 000 акционеров;
- в) численностью более 2 000 акционеров;
- г) независимо от численности акционеров.

Задания

2.1. Предполагается создать аудиторскую организацию в форме открытого акционерного общества. В штате аудиторской организации будет состоять четыре аудитора. В Уставе заявлены следующие виды деятельности:

- 1) аудиторские и сопутствующие им услуги;
- 2) оптовая торговля.

Зарегистрирует ли такую организацию государственная регистрационная палата?

2.2. Общество с ограниченной ответственностью (ООО) «Альянс» обратилось к аудиторской фирме с предложением осуществить экономический анализ деятельности с целью выявления резервов повышения эффективности производства. Может ли принять данное предложение аудиторская фирма?

2.3. В январе 2018 г. аудиторская фирма провела в закрытом акционерном обществе (АО) «Эллипс» обязательную аудиторскую проверку финансовой (бухгалтерской) отчетности за 2017 г. В феврале 2018 г. сотрудники Федеральной антимонопольной службы прибыли на предприятие для установления достоверности отчетной информации за 2017 г.

Могут ли государственные ревизоры отменить намеченную проверку и воспользоваться данными аудиторской фирмы?

1.4. В январе 2018 г. руководство компании «Айсберг» обратилось в банк с просьбой о предоставлении кредита для расширения производственной деятельности. Для оценки кредитоспособности компании банк затребовал бухгалтерскую отчетность за 2017 г. и аудиторское заключение о ее достоверности. В соответствии с Федеральным законом «Об аудиторской деятельности» компания «Айсберг» не подлежит обязательной ежегодной аудиторской проверке. Однако в декабре 2017 г. в компании была проведена комплексная проверка государственной налоговой службой, поэтому в качестве подтверждения достоверности отчетности предлагается акт комплексной налоговой проверки. Определите, примет ли банк акт комплексной налоговой проверки вместо бухгалтерской отчетности и аудиторского заключения для принятия решения о предоставлении коммерческого кредита на цели развития производства компании «Айсберг».

1.5. Достаточно ли аудитору для предоставления аудиторского заключения сформулировать мнение по следующим вопросам:

- 1) соответствует ли отчетность в целом всем требованиям, предъявляемым к ней, и не содержит ли противоречивой информации (приемлемость отчетности);
- 2) имеются ли основания для включения в отчетность указанных там сумм (обоснованность отчетности);
- 3) включены ли в отчетность все необходимые суммы, в частности все ли активы и пассивы принадлежат предприятию (законченность);
- 4) все ли категории правильно оценены и безошибочно подсчитаны (оценка)?

1.6. В ноябре 2017 г. ООО «Платан» в связи с техническими проблемами в области ведения бухгалтерского учета обратилось в аудиторскую фирму с просьбой о предоставлении услуг по восстановлению аналитического и синтетического учета за 2017 г. После заключения договора и оплаты услуг аудиторской фирмы в декабре 2017 г. учет был восстановлен. В январе 2018 г. ООО «Платан» обратилось в эту же аудиторскую фирму с предложением заключить договор на проведение аудиторской проверки за 2017 г. Может ли аудиторская фирма заключить договор на проведение аудиторской проверки ООО «Платан» за 2017 г.?

Практическое занятие №2. Организации и нормативное регулирование аудиторской деятельности в России

Тестовые задания

1.1. Термин «аудитор» происходит от латинского глагола «аудиторе», который означает:

- а) проверять;
- б) слышать, выслушивать, слушать;
- в) удостоверить.

1.2. Основная цель аудита:

- а) выражение мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемых лиц и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству РФ;
- б) выявление ошибок персонала аудируемого предприятия;
- в) определение финансовой устойчивости предприятия;
- г) установление возможных фактов мошенничества.

1.3. Основные профессиональные этические принципы, связанные с аудиторской деятельностью, включают:

- а) независимость;
- б) честность;
- в) объективность;
- г) профессиональную компетентность;
- д) добросовестность;
- е) конфиденциальность;
- ж) профессиональное поведение;
- з) все названные принципы.

1.4. В каком из следующих случаев независимость и объективность аудитора не считается нарушенной:

- а) аудитор оказывал проверяемому экономическому субъекту услуги по восстановлению и ведению бухгалтерского учета, составлению отчетности;
- б) аудитор является учредителем, собственником, акционером, руководителем или иным должностным лицом проверяемого экономического субъекта, несущим ответственность за соблюдение финансовой отчетности;

- в) аудитор состоит в близком родстве с учредителями, собственниками или руководителями проверяемого экономического субъекта;
- г) аудитор оказывал управленческую услугу по обучению персонала проверяемой компании пользованием компьютерной системой.

1.5. Исторической родиной аудита является:

- а) Россия;
- б) Англия;
- в) Франция;
- г) США.

1.6. Аудиторская деятельность это:

- а) предпринимательская деятельность по независимой проверке бухгалтерского учета и финансовой (бухгалтерской) отчетности;
- б) оказание помощи в расчете налогов и консультирование по финансовым и правовым вопросам;
- в) предпринимательская деятельность по независимой экспертизе финансовой отчетности.

1.7. Обязательный аудит проводится:

- а) в случаях, установленных законодательством;
- б) по решению экономического субъекта;
- в) по поручению финансовых или налоговых органов.

1.8. Какое положение наиболее точно отражает отличие внешнего аудита от внутреннего:

- а) внешний аудитор должен быть полностью независим от организации, а внутренний аудитор работает в организации и составляет отчеты для руководства и внутреннего использования;
- б) внешний аудитор в обязательном порядке должен быть аттестован, а внутренний нет;
- в) внутренний аудит создается по приказу руководства организации, а внешний – в соответствии с действующим законодательством.

1.9. Аудиторская проверка может быть:

- а) обязательной и инициативной;
- б) только обязательной;
- в) только инициативной.

1.10. Инициативная аудиторская проверка проводится:

- а) по решению государственных органов;
- б) по инициативе экономического субъекта;
- в) по решению аудитора или аудиторской организации.

1.11. Обязательный аудит проводится:

- а) в случаях, установленных законодательством;
- б) по решению руководства экономического субъекта;
- в) по поручению государственных органов.

1.12. Бухгалтерская отчетность какой организации подлежит обязательному аудиту:

- а) АО «Торговый дом»;
- б) ПАО «Продмаш»;
- в) АО «Золотой колос».

1.13. Определите аудиторские услуги, не совместимые с обязательной аудиторской проверкой:

- а) управленческие консультации;
- б) маркетинговые услуги;
- в) ведение бухгалтерского учета и составление бухгалтерской отчетности.

1.14. Что является критерием для оценки обязательности аудиторской проверки:

- а) организационно-правовая форма экономического субъекта;
- б) величина уставного капитала экономического субъекта;
- в) величина прибыли (убытка) организации.

Задания

2.1. Составьте письмо о проведении аудита на АО «Муромский радиозавод» аудиторской компанией ООО Аудит-консультационный центр "Консуэлло".

Сведения об аудиторской компании:

600000, г. Владимир, ул.Щевическая, 9

тел./факс {4922) 42-09-03, 42 -09 -0 4, 42 -09-05

E-mail: auditplus@mail.ru

ОГРН 1023303355976, ИНН 3328409664, КПП 332901001

р/с N40702810310020100104 в отделении №8611 Сбербанка России г. Владимир

к/с №30101810000000000602, БИК 041708602

Член саморегулируемой организации аудиторов НП "Аудиторская Палата России"

номер в реестре - 10201000487

Сведения об аудируемом лице:

Акционерное общество «Муромский радиозавод»

Место нахождения: 602264, Владимирская область, г. Муром, Радиозаводское шоссе, дом

23. Государственная регистрация: свидетельство о государственной регистрации юридического лица №493 выдано 17.06.2002, свидетельство о внесении записи в Единый государственный реестр юридических лиц от 26.09.2002, ОГРН 1023302152213.

Письмо должно содержать следующие основные указания:

- цель аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности;
- ответственность руководства аудируемого лица за подготовку и представление финансовой (бухгалтерской) отчетности;
- объем аудита, включая ссылки на законодательство Российской Федерации и федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности;
- аудиторское заключение и любые иные документы, которые предполагается подготовить по результатам аудита;
- информация о том, что в связи с применением в ходе аудита выборочных методов тестирования и другими свойственными аудиту ограничениями, наряду с ограничениями, присущими системам бухгалтерского учета и внутреннего контроля аудируемого лица, имеется неизбежный риск того, что некоторые, в том числе существенные, искажения финансовой (бухгалтерской) отчетности могут остаться необнаруженными;
- требование обеспечения свободного доступа ко всей бухгалтерской документации и другой информации, запрашиваемой в ходе проведения аудита;
- цена проведения аудита (либо способ ее определения), а также порядок признания услуги оказанной и порядок расчетов.

Пример письма приведен в Приложении 1.

2.2. Некоммерческая организация ассоциация «Аэрофлот» на конец отчетного периода имеет следующие показатели:

- Прибыль (убыток) до налогообложения (бухгалтерская прибыль) - 52 560 тыс.руб.
- Выручка (нетто) от продажи товаров, продукции, работ, услуг (за минусом НДС, акцизов) - 480 000 тыс.руб.
- Капитал (уставный, добавочный, резервный, нераспределенная прибыль) - 28300 тыс.руб.
- Себестоимость проданных товаров, продукции, работ, услуг - 150 452 тыс.руб.
- активы баланса - 8 567 тыс.руб.

Определите, подлежит ли ассоциация «Аэрофлот» обязательному аудиту.

Практическое занятие №3. Планирование аудита. Методы и процедуры аудита

Методические указания по выполнению работы

Планирование аудита – один из обязательных этапов, который заключается в определении стратегии и тактики аудита, объема проверки, составлении общего плана, разработке программы и конкретных аудиторских процедур.

При планировании аудита выделяют следующие этапы: предварительное планирование аудита; подготовка и составление общего плана аудита; разработка программы аудита.

Аудитор должен обладать соответствующими знаниями и получить информацию о деятельности клиента в объеме, достаточном для выявления и понимания событий, хозяйственных операций и методов работы, которые могут оказать существенное влияние на отчетность, подходы к аудиту либо аудиторское заключение. Требования к пониманию деятельности аудируемого лица определены в Федеральном правиле (стандарте) № 15 «Понимание деятельности аудируемого лица», утвержденном постановлением Правительства РФ от 07.10.2004 № 532.

В Федеральном правиле (стандарте) № 15 раскрыты положения в отношении получения знаний деятельности клиента и их применения. **До заключения договора** аудитор должен иметь предварительные сведения об отрасли, структуре собственности, руководстве и собственниках клиента, необходимые для проведения аудита.

Общий план является описанием предполагаемого объема и порядка проведения проверки.

Программа аудита является набором инструкций для аудитора, а также средством контроля и проверки надлежащего выполнения работы.

Задания для выполнения практической работы

1) Сбор сведений о проверяемом экономическом субъекте (выполняется на основе изучения данных учредительных документов, отчетности и служит материалом при составлении раздела «Общие сведения о клиенте» отчета);

2) Оценка состояния внутреннего контроля (дается на основе: результатов проверки отчетности по формальным признакам, выводов о степени надежности системы внутреннего контроля);

3) Составление общего плана и программы аудита;

4) Расчет необходимого времени и оплаты по договору;

В работе необходимо отразить

1) Общие сведения о клиенте (наименование организации, организационно-правовая форма, адрес, сведения об учредителях и уставном капитале, руководителях) (Приложение 1, 2);

2) Организационная структура (состав структурных подразделений, наличие филиалов, управляющие органы, их подчиненность) (Приложение 1, 2);

3) Организация учета (описание формы и системы учета, системы документооборота, определение степени информативности и комплексности учетной документации) (Приложение 1, 2);

4) Оценка состояния внутреннего контроля;

5) План и программа аудита (Приложение 3, 4);

6) Расчет необходимого времени и оплаты по договору (Приложение 6).

Оценка состояния внутреннего контроля проводится на основании проверки отчетности по формальным признакам. В ходе аудиторской проверки аудитор обязан разобраться в системе бухгалтерского учета, которая применяется на проверяемом им экономическом субъекте, и при этом изучить и оценить те средства контроля, на основе которых он собирается определить суть, масштаб и временные затраты предполагаемых аудиторских процедур, а так же получить достаточную убежденность в том, что система бухгалтерского учета достоверно отражает хозяйственную деятельность проверяемого экономического субъекта.

Предметом пристального внимания при осуществлении проверки хозяйственно-финансовой деятельности предприятия должно быть состояние аналитического учета всех его средств и источников их образования с точки зрения своевременности его осуществления, полноты и достоверности учетных и

отчетных данных. Аналитический учет является инструментом обобщения информации для углубления и расширения, аналитических возможностей бухгалтерского учета. Состав и содержание аналитических счетов определяются конкретной характеристикой хозяйственных операций, задачами контроля и анализа финансово-хозяйственной деятельности предприятия. Совокупность хозяйственных операций, объединяемая синтетическим счетом, детализируется на отдельных аналитических счетах.

При проверке финансово-хозяйственной деятельности предприятия необходимо убедиться в идентичности показателей аналитического учета с показателями синтетического учета. Взаимосвязь устанавливается следующим образом.

1. Сумма сальдо на начало месяца по аналитическим счетам всегда равна остатку на начало месяца по объединяющему их синтетическому счету.

2. Сумма оборотов за месяц (по дебету или кредиту) аналитических счетов всегда равна обороту за месяц (соответственно дебетовому или кредитовому) объединяющего их синтетического счета.

3. Сумма сальдо на конец месяца по аналитическим счетам всегда равна остатку на конец месяца по объединяющему их синтетическому счету.

4. Нарушение указанных равенств свидетельствует о нарушениях установленного действующим законодательством порядка бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности.

Основной объем информации о финансово-хозяйственной деятельности предприятия содержится в бухгалтерской отчетности, отражающей все аспекты деятельности предприятия в денежном выражении и одновременно представляющей собой завершающий этап учетных работ за отчетный период. Проверку бухгалтерской отчетности необходимо начать с общего обзора отчетных форм. При этом прежде всего обращается внимание на заполнение адресной части форм.

Аудитору необходимо проверить правильность заполнения отчетности по форме: наличие всех предусмотренных показателей; отсутствие подчисток и помарок. Далее необходимо провести счетную проверку, т.е. проверить сопоставимость и, взаимосвязь показателей, отраженных в различных формах бухгалтерской отчетности.

При проверке правильности составления бухгалтерского баланса необходимо обратить внимание на следующие моменты:

1. Данные статей баланса на начало периода должны соответствовать данным баланса за предшествующий период. При изменении вступительного баланса на начало года по сравнению с отчетным за предыдущий год должны быть даны соответствующие разъяснения.

2. Данные статей баланса на конец отчетного периода должны быть подтверждены результатами инвентаризации.

3. Сумма статей баланса по расчетам с финансовыми, налоговыми органами, учреждениями банков должна быть согласована с ними и тождественна.

4. Данные заключительного баланса должны соответствовать оборотам и остаткам по счетам Главной книги или другого аналогичного регистра бухгалтерского учета на конец отчетного года.

5. Данные балансов на начало и конец года должны быть сопоставимы. Любые расхождения в методологии формирования одной и той же статьи вступительного и заключительного балансов должны быть объяснены.

Примерная договорная стоимость аудиторской проверки определяется исходя из экспертной оценки трудоемкости проведения работ:

- общая трудоемкость проведения аудиторской проверки - 340 чел-час (студент самостоятельно определяет трудоемкость выполнения отдельных видов работ по отдельным группам участников аудиторской проверки, но в пределах обозначенных часов) (Приложение 5).

- необходимый уровень рентабельности аудиторской фирмы - 20 - 25%

- среднечасовая норма расходов на оплату труда аудиторов - 500 руб., аттестованного аудитора – 700 руб., руководителя аудиторской проверки - 1000 руб.

- размер страховых взносов - 30%

- уровень общехозяйственных расходов аудиторской фирмы - 15-20%.

Общая сумма договора на проведение аудита рассчитывается как сумма расходов на оплату труда аудиторов, осуществляющих аудиторскую проверку (с отчислениями), общехозяйственных расходов и прибыли. Общий план и программа аудита заполняется исходя из перечня аудиторских процедур (Приложение 5).

Практические занятия №4-5. Существенность в аудите. Аудиторский риск.

Методические указания по выполнению работы

1. Оценка существенности в аудите

Существенность в аудите – это вероятность того, что применяемые аудиторские процедуры позволяют определить наличие ошибки в отчетности экономического субъекта и оценить их влияние на принятие соответствующих решений ее пользователями. **Информация об отдельных активах, обязательствах, доходах, расходах и хозяйственных операциях**, а также составляющих капитала **считается существенной**, если ее пропуск или искажение может повлиять на экономические решения пользователей, принятые на основе финансовой (бухгалтерской) отчетности.

В аудите **различают качественную и количественную оценку существенности информации**.

При **качественной оценке** аудитор должен использовать свое профессиональное суждение, для того чтобы определить, носят или не носят существенный характер отмеченные в ходе аудита искажения порядка совершения хозяйственных и финансовых операций от требований нормативных актов, действующих в Российской Федерации. Таким образом, аудитору необходимо выявить существенность из контекста поставленного вопроса. Например, статью доходов можно рассмотреть для оценки существенности с качественной стороны относительно общего обзора финансовой отчетности; целого, от которого она составляет часть; других статей; соответствующей суммы за предыдущие годы. Д.К. Робертсон выделяет следующие факторы при оценке существенности: абсолютная величина ошибки, относительная величина ошибки, содержание статьи отчетности, конкретные условия, неопределенность, кумулятивный эффект.

В случае **количественной оценки** аудитору необходимо определить, превосходят ли по отдельности и в сумме обнаруженные искажения прогнозируемую величину отклонений, т.е. уровень существенности.

Под **уровнем существенности** понимается предельное значение ошибки финансовой (бухгалтерской) отчетности, начиная с которой квалифицированный пользователь этой отчетности с большей степенью вероятности не в состоянии делать на ее основе правильные выводы и принимать правильные экономические решения.

В зависимости от аспекта финансовой отчетности аудитор рассматривает существенность как на уровне финансовой (бухгалтерской) отчетности в целом, так в отношении сальдо счетов, групп однотипных операций и раскрытия информации. Аудитор должен принимать во внимание существенность при определении характера, сроков проведения и объема аудиторских процедур, а также при оценке последствий искажений. Аудиторским организациям необходимо разработать свой подход по расчету уровня существенности и использовать его при планировании аудиторских процедур, оценке последствий искажений.

Формулу и методику расчета уровня существенности каждая организация определяет сама и утверждает его в своем внутрифирменном стандарте, который является открытой информацией.

При определении существенности сегмента возможны два подхода:

1) дедуктивный - когда первоначально определяется общая существенность финансовой отчетности, которая затем распределяется между значимыми статьями проверяемого бухгалтерского баланса,

2) индуктивный - когда первоначально определяется существенность значимых статей проверяемого бухгалтерского баланса, а затем путем суммирования полученных значений существенности определяется общая существенность финансовой отчетности.

2. Дедуктивный подход к оценке уровня существенности

Дедуктивный подход является предпочтительным с теоретической точки зрения. При его использовании можно избежать ситуации, когда сумма оценок существенности по отдельным счетам превышает допустимую величину для отчетности в целом.

Общую погрешность финансовой отчетности можно установить несколькими способами:

- 1) как относительную величину базового показателя,
- 2) как результат комплексного расчета.

Предлагается рассчитывать данный показатель исходя из установленных уровней существенности основных показателей бухгалтерской отчетности:

- 1) 5% от балансовой прибыли организации,
- 2) 2% валового объема реализации,
- 3) 2% валюты баланса,
- 4) 10% собственного капитала (итог 4 раздела бухгалтерского баланса),
- 5) 2% общих затрат организации.

Единый показатель уровень существенности должен выражаться в той валюте, в которой ведется бухгалтерский учет и готовится бухгалтерская отчетность. Попробуем его определить на основе рекомендуемых стандартом показателей (на условном примере). Данные для расчета уровня существенности представлены в табл. 1.

Таблица 1. Данные для расчета уровня существенности

Базовые показатели	Бухгалтерская отчетность	Значение базового показателя на 31.12.2017, тыс. руб.	Доля, %	Значение, приемлемое для нахождения уровня существенности, (тыс.руб.)
Прибыль (убыток) от продаж	Стр. 2200 Формы №2	647	5	32,35
Выручка	Стр. 2110 Формы №2	51 239	2	1024,78
Себестоимость продаж	Стр. 2120 Формы №2	50 583	2	1011,66
Валюта баланса	Стр. 1600, стр. 1700 Формы №1	16 224	2	324,48
Собственный капитал	Стр. 1300 Формы №1	1397	10	139,7
Всего				2532,97
Среднее значение				506,594

Формула расчета уровня существенности:

$$(32,35 + 1024,78 + 324,48 + 139,7 + 1011,66) / 5 = 506,594 \text{ тыс. руб.}$$

Сильно отклоняющиеся в большую и (или) меньшую сторону от среднего значения показатели отбрасываются. Пусть допустимый уровень отклонений установлен на уровне 50 %.

Находим процент отклонения минимального и максимального значения по формуле:

$$\text{Откл. (\%)} = (\text{Уровень существенности} - \text{Базовое значение показателя}) / \text{Уровень существенности} \times 100 \%$$

Процентное отклонение:

- минимального значения:

$$(32,35 - 506,594) / 506,594 \times 100 \% = 93,62 - \text{значение отбрасывается};$$

- максимального значения:

$$(1024,78 - 506,594) / 506,594 \times 100 \% = 102,28 - \text{значение отбрасывается.}$$

Так как допустимый уровень отклонений у нас равен 50%, а получившиеся отклонения гораздо больше 50%, то максимальные и минимальные значения мы отбрасываем.

Определяем новое значение уровня существенности, тыс. руб.:

$$(324,48 + 139,7 + 1011,66) / 3 = 491,94 \text{ тыс. руб.}$$

Общий уровень существенности составляет 491,94 тыс. руб. Данное значение округляем до целого значения, получается 500 тыс. руб.

В ряде случаев удобнее в качестве базовых показателей выбирать не только валюту, но и статьи баланса. И даже дебетовые и кредитовые обороты отдельных счетов. В таком случае выбор уровней существенности статей баланса не может быть произвольным, так как валюта баланса складывается из сумм статей баланса.

Рассмотрим на примере определение уровня существенности статей баланса, дебетовых и кредитовых оборотов счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» с помощью дедуктивного подхода.

Аудитором выбран ряд статей актива баланса в качестве базовых показателей:

Таблица 2 - Базовые показатели отчетности

Наименование	Код строки баланса	Сумма, тыс.руб.	Удельный вес, %
Внеоборотные активы А1	1100	36793	29,3
Запасы А2	1210	44202	35,2
Дебиторская задолженность А3	1230	32520	25,9
Денежные средства А4	1250	5902	4,7
Итого		119417	95,1
Актив баланса А	1600	125573	100

Допустим, уровень существенности баланса принят 5%, тогда:

$$S_A = 6,3 \text{ млн.р. (125573 тыс.руб.} \times 5\%).$$

Определим уровни существенности статей баланса, выбранного в качестве базовых показателей:

$$S_1 = \frac{29,3}{95,1} \times 6,3 \approx 2 \text{ млн.руб.}$$

$$S_2 = \frac{35,2}{95,1} \times 6,3 \approx 2,3 \text{ млн.руб.}$$

$$S_3 = \frac{25,9}{95,1} \times 6,3 \approx 1,7 \text{ млн.руб.}$$

$$S_4 = \frac{4,7}{95,1} \times 6,3 \approx 0,3 \text{ млн.руб.}$$

Проверка $S_1 + S_2 + S_3 + S_4 = 2,0 + 2,3 + 1,7 + 0,3 = 6,3$ млн.руб.

Конечное сальдо (дебетовое) счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» составляет 32 520 тыс. руб. (данные из табл. 2).

Уровень существенности определен 1 700 тыс. руб.

Уровни существенности показателей статей отчета о финансовых результатах могут быть определены аналогичным образом. Рассмотрим данный процесс на примере. Допустим, имеются следующие показатели отчета о финансовых результатах (табл. 3).

Таблица 3 – Данные отчета о финансовых результатах

Наименование показателя	Код строки	Сумма, тыс.руб.
Выручка от продаж (В)	2110	152335
Себестоимость продукции (С)	2120	129868
Коммерческие расходы	2210	-
Управленческие расходы	2220	-
Прочие доходы	2320+2310+2340	22857
Прочие расходы	2330+2350	33144
Балансовая прибыль	2300	12180

Уровень существенности выручки от продаж принят в размере $S_B = 2\%$, $S_B = 3000$ тыс.руб.

Уровень существенности балансовой прибыли принят в размере $S_{II} = 5\%$, $S_{II} = 600$ тыс.руб.

Определим уровень существенности себестоимости продукции S_C :

$$S_C = \frac{C}{C + Д + H} \times (S_B - S_{II}) = \frac{129868}{185869} \times 2400 \approx 1700 \text{ тыс.руб.}$$

Прочих доходов S_D :

$$S_D = \frac{Д}{C + Д + H} \times (S_B - S_{II}) = \frac{22857}{185869} \times 2400 \approx 300 \text{ тыс.руб.}$$

Прочих расходов S_P :

$$S_P = \frac{P}{C + Д + H} \times (S_B - S_{II}) = \frac{33144}{185869} \times 2400 \approx 400 \text{ тыс.руб.}$$

Проверка:

$$S_C + S_D + S_P + S_{II} = 1\,700 + 300 + 400 + 600 = 3\,000 \text{ тыс. р.}$$

В качестве базовых показателей некоммерческих организаций рекомендуется использовать валюту баланса и общий объем расходов организации. Если полученные рублевые значения уровней существенности базовых показателей слишком отличаются друг от друга, аудитору рекомендуется не находить среднеарифметическое значение, а использовать в качестве единого значения существенности показателя, наиболее точно отражающего деятельность организации. Полученное значение единого уровня существенности распределяется между значимыми статьями бухгалтерского баланса. На практике эта процедура вызывает наибольшую трудность. Как правило, в основу распределения закладывается удельный вес значимых статей бухгалтерского баланса в общем итоге. Допустим, в условном примере единый уровень существенности составил 100 рублей. Его значение распределяется между значимыми статьями актива и пассива бухгалтерского баланса, пропорционально их удельному весу в общем итоге отобранных для проверки статей (табл. 4). Аналогичный подход используется при распределении единого уровня существенности между дебетовыми и кредитовыми оборотами по значимым статьям бухгалтерского учета.

При этом значимые статьи оборотного баланса не всегда эквивалентны выбранным статьям сальдового баланса. Например, счет основных средств может иметь высокий удельный вес в валюте баланса, и иметь незначительные обороты за период, и наоборот, счет дебиторов и кредиторов может иметь незначительное сальдо на конец периода и самые крупные обороты за период.

На практики процесс распределения единого уровня существенности между оборотами счетов вызывает значительные трудности, так как в некоторых предприятиях суммарные обороты за период в несколько раз превышают валюту бухгалтерского баланса (в основном это характерно для торговых предприятий). Применение стандартного единого уровня существенности в этом случае будет составлять минимальное значение к значимым оборотам, что необоснованно увеличить трудозатраты, а соответственно стоимость аудита. Из данной ситуации можно предложить два выхода:

1) ввести в качестве базового показателя при определении единого уровня существенности суммарный оборот по бухгалтерским счетам за период,

2) использовать повышающий коэффициент для единого уровня существенности, рассчитанного по стандартной схеме. При этом повышающий коэффициент учитывает превышение суммарных оборотов над валютой баланса.

Недостатком дедуктивного подхода является стандартный уровень существенности в процентах к статьям бухгалтерского баланса, что не позволяет учитывать риски системы внутреннего контроля, значение которых на разных участках учета может колебаться. Также не учитываются направления проверки (при квартальных проверках в одном квартале может большее внимание быть уделено дебитором, в другом квартале - материалам), вероятности ошибок на счетах (счет 70 "Расчеты по оплате труда" как правило не содержит существенных ошибок, даже выявленные ошибки связаны либо с занижением сальдо счета 68 "Расчеты по подоходному налогу", либо счета 69 "Расчеты с органами социального страхования"), и другие факторы.

Таблица 4. Порядок распределения единого показателя уровня существенности

Активы	Сум- ма, руб- лей	Значи- мые для аудита статьи	Уровень су- щественно- сти статей, рублей	Пассивы	Сум- ма, руб- лей	Значи- мые для аудита статьи	Уровень су- щественно- сти статей, рублей
Основные средства	89	89	16	Уставный фонд	2		
Незавер- шенное строитель- ство	7			Добавочный капитал	28		
Запасы	14			Нераспреде- ленная при- быль	81	81	15
Дебиторы	481	481	84	Кредиторы	472	472	85
Денежные средства	1			Фонд потреб- ления	9		
Итого	592	570	100	Итого	592	553	100

В некоторых случаях влияние таких факторов нивелируется поправочными коэффициентами, что значительно усложняет систему расчета показателей, используемых при аудиторской проверке.

3. Индуктивный подход к оценке уровня существенности

При индуктивном подходе задают уровень существенности статей баланса, а затем проверяют, не превысит ли их сумма уровень существенности валюты баланса.

Практикующие аудиторы определяют планируемую границу существенности ошибки отчетности, как суммарное значение границ существенности, установленных к значимым статьям бухгалтерского баланса. При определении последних учитываются следующие факторы:

- общее значение аудиторского риска (чем выше риск, тем строже устанавливаются границы существенности, следовательно, возрастает объем выборки и снижаются риски ошибки при проведении аудита)
- абсолютное значение статьи (при увеличении доли статьи в валюте баланса, стандартная граница существенности 5% снижается)
- требуемая глубина проверки статьи (по счетам, требующим более детальной проверки, стандартная граница существенности снижается)
- планируемые трудозатраты времени на проверку статьи (чем ниже планируемая граница существенности, тем больше объем проверки)
- направленность отчетности. Отчетность для внешних пользователей требует более строгих критериев, чем внутренняя. Также отчетность для более широкого круга пользователей требует более строгих критериев, чем для узкого круга (специальная отчетность).
- неопределенность. Проблемы, связанные с неопределенностью будущих событий, обычно приводят к использованию более строгих критериев материальности.
- другие факторы

Некоторые из указанных факторов действуют в противоположном направлении (например, уровень аудиторского риска и объем трудозатрат), поэтому при определении планируемых границ ошибки статьи используется в основном опыт и интуиция аудитора.

Суммарная граница существенности ошибки отчетности, рассчитанная таким способом, как правило, не должна превышать 5-10% от валюты бухгалтерского баланса.

Рассчитать предварительные границы существенности ошибок можно и к статьям отчета о прибылях и убытках. Однако большинство аудиторов считает, что при проверке статей баланса обнаруживается большинство ошибок отчета о прибылях и убытках (через счет “Нераспределен-

ная прибыль”), поэтому критерии существенности применяются именно к балансу. На практике можно определить границы существенности к обеим формам отчетности. Рассмотрим условный пример:

Баланс предприятия на 1 января 20-- года

Активы	тыс. руб.	Пассивы	тыс. руб.
Основные средства	85700	Уставной капитал	10
Капитальные вложения	678	Добавочный капитал	34506
Запасы	368 900	Нераспределенная прибыль	19405
НДС по приобр. ценностям	1340	Кредиты банков	400 000
Дебиторская задолженность	356 870	Кредиторская задолженность	369 502
Денежные средства	18142	Доходы будущих периодов	8207
Баланс	831630	Баланс	831630

Аудитор при проверке скорее всего расценит статьи "Капитальные вложения", "НДС по приобретенным ценностям", "Фонды потребления" как несущественные, и может исключить их из проверки. Общая сумма исключенных сумм составит 10 225 тыс. рублей или 1,2% к валюте баланса.

По существенным статьям баланса аудитор установил следующие границы существенности:

Предварительное суждение о границах существенности ошибки

Наименование статьи баланса	тыс. руб.	Уровень существенности	Уровень существенности, т. р.
Основные средства	85700	5	4285
Запасы	368 900	5	18445
Дебиторская задолженность	356 870	5	17844
Денежные средства	18142	3	544
Уставной капитал	10	0	0
Добавочный капитал	34506	10	3450
Нераспределенная прибыль	19405	5	970
Кредиты банков	400 000	3	12000
Кредиторская задолженность	369 502	5	18475
Итого	1663 260	4.5	76013

Установленный таким образом уровень существенности ошибки финансовой отчетности составит 76013 тысяч рублей.

4. Оценка аудиторского риска

Важным элементом, влияющим на заключение аудиторской проверки, является уровень риска. Аудиторский риск – это вероятность того, что бухгалтерская отчетность может содержать не выявленные существенные ошибки или искажения после подтверждения ее достоверности.

Если средняя величина уровня риска определена в размере 5 %, это означает, что в 5 из 100 аудиторских заключений могут содержаться неверные выводы, а уровень доверия к мнению аудитора составляет 95%.

На практике существуют две практические модели расчета аудиторского риска: прямая и косвенная.

Прямая модель исходит из прямых суждений аудитора. Например, если аудитор полагает, что неотъемлемый риск составляет 80 %, риск контроля – 50 % и риск необнаружения – 10 %, то прямой аудиторский риск составит: $0,8 \times 0,5 \times 0,1 = 0,04$, то есть 4 %.

Косвенная модель исходит из того, что ключевая характеристика работы аудитора – риск необнаружения, и именно его следует оценивать. В нашем примере аудиторская компания рассчитывает аудиторский риск по косвенной модели.

Аудиторский риск включает в себя три компонента: неотъемлемый (внутрихозяйственный) риск; риск системы внутреннего контроля; риск необнаружения ошибок и искажений бухгалтерской отчетности.

Поэтому задается приемлемый аудиторский риск, например 5 %.

Неотъемлемый (внутрихозяйственный) риск – вероятность подверженности отчетности существенным ошибкам. Определяется аудитором субъективно.

Аудитор выявляет вероятность появления существенных искажений в данном бухгалтерском счете, статье баланса, бухгалтерской отчетности проверяемого лица в целом до их выявления системой внутреннего контроля или при допущении, что внутренний контроль отсутствует.

Чтобы выявить вероятность появления существенных искажений, аудитор оценивает систему бухгалтерского учета, действующую на аудируемом предприятии. Это можно сделать в форме опросника аудитора (табл. 5). В дальнейшем при составлении программы проверки и выбора процедур сбора аудиторских доказательств принимаются во внимание итоги опросника.

Таблица 5. Опросник аудитора

№ п/п	Вопросы	Варианты ответов	
		Да	Нет
1	Утверждена ли на предприятии учетная политика?	+	
2	Осуществляется ли учет в соответствии с Положениями об учетной политике?	+	
3	Имеет ли главный бухгалтер высшее экономическое образование и аттестат профессионального бухгалтера?	+	
4	Проходит ли главный бухгалтер курсы повышения квалификации 1 раз в год?	+	
5	Участвуют ли работники бухгалтерии в специальных семинарах и тренингах, способствующих повышению их квалификации?		+
6	Имеются ли должностные инструкции для работников бухгалтерии?	+	
7	Проводится ли аттестация работников бухгалтерии на предмет соответствия выполняемых ими обязанностей?		+
8	Проводится ли сверка данных бухгалтерского и оперативного учета 1 раз в 3 месяца?	+	
9	Имеется ли на предприятии график документооборота и соблюдаются ли сроки предоставления первичных документов в бухгалтерию?	+	
10	Выписывает ли организация специальные периодические издания («Главный бухгалтер», «Налоги и право» и т.п.)?		+
11	Используют ли в своей работе сотрудники бухгалтерии правовые базы «Гарант», «Консультант плюс»?	+	
12	Используется ли официальная лицензированная версия автоматизированной программы, в которой ведется бухгалтерский учет?	+	
13	Данные официальной версии бухгалтерской программы обновляются не реже 1 раза в месяц?		+
14	Ведется ли отдельно автоматизировано учет участка «Расчеты по заработной плате»?		+
15	Бухгалтерский учет автоматизирован более чем на 80 %?	+	
16	Существует ли на предприятии отдел внутреннего аудита?		+

По данным опросника оценим надежность системы бухгалтерского учета.

Пусть надежность системы бухгалтерского учета равна:

100 % – 16 вопросов,

да – 10,

нет – 6.

Формула расчета:

$10 \times 100 \% / 16 = 62,5 \%$ – внутрихозяйственный аудиторский риск.

По итогам опроса можно сделать следующий вывод: организация системы бухгалтерского учета операций в общем отвечает требованиям оперативности и достоверности и в процентном соотношении составляет 62,5 %.

Риск системы внутреннего контроля – вероятность неэффективности внутреннего контроля.

Система внутреннего контроля – совокупность организационной структуры, методик и процедур, действующих в организации и позволяющих вести учет хозяйственной деятельности более эффективно и рационально.

Система внутреннего учета предполагает надзор и проверку за учетом силами самой организации. В данном случае контролируются:

- соблюдение требований законодательства;
- точность и полнота документации бухгалтерского учета;
- своевременность подготовки и достоверность бухгалтерской отчетности;
- своевременность и точность исполнения приказов и распоряжений;
- обеспечение сохранности имущества организации.

Оценка эффективности системы внутреннего контроля – это обобщение показателей ее действенности и результативности.

К таким показателям можно отнести следующие факторы:

- круг работников, участвующих в формировании информации на предприятии, и наличие у них соответствующего образования, насколько они ответственно относятся к выполнению своих должностных обязанностей;
- наличие технических средств контроля;
- наличие технологии контроля;
- контролируемые параметры.

Опросник для выявления работы системы внутреннего контроля представлен в табл. 6.

Таблица 6. Опросник для выявления работы системы внутреннего контроля

№ п/п	Вопросы	Вариант ответа	
		Да	Нет
1	Отражены ли в учетной политике применяемые в организации формы первичных документов?	+	
2	Заключены ли договоры материальной ответственности с материально ответственными лицами?	+	
3	Проводится ли инвентаризация перед сменой материально-ответственных лиц?	+	
4	Проводятся ли внезапные инвентаризации кассы и складов?		+
5	Проверяется ли работниками бухгалтерии соответствие применяемых ими к учету документов требованиям действующего законодательства?	+	
6	Установлен ли круг подотчетных лиц?		+
7	Установлен ли период отчета подотчетных лиц по выданным им суммам?	+	
8	Обязанности главного бухгалтера и кассира совмещаются?		+
9	Проходит ли инвентаризация материальных ценностей перед составлением годового бухгалтерского отчета?	+	
10	Выплачивается ли сотрудникам заработная плата 2 раза в месяц (аванс и заработная плата)?		+
11	Подотчетные суммы сотрудникам, не отчитавшимся за предыдущие выданные суммы, не выдаются?	+	
12	Подотчетные суммы (кроме командировочных) сотрудникам, не ука-		+

№ п/п	Вопросы	Вариант ответа	
		Да	Нет
	занным в списке подотчетных лиц, не выдаются?		
13	Ведется ли контроль за использованием рабочего времени?		+
14	Выдаются ли отпускные сотрудникам за 3 дня до начала отпуска?		+
15	Имеются ли в организации Правила внутреннего трудового распорядка, Правила техники безопасности?	+	
16	Знакомятся ли вновь принятые работники с Правилами внутреннего трудового распорядка, Правилами техники безопасности?	+	

По данным тестирования системы внутреннего контроля ее надежность можно оценить равную как:

16 вопросов – 100 %,

да – 9;

нет – 7.

$9 \times 100 / 16 = 56,25\%$ – риск средств контроля.

Делаем вывод: систему внутреннего контроля можно охарактеризовать как находящуюся на среднем уровне, так как надежность равна 56,25 %, следовательно, полностью рассчитывать на систему внутреннего контроля нельзя.

Риск необнаружения – вероятность необнаружения аудитором существенных ошибок после необнаружения их системами внутреннего контроля; определяется по формуле:

$$AP = PH \times BXP \times PCK,$$

где AP – аудиторский риск, %;

PH – риск необнаружения, %;

BXP – внутрихозяйственный риск, %;

PCK – риск средств контроля, %.

Для нашего примера:

AP = 5 %;

BXP (тест оценки системы бухгалтерского учета) = 62,5 %;

PCK (тест оценки системы внутреннего контроля) = 56,25%.

Риск необнаружения определяется следующим образом:

$$PH = AP / BXP \times PCK,$$

для нашего примера $PH = 0,05 / 0,625 \times 0,562 = 0,1423$, то есть 14,23 %.

Уровень риска определяется путем суммирования баллов, выставленных за ответы на вопросы. Сумма баллов сравнивается с диапазонами значений (табл. 7). Уровень степени оценки риска для нашего примера представлен в табл. 8.

Таблица 7. Диапазоны значений оценки рисков

Уровень риска	Диапазон значений в процентном отношении
Низкий	1–45 %
Средний	45–80 %
Высокий	80–100 %

Таблица 8. Уровень степени оценки риска

Риск	Диапазон значений в процентном отношении	Уровень риска
Внутрихозяйственный риск	62,5 %,	средний
Риск внутреннего контроля	56,25 %	средний
Риск необнаружения	14,23 %	низкий

Определение уровня существенности и аудиторских рисков – важный момент в подготовке к аудиторской проверке. Зная уровень существенности и аудиторские риски, аудиторы планируют аудиторскую проверку. Для этого составляется общий план и программа аудита.

Кроме того принятый размер уровня существенности окажет влияние на мнение аудиторов о достоверности бухгалтерской отчетности. При этом различают три уровня существенности для выбора аудиторского заключения:

1. несущественные суммы (гораздо меньше рассчитанного размера существенности);
2. суммы являются существенными (больше рассчитанного уровня), но не искажают общего впечатления от финансовой отчетности в целом;
3. суммы столь существенны и настолько часто встречаются, что под вопрос ставится объективность финансовой отчетности в целом.

Несущественные суммы – это выявленные неточности в бухгалтерской отчетности, которые гораздо меньше рассчитанного размера существенности. Эти неточности не исказят бухгалтерскую отчетность и не повлияют на мнение аудиторов о достоверности такой отчетности. В этом случае выдается не модифицированное заключение.

Например, уровень существенности определен в размере 200 000 руб. и выявлено, что стоимость запасов завышена на 220 000 руб., то есть сумма искажения существенна. Однако величина запасов в общей величине активов предприятия незначительна и составляет около 15 %, все остальные статьи баланса сформированы правильно. Мнение аудитора будет зависеть от его профессионального суждения. Если аудитор посчитает, что последствия обнаруженной ошибки не существенны для отчетности в целом и не окажут существенного влияния на балансовую прибыль и налоговые платежи, то будет выдано модифицированное заключение с оговоркой.

Если выявленные суммы искажения гораздо выше установленного уровня существенности или выявленная ошибка системная, то есть часто встречается в бухгалтерском учете, и существует уверенность, что пользователи проверяемой финансовой отчетности неминуемо примут на ее основе неверные решения, аудитор выдает модифицированное отрицательно заключение.

Выбор аудитором процедур основывается на оценке рисков. Чем выше аудиторская оценка рисков, тем более надежными и уместными должны быть аудиторские доказательства, получаемые аудитором в результате проверки.

Успех аудиторской проверки во многом зависит от выбранного уровня существенности и установленного аудиторского риска.

Практическое задание

1. На основании данных отчетности, а именно бухгалтерского баланса и отчета о финансовых результатах провести оценку уровня существенности с применением дедуктивного подхода.

Необходимо рассчитывать данный показатель исходя из

А) установленных уровней существенности основных показателей бухгалтерской отчетности

- 1) 5% от балансовой прибыли организации,
- 2) 2% валового объема реализации,
- 3) 2% валюты баланса,
- 4) 10% собственного капитала (итог 4 раздела бухгалтерского баланса),
- 5) 2% общих затрат организации.

Допустимый уровень отклонений равен 20%.

Б) если определен единый уровень существенности (равен полученному по заданию 1-А)

2. Определить уровень существенности статей баланса, конечного сальдо счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» с помощью дедуктивного подхода. Уровень существенности валюты баланса составляет 2%.

3. Определить уровни существенности показателей статей отчета о финансовых результатах

4. На основании исходных данных провести расчет уровня существенности с использованием индуктивного подхода.

5. Провести оценку аудиторского риска

Практическое занятие №6. Аудиторская выборка

Методические указания по выполнению работы

Сплошные проверки проводятся, как правило, лишь в наиболее важных сферах, а контроль за основной массой операций осуществляется выборочно.

Объем аудиторской выборки может быть определен двумя путями:

- 1) оценочно, основываясь на накопленном опыте;
- 2) статистическими методами, основанными на вероятностях появления ошибок.

При использовании первого подхода аудитор обычно задает объем выборки чисто интуитивно, исходя из своего опыта и специфики операций. Например: проверить каждый десятый документ или операцию, каждый сотый и т.д.

При использовании статистических методов аудитор сначала определяет необходимую точность подтверждения информации, а затем по формуле выборочного распределения Пуассона определяет коэффициент надежности (достоверности) и на его основе производит расчет объема выборки.

Обычно выборка должна быть репрезентативной, т.е. представительной. Это требование предполагает, что все элементы изучаемой совокупности должны иметь равную вероятность быть отобранными в выборку. Для обеспечения репрезентативности аудиторская организация должна использовать один из следующих методов:

- а) Случайный отбор. Может проводиться по таблице случайных чисел.
- б) Систематический отбор. Предполагает, что элементы отбираются через постоянный интервал, начиная со случайно выбранного числа. Интервал строится либо на определенном числе элементов совокупности, либо на стоимостной их оценке.
- в) Комбинированный отбор. Представляет собой комбинацию различных методов случайного и систематического отбора.

На объем выборки оказывает влияние аудиторский риск, который, в свою очередь, зависит от неотъемлемого (внутрихозяйственного или внутреннего) риска контроля и риска необнаружения. **Аудиторский риск (AR)** обладает большой степенью субъективизма и заключается в вероятности составить безоговорочный положительный аудиторский отчет при наличии невыявленного существенного искажения в финансовой отчетности. Очень важно определить аудиторский риск, поскольку он поможет, в свою очередь, определить уровень уверенности (надежности). **Если не удастся достоверно оценить уровень уверенности, он оценивается как «низкий».**

Аудиторский риск состоит из 3 компонентов: неотъемлемый (внутрихозяйственный, внутренний) риск, риск внутреннего контроля (системы контроля), риск необнаружения.

Для определения аудиторского риска используется следующая модель:

$$AR = IR \times CR \times DR, \text{ где}$$

AR – аудиторский риск;

IR – неотъемлемый риск (внутрихозяйственный риск);

CR – риск внутреннего контроля;

DR – риск необнаружения.

Неотъемлемый риск – вероятность появления существенных искажений в сегменте (статье баланса, однотипной группе хозяйственных операций, отчетности в целом и т. д.) до того, как они будут выявлены средствами системы внутреннего контроля (СВК).

Риск внутреннего контроля – вероятность того, что существующая в организации система внутреннего контроля не будет своевременно обнаруживать и исправлять либо предотвращать существенные нарушения.

Риск необнаружения – вероятность того, что применяемые аудиторские процедуры не позволят выявить реально существующие существенные нарушения.

Каждый из видов рисков носит субъективный характер, поэтому аудитору очень важно обосновать свое мнение по тому значению риска, который им установлен. Тема аудиторских рисков весьма обширна и требует особого рассмотрения, поэтому в этой статье она подробно не рассматривается.

На практике объем выборки определяется исходя из уровня риска необнаружения, и в этом случае формула аудиторского риска принимает следующий вид:

$$DR = AR / (IR \times CR).$$

Чем ниже риск необнаружения, тем выше объем выборки.

Размер аудиторского риска, как правило, находится в интервале от 0,1 до 10%. Разумеется, аудитору необходимо стремиться к минимально возможному уровню аудиторского риска. Как видно, уменьшение аудиторского риска, скорее всего, вызовет уменьшение риска необнаружения и, соответственно, увеличение объема выборки.

Итак, после определения размера аудиторского риска мы можем определить уровень надежности. Эти значения необходимы для определения коэффициента, который называется по-разному в различной литературе: коэффициент надежности при ожидании отсутствия ошибок; фактор или коэффициент проверки. Здесь мы будем называть его коэффициентом проверки (КН). Уровень надежности (УН) находится в прямой зависимости от риска необнаружения, иначе говоря

$$УН = 1 - DR \text{ (риск необнаружения)}.$$

В таблице 1 представлены коэффициенты надежности и соответствующий им уровень надежности.

Таблица 1. Коэффициенты надежности

Уровень надежности, в % (УН)	99	98	95	90	88	85	80	75
Коэффициент надежности	4,6	3,9	3,0	2,3	2,1	1,9	1,6	1,4

Примечание. Коэффициент надежности находится по следующей формуле:

$$КН = \ln(1 - УН/100)$$

Ln – натуральный логарифм числа. Натуральный логарифм – это логарифм по основанию числа **e** (2,71828182845904).

Натуральный логарифм легко рассчитать в Excel, используя функцию LN.

Нахождение объема выборки

Для нахождения объема (количества элементов) выборки рекомендуется использовать следующую формулу:

$$ОВ = КН \times КС, \text{ где:}$$

ОВ – объем выборки;

КН – коэффициент надежности (из таблицы 6.1), **КС** – коэффициент совокупности.

Коэффициент совокупности находится по следующей формуле:

$$КС = (ОСД - НБ - КЛ) / СТ, \text{ где:}$$

ОСД – денежное выражение общего объема совокупности;

НБ – суммарное денежное значение элементов наибольшей стоимости;

КЛ – суммарное денежное значение ключевых элементов;

СТ – степень точности.

Рассмотрим элементы этой формулы. *Денежное выражение общего объема совокупности (ОСД)* подсчитывается просто. Для того чтобы найти значение ОСД, необходимо суммировать денежные значения, указанные в общей совокупности (например, суммы в счетах-фактурах).

Суммарное денежное значение элементов наибольшей стоимости и суммарное денежное значение ключевых элементов. Подсчет суммарных денежных значений в этом случае производится аналогично. К элементам наибольшей стоимости относятся элементы, стоимостное значение которых превышает *степень точности*.

К *ключевым элементам* относятся такие элементы (документы, операции), которые с большой вероятностью содержат отклонения. Такие элементы определяются аудитором самостоятельно, исходя из профессионального суждения и имеющейся в распоряжении аудитора информации.

Степень точности определяется на этапе планирования, а именно при расчете уровня существенности. Степень точности составляет 75% от уровня существенности.

Значение коэффициента точности находится в пределе от 10 до 35. В случае если в результате расчетов получено значение меньше 10, значение коэффициента принимается равным 10, если больше 35, тогда значение коэффициента принимается равным 35.

Пример 1. Предположим, суммарная стоимость всех элементов (счетов-фактур, объектов основных средств, запасов и т. д.) составляет 150 000 тыс. руб. Суммарное денежное выражение элементов наибольшей стоимости – 3 000 тыс. руб. Суммарное денежное выражение ключевых элементов – 4 000 тыс. руб. Уровень существенности – 5 000 тыс. руб. Аудиторский риск составляет 5%, соответственно, уровень надежности – 95%.

1. Так как уровень надежности равен 95%, **коэффициент проверки** составит 3,0 (таблица 1).

2. **Коэффициент совокупности** = $(150\,000 - 3\,000 - 4\,000) / (5\,000 \times 75\%) = 1\,43\,000 / 3\,750 = 38$. Расчетная сумма коэффициента больше 35, следовательно, значение коэффициента составляет 35.

3. Таким образом, зная оба показателя, находим **объем выборки**: $ОВ = 3,0 \times 35 = 105$.

После того как объем выборки установлен, необходимо определить способ отбора элементов.

Наиболее простыми методами определения являются следующие методы:

- метод случайных чисел;
- выборка по номеру элемента (метод количественной выборки по интервалам);
- монетарная выборка (метод по стоимостной оценке элементов).

Отдельную группу представляют статистические методы, порядок применения которых требует особого рассмотрения, в этой статье они не рассматриваются.

Наиболее распространенными являются выборка по номеру элемента и монетарная выборка. Каждый метод имеет свои преимущества и недостатки, однако из приведенных методов наиболее предпочтительным является метод монетарной выборки.

Выборка методом случайных чисел

Таблица случайных чисел представляет собой список случайных чисел в табличной форме для удобства их выбора (приложение 8).

Рекомендуется случайное число в данной таблице находить случайным же образом (например, задумать два числа: первое - от 1 до 10, второе - от 1 до 40, На пересечении соответствующих графы и строки с такими координатами и находится искомое случайное число). При этом индивидуально могут быть разработаны разные системы нахождения координат случайным образом (например, с использованием даты чье-либо дня рождения, времени и т.д.).

Случайные числа можно получить также при помощи генераторов случайных чисел, разработанных на базе компьютерных программ. Так, функция генерации случайных чисел предусмотрена в программе Microsoft Excel. Для нахождения случайного числа при работе с программой необходимо в соответствующей ячейке с помощью клавиатуры набрать следующие символы: «=слчисло».

Необходимое условие применения данного метода - совокупность элементов, подлежащих проверке, должна быть пронумерована. Если обозначить случайное число - СЧ, начальное и конечное значения интервала генеральной совокупности - ЗН и ЗК, то номер документа, который необходимо выбрать (Н), запишем как

$$Н = (ЗК - ЗН) - СЧ + ЗН.$$

Рассмотрим применение данного метода на примере.

Аудитору требуется провести формальную проверку кассовых документов (приходных кассовых ордеров) с № 1159 по 1422 выборочно. Для упрощения число элементов, которое необходимо выбрать, равно шести, а из генеральной совокупности исключены элементы наибольшей стоимости и «ключевые» элементы.

Решение. Для определения случайного числа воспользуемся таблицей, приведенной в приложении 1. Пусть с помощью методов, описанных выше, мы выбрали шесть случайных чисел: 0,5569; 0,9813; 0,5643; 0,8777; 0,3401; 0,0050. Порядок нахождения элементов выборки приведен в табл. 2.

В нашем примере начальное значение интервала ЗН = 1159, а конечное ЗК = 1422. Таким образом, разница между конечным и начальным значениями интервала генеральной совокупности составляет 263. Умножая последовательно полученное значение на случайное число и добавляя в каждом случае к полученному результату начальное значение интервала, равное 1159, получим элементы, подлежащие проверке аудитором (см. последнюю графу табл. 2).

Таблица 2. Порядок нахождения элементов выборки при использовании метода случайного бесповторного отбора

Порядковый номер элемента выборки	Случайное число СЧ	Произведение разницы между конечным и начальным значением интервала на случайное число СЧ (ЗК– ЗН)	Порядковый номер документа, подлежащего отбору в выборочную совокупность $H = ЗН + (ЗК - ЗН) \cdot СЧ$
1	0,5569	146	1305
2	0,9813	258	1417
3	0,5643	148	1307
4	0,8777	231	1390
5	0,3401	89	1248
6	0,0050	1	1160

Выборка по номеру элемента

При использовании этого метода необходимо определить:

- значение интервала;
- начальную точку выборки.

Чтобы определить значение интервала, необходимо использовать следующую формулу:

$$З_{\text{инт}} = (КЗ - НЗ) / ОВ, \text{ где:}$$

$З_{\text{инт}}$ – значение интервала;

КЗ - конечное значение диапазона;

НЗ - начальное значение диапазона;

ОВ - объем выборки (количество элементов).

Начальная точка определяется по следующей формуле:

$$НТ = З_{\text{инт}} \times \text{СЛЧИС} + НЗ, \text{ где:}$$

НТ – начальная точка;

СЛЧИС – случайное число.

Примечание. Таблицу случайных чисел легко составить в Excel. Для этого в ячейке необходимо указать следующую формулу: = СЛЧИС(). Эта функция выбирает случайное число из диапазона от 0 до 1.

При определении начальной точки отбора случайное число можно определить следующим образом. Допустим, мы составили таблицу случайных чисел, состоящую из 60 строк и 10 столбцов.

Необходимо выбрать номер строки и столбца, для того чтобы на пересечении найти случайное число. Номер строки и столбца также выбирается случайно.

Пример 2 Аудитору необходимо проверить счета-фактуры, которые пронумерованы с 1 по 1250. Объем выборки (количество элементов) равен 100. Случайное число, выбранное по таблице, равно 0,274644.

Зная эти значения, находим значение интервала и начальную точку:

$$З_{\text{инт}} = (1250 - 1) / 100 = 12 \text{ (приблизительно)}$$

$$НТ = 12 \times 0,274644 + 1 = 4 \text{ (приблизительно)}$$

Таким образом, мы проверяем каждый 12-й элемент начиная с 4-го.

Монетарная выборка

При монетарной выборке элементы (документы) отбираются случайным образом, однако при использовании этого метода большее внимание сосредотачивается на документах с более высокими стоимостными характеристиками.

Для построения монетарной выборки объекты должны иметь стоимостное выражение и должна существовать возможность определить стоимость нарастающим итогом.

Аналогично выборке по номеру элемента необходимо определить интервал выборки и начальную точку отбора:

$$И_{\text{в}} = \text{ОСД} / \text{ОВ}, \text{ где:}$$

И_в - интервал выборки;

ОСД – денежное выражение общего объема совокупности;

ОВ - объем выборки (количество элементов).

Начальная точка находится следующим образом:

$$\text{НТ} = \text{И}_в \times \text{СЛЧИС}, \text{ где:}$$

НТ – начальная точка;

И_в - интервал выборки;

СЛЧИС – случайное число.

Пример 3. Предположим, существует совокупность, состоящая из 20 элементов, из которой необходимо выбрать 8 элементов. **ОСД** = 5 448 578.

Исходя из условий примера, найдем значения **И_в**, **НТ**:

$$\text{И}_в = 5\,448\,578 / 8 = 681\,072$$

$$\text{НТ} = 681\,072 \times 0,291698 = 198\,667$$

Для того чтобы произвести монетарную выборку, необходимо составить следующую таблицу.

Таблица 3

№ п/п	Сумма по документу	Кумулятивная сумма	Сумма, попавшая в выборку
1	132 000	132 000	
2	200 499	332 499	198 667
3	234 999	567 498	
4	303 966	871 464	
5	321 966	1 193 430	879 739
6	344 466	1 537 896	
7	347 937	1 885 833	1 560 811
8	354 788	2 240 621	
9	354 954	2 595 575	2 241 883
10	358 472	2 954 047	2 922 955
11	362 016	3 316 063	
12	376 695	3 692 758	3 604 027
13	390 276	4 083 034	
14	475 460	4 558 494	4 285 099
15	494 445	5 052 939	4 966 171
16	130 176	5 183 115	
17	18 684	5 201 799	
18	83 333	5 285 132	
19	13 446	5 298 578	
20	150 000	5 448 578	

Как видно, в качестве начальной точки принят документ под номером 2, поскольку кумулятивная сумма документа № 1 меньше значения НТ. Следующие значения составляют **879 739** ($198\,667 + 681\,072$), **1 560 811** ($879\,739 + 681\,072$) и т. д.

Таким образом, нами выбраны документы под номерами 2, 5, 7, 9, 10, 12, 14, 15.

Разумеется, на практике нет смысла осуществлять выборку из такой малой совокупности, в таких случаях лучше провести сплошную проверку.

Анализ полученных результатов и распространение ошибки на проверяемую совокупность

По результатам проверки выбранных документов могут быть выявлены ошибки (отклонения), которые необходимо распределить на проверяемую совокупность, т. е. определить полную предполагаемую величину ошибки.

Для этого используется следующая формула:

$$O_{\text{п}} = O_{\text{ф}} \times (\text{ОСД} - \text{НБ} - \text{КЛ}) / C_{\text{эв}} + O_{\text{НБ}} + O_{\text{КЛ}}, \text{ где:}$$

$O_{\text{п}}$ – полная предполагаемая величина ошибки;

$O_{\text{ф}}$ – фактическая ошибка, выявленная аудитором при проверке репрезентативной (представительной) выборки;

ОСД – денежное выражение общего объема совокупности;

НБ – суммарное денежное значение элементов наибольшей стоимости;

КЛ – суммарное денежное значение ключевых элементов;

$C_{\text{эв}}$ – суммарная стоимость элементов репрезентативной выборки, проверенных аудитором (до корректировок по замечаниям аудитора);

$O_{\text{НБ}}$ – найденные аудитором ошибки при проверке элементов наибольшей стоимости;

$O_{\text{КЛ}}$ – найденные аудитором ошибки при проверке ключевых элементов.

Пример 4 (данные из примера 1)

Предположим, суммарная стоимость всех элементов (счетов-фактур, объектов основных средств, запасов и т. д.) составляет 150 000 тыс. руб. Суммарное денежное выражение элементов наибольшей стоимости – 3 000 тыс. руб. Суммарное денежное выражение ключевых элементов – 4 000 тыс. руб. Уровень существенности – 5 000 тыс. руб.

В результате выборки отобраны элементы (без учета элементов наибольшей стоимости и ключевых элементов), общая стоимость которых составляет 10 000 тыс. руб.

В результате проверки элементов репрезентативной выборки выявлена ошибка в 370 тыс. руб.

Ошибки, выявленные при проверке элементов наибольшей стоимости и ключевых элементов, составили 115 и 520 тыс. руб. соответственно.

Исходя из изложенного, можно определить полную предполагаемую сумму ошибки:

$$O_{\text{п}} = 370 \times (150\,000 - 3\,000 - 4\,000) / 10\,000 + 115 + 520 = 5926 \text{ тыс. руб.}$$

Полученная сумма превышает и уровень точности, и уровень существенности.

С какой величиной сравнивать рассчитанную сумму ошибки – уровнем существенности или точности, является правом выбора аудиторской организации, что необходимо указать во внутренних стандартах.

В таких случаях, когда полная предполагаемая сумма ошибки превышает установленный уровень существенности, аудитору необходимо сделать следующее:

- потребовать исправления фактически обнаруженных ошибок;
- выявить причину возникновения ошибок, а также оценить возможный объем невыявленных ошибок;
- увеличить объем выборки;
- по возможности, выполнить альтернативные аудиторские процедуры;
- потребовать от клиента исправления других возможных ошибок в проверяемой области учета и снова провести выборочную проверку.

Если полная предполагаемая ошибка намного меньше (в несколько раз) уровня существенности или точности, то аудитор может ограничиться требованием исправить обнаруженные отклонения.

Практическое задание

1. На основании исходных данных определить риск необнаружения и уровень надежности, коэффициент надежности. Приемлемый аудиторский риск составляет 5%.

Аудиторский риск включает в себя три компонента:

- неотъемлемый (внутрихозяйственный) риск;
- риск системы внутреннего контроля;

- риск необнаружения ошибок и искажений бухгалтерской отчетности.

Поэтому задается приемлемый аудиторский риск, например 5%.

Неотъемлемый (внутрихозяйственный) риск – вероятность подверженности отчетности существенным ошибкам. Определяется аудитором субъективно.

Аудитор выявляет вероятность появления существенных искажений в данном бухгалтерском счете, статье баланса, бухгалтерской отчетности проверяемого лица в целом до их выявления системой внутреннего контроля или при допущении, что внутренний контроль отсутствует.

Чтобы выявить вероятность появления существенных искажений, аудитор оценивает систему бухгалтерского учета, действующую на аудируемом предприятии. Это можно сделать в форме опросника аудитора (табл. 4). В дальнейшем при составлении программы проверки и выбора процедур сбора аудиторских доказательств принимаются во внимание итоги опросника.

Таблица 4. Опросник аудитора

№	Перечень вопросов	Ответы	
		Да	Нет
Система бухгалтерского учета			
1	Разработана ли в организации учетная политика для целей бухгалтерского учета?		
2	Соответствует ли применяемый Рабочий план счетов особенностям организации?		
3	Наблюдается ли соблюдение последовательности применения учетной политики?		
4	Соответствуют ли принятые элементы учетной политики действующему законодательству?		
5	Обеспечивается ли должностной контроль с помощью документов и бухгалтерских записей за совершаемыми хозяйственными операциями?		
6	Все ли хозяйственные операции санкционированы руководством или уполномоченными лицами?		
7	Все ли финансово-хозяйственные операции отражаются в учете на основании первичных документов?		
8	Операции в учете отражаются в момент их совершения?		
9	Соответствуют ли данные об остатках по счетам синтетического учета в Главной книге остаткам по счетам в учетных регистрах?		
10	В регистрах бухгалтерского учета исходящее сальдо на конец отчетного периода соответствует входящим сальдо на начало следующего периода?		
11	Установлены ли меры по защите от несанкционированного доступа или уничтожения документов, данных учета, активов?		
12	Соответствуют ли условия договоров с фирмами – производителями техники и дилерами требованиям Закона «О защите прав потребителей»?		
13	Применяется ли в организации позаказный метод калькулирования каждого ремонта?		
14	Организован ли учет затрат на ремонтные работы по цехам, являющимся центрами ответственности?		
15	Распределяются ли затраты транспортной службы как вспомогательного производства по видам ремонтных работ?		

16	Ведется ли учет накладных расходов по центрам ответственности?		
17	Учет расходных материалов и запасных частей ведется в разрезе видов и материально-ответственных лиц?		
Система налогового учета			
18	Разработана ли в организации учетная политика для целей налогового учета?		
19	Соответствуют ли применяемые в организации системы налогового учета требованиям налогового законодательства?		
20	Налоговый учет представляет собой самостоятельную систему?		
21	Организован ли в сервисном центре отдельный учет имущества и обязательств при применении режима налогообложения в виде единого налога на вмененный доход?		
22	Разработаны ли специальные налоговые регистры для ведения налогового учета?		
23	Своевременно ли вносятся изменения в порядок ведения налогового учета при изменении законодательной базы?		
24	Соблюдаются ли установленные сроки расчетов по налогам и сборам?		
25	Выполняются ли требования законодательства по предоставлению дополнительных данных в налоговые органы?		

По данным опросника оценим надежность системы бухгалтерского учета.

Пусть надежность системы бухгалтерского учета равна:

100 % – 25 вопросов,

Количество ответов да – х.

Формула расчета внутрихозяйственного риска:

$$x \times 100 \% / 25 = _____\%.$$

Риск системы внутреннего контроля – вероятность неэффективности внутреннего контроля.

Опросник для выявления работы системы внутреннего контроля представлен в табл. 5

Таблица 5. Опросник для выявления работы системы внутреннего контроля

№ п/п	Вопросы	Вариант ответа	
		Да	Нет
1	Отражены ли в учетной политике применяемые в организации формы первичных документов?		
2	Заключены ли договоры материальной ответственности с материально ответственными лицами?		
3	Проводится ли инвентаризация перед сменой материально-ответственных лиц?		
4	Проводятся ли внезапные инвентаризации кассы и складов?		
5	Проверяется ли работниками бухгалтерии соответствие применяемых ими к учету документов требованиям действующего законодательства?		
6	Установлен ли круг подотчетных лиц?		
7	Установлен ли период отчета подотчетных лиц по выданным им суммам?		
8	Обязанности главного бухгалтера и кассира совмещаются?		
9	Проходит ли инвентаризация материальных ценностей перед составлением годового бухгалтерского отчета?		
10	Выплачивается ли сотрудникам заработная плата 2 раза в месяц (аванс и заработная плата)?		
11	Подотчетные суммы сотрудникам, не отчитавшимся за предыдущие выданные суммы, не выдаются?		
12	Подотчетные суммы (кроме командировочных) сотрудникам, не указанным в списке подотчетных лиц, не выдаются?		
13	Ведется ли контроль за использованием рабочего времени?		
14	Выдаются ли отпускные сотрудникам за 3 дня до начала отпуска?		
15	Имеются ли в организации Правила внутреннего трудового распорядка, Правила техники безопасности?		
16	Знакомятся ли вновь принятые работники с Правилами внутреннего трудового распорядка, Правилами техники безопасности?		

По данным тестирования системы внутреннего контроля ее надежность можно оценить равную как:

16 вопросов – 100 %,

Количество ответов да – х;

нет – 7.

$x \times 100 / 16 = \underline{\hspace{2cm}}$ % – риск средств контроля.

Для определения аудиторского риска используется следующая модель:

AR = IR × CR × DR, где:

AR – аудиторский риск; **IR** – неотъемлемый риск (внутрихозяйственный риск); **CR** – риск внутреннего контроля; **DR** – риск необнаружения.

DR = AR/(IR × CR).

Уровень надежности (УН) находится в прямой зависимости от риска необнаружения, иначе говоря:

УН = 1 – DR (риск необнаружения).

Коэффициент надежности выбирается в соответствии с уровнем надежности (таблица 1).

2. Определить объем выборки.

Исходные данные для проведения расчетов:

- Суммарная стоимость всех элементов (счетов-фактур, объектов основных средств, запасов и т. д.) составляет 240 000 тыс. руб.
- Суммарное денежное выражение элементов наибольшей стоимости – 5 000 тыс. руб.
- Суммарное денежное выражение ключевых элементов – 8 000 тыс. руб.
- Уровень существенности – 7 000 тыс. руб.

Аудиторский риск и уровень надежности принимаем равными в соответствии с данными полученными в п.1 задания.

Расчет объема выборки приведен в примере 1.

3. Осуществить отбор элементов выборки с помощью методов:

- случайных чисел;
- выборки по номеру элемента (метод количественной выборки по интервалам);
- монетарной выборки (метод по стоимостной оценке элементов).

С помощью метода случайных чисел и метода количественной выборки по интервалам аудитору требуется провести формальную проверку счетов-фактур с № 1458 по 1687 выборочно. Число элементов, которое необходимо выбрать, равно 40, из генеральной совокупности исключены элементы наибольшей стоимости и «ключевые» элементы.

Пример расчетов приведен в таблице 2, пример 2.

С помощью метода монетарной выборки осуществить отбор 20 элементов. Общая совокупность состоит из 120 элементов, ОСД = 48600 тыс.руб.

В таблице 6 представлены суммы по проверяемым аудитором документам.

Таблица 6. Исходные данные для проведения расчетов

№ п/п	Сумма по документу	№ п/п	Сумма по документу	№ п/п	Сумма по документу	№ п/п	Сумма по документу	№ п/п	Сумма по документу	№ п/п	Сумма по документу
1	408	21	418	41	390	61	409	81	409	101	418
2	386	22	402	42	386	62	431	82	457	102	409
3	390	23	401	43	386	63	424	83	412	103	408
4	368	24	409	44	408	64	416	84	418	104	416
5	384	25	412	45	399	65	401	85	405	105	399
6	386	26	457	46	394	66	394	86	420	106	408
7	456	27	436	47	401	67	407	87	394	107	401
8	391	28	431	48	389	68	406	88	422	108	406
9	399	29	401	49	369	69	402	89	411	109	401
10	376	30	398	50	412	70	411	90	399	110	407
11	394	31	407	51	364	71	406	91	408	111	401
12	401	32	406	52	405	72	401	92	406	112	405
13	376	33	422	53	386	73	431	93	411	113	406
14	389	34	411	54	394	74	416	94	390	114	394
15	369	35	426	55	389	75	412	95	418	115	416
16	388	36	418	56	398	76	409	96	416	116	398
17	398	37	416	57	386	77	401	97	424	117	405
18	412	38	424	58	391	78	398	98	416	118	389
19	364	39	456	59	389	79	418	99	456	119	402
20	405	40	409	60	364	80	407	100	408	120	411

4. Провести анализ полученных результатов и распространение ошибки на проверяемую совокупность (по данным задания 1).

Практическое занятие №7. Аудиторское заключение

Методические указания по выполнению работы

Аудиторское заключение - официальный документ, предназначенный для пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемых лиц, содержащий выраженное в установленной форме мнение аудиторской организации, индивидуального аудитора о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица.

Аудиторское заключение должно содержать:

- 1) наименование "Аудиторское заключение";
- 2) указание адресата (акционеры акционерного общества, участники общества с ограниченной ответственностью, иные лица);
- 3) сведения об аудируемом лице: наименование, государственный регистрационный номер, место нахождения;
- 4) сведения об аудиторской организации, индивидуальном аудиторе: наименование организации, фамилия, имя, отчество индивидуального аудитора, государственный регистрационный номер, место нахождения, наименование саморегулируемой организации аудиторов, членами которой являются указанные аудиторская организация или индивидуальный аудитор, номер в реестре аудиторов и аудиторских организаций;
- 5) перечень бухгалтерской (финансовой) отчетности, в отношении которой проводился аудит, с указанием периода, за который она составлена, распределение ответственности в отношении указанной бухгалтерской (финансовой) отчетности между аудируемым лицом и аудиторской организацией, индивидуальным аудитором;
- 6) сведения о работе, выполненной аудиторской организацией, индивидуальным аудитором для выражения мнения о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица (объем аудита);
- 7) мнение аудиторской организации, индивидуального аудитора о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица с указанием обстоятельств, которые оказывают или могут оказать существенное влияние на достоверность такой отчетности;
- 8) указание даты заключения.

Требования к форме, содержанию, порядку подписания и представления аудиторского заключения устанавливаются федеральными стандартами аудиторской деятельности.

Задание

1. По итогам отчетного года был проведен аудит финансово-хозяйственной деятельности организации. Однако аудиторы не присутствовали при проведении обязательной годовой инвентаризации товарно-материальных запасов по состоянию на 31 декабря 20(XX) г., так как дата проведения инвентаризации предшествовала дате аудиторской проверки. В результате аудиторы не смогли произвести корректировки учетных данных (при наличии таковых). Такие корректировки могли бы оказаться необходимыми, если бы аудиторы смогли проверить количество товарно-материальных запасов.

Оценив ситуацию, определите, какое аудиторское заключение необходимо составить по результатам аудита. Каким образом данный факт отразится на структуре аудиторского заключения?

2. При проведении аудиторской проверки между аудитором и руководством организации возникли разногласия относительно применения учетной политики и адекватности представления финансовой (бухгалтерской) отчетности. Эти разногласия оказали существенное влияние на saldo по отдельным счетам бухгалтерского баланса и правильность формирования показателей формы № 2 «Отчет о финансовых результатах».

Какое аудиторское заключение будет представлено по результатам проверки? Определите содержание аудиторского заключения в результате возникших разногласий между аудитором и руководством экономического субъекта.

3. Аудитор установил, что руководство организации приняло решение об увеличении видов деятельности организации.

По мнению аудитора, данный факт хозяйственной деятельности окажет влияние на финансовое состояние, движение денежных средств и результаты деятельности организации. Поэтому его следует признать существенным событием после отчетной даты. Определяющее значение при установлении существенности этого факта хозяйственной деятельности имеет изменение финансового состояния организации в связи с принятием масштабных решений, связанных с бизнесом.

Укажите, какое влияние окажет на аудиторское заключение событие после отчетной даты. Определите тип события после отчетной даты и порядок его отражения в бухгалтерской отчетности организации.

Используя данные, приведенные в задании 1, заполните стандартную форму безоговорочно положительного аудиторского заключения. Форма такого аудиторского заключения приведена ФСАД 1/2010 «АУДИТОРСКОЕ ЗАКЛЮЧЕНИЕ О БУХГАЛТЕРСКОЙ (ФИНАНСОВОЙ) ОТЧЕТНОСТИ И ФОРМИРОВАНИЕ МНЕНИЯ О ЕЕ ДОСТОВЕРНОСТИ».

Практическое занятие №8. Проверка кассовых операций при проведении аудита

Методические указания по выполнению работы

Проверка кассы обычно начинается с проведения инвентаризации кассовой наличности по прибытии аудитора на место проверки в присутствии кассира и главного (старшего) бухгалтера. При наличии нескольких касс аудитор опечатывает их, чтобы предотвратить возможность покрытия из других источников недостачи денег, изменения остатка денег, выведенного в кассовой книге. Последний кассовый отчет и документы по операциям последнего дня кассир представляет для проверки, а также дает расписку о том, что все приходные и расходные документы включены им в отчет и к моменту инвентаризации в кассе нет неоприходованных или не списанных в расход денег.

Далее кассир начинает группировку наличных денег по соответствующим купюрам и в присутствии аудитора и главного бухгалтера организации проводит полный полистный их подсчет, включая опечатанные в пачках деньги, полученные в учреждении банка.

При инвентаризации кассовой наличности аудитору необходимо установить также наличие других ценностей в кассе: ценных бумаг, денежных документов. Результаты инвентаризации наличных денежных средств и других ценностей в кассе сопоставляются с данными об их остатках, зафиксированными в бухгалтерском учете. Выявленные в ходе инвентаризации кассовой наличности излишки по рекомендации аудитора приносятся по приходному кассовому ордеру в доход организации (дебет счета 50, кредит счета 91), и данная операция записывается в кассовой книге. Излишки могут быть результатом умышленных действий (неучетные средства) или допущенных ошибок при приеме и выдаче денежных средств. Поэтому аудитор должен объективно оценить ситуацию и определить правильную формулировку для акта проверки.

Результаты инвентаризации наличных денежных средств и других ценностей в кассе аудитор оформляет актом по типовой форме № инв.-15, который кроме аудитора подписывают кассир и главный (старший) бухгалтер проверяемого экономического субъекта. Этот акт является письменным аудиторским доказательством, и его данные необходимы аудитору в дальнейшем при проверке полноты оприходования и правильности списания денежных средств по кассе.

При проверке кассы аудитору необходимо также выяснить: заключен ли с кассиром договор о материальной ответственности или имеется ли в личном деле кассира обязательство о материальной ответственности, предусмотренное Порядком ведения кассовых операций; соответствует ли помещение кассы требованиям, установленным для работы кассира; обеспечены ли охрана кассы и сохранность денег при доставке из банка и во время выдачи заработной платы; имеется ли для хранения денег и других ценностей в кассе сейф или несгораемый шкаф; соблюдаются ли правила хранения ключей от сейфа (несгораемого шкафа) для хранения денег и других ценностей в кассе; соблюдается ли установленный лимит хранения денежной наличности по отдельным датам; проводятся ли периодические внезапные проверки кассы и имеются ли акты по таким проверкам.

Затем аудитор переходит к проверке правильности документального оформления операций. Практика проверок показывает, что во многих организациях кассовые документы составляются некачественно, часто в приходных и расходных документах отсутствуют подписи ответственных лиц, вносивших деньги в кассу или получивших их из кассы, и другие обязательные реквизиты. Такие документы считаются недействительными, а проведенные по ним операции необоснованными. Если такое установлено, то аудитор должен сообщить об этом руководителю и главному бухгалтеру организации с целью принятия оперативных мер.

На следующем этапе проверки следует установить: ведут ли в данной организации по установленной форме журнал регистрации приходных и расходных кассовых ордеров; все ли кассовые документы зарегистрированы в журнале, нет ли пропущенных номеров кассовых ордеров; наличие и правильность ведения кассовой книги, которая должна быть пронумерована, прошнурована и опечатана сургучной печатью, а количество листов в ней должно быть заверено подписями руководителя и главного бухгалтера; действительно ли одну кассовую книгу ведут в данной организации (особенно это касается многопрофильных организаций, которые данный порядок часто нарушают).

После выяснения соблюдения установленных требований необходимо переходить к проверке законности совершения кассовых операций, соответствия их Порядку ведения кассовых операций. Проверке подлежат все приходные и расходные денежные документы за проверяемый период. При проверке кассовых операций особое внимание аудитор должен уделить выявлению правильности, своевременности и полноты оприходования наличных денег. Денежные средства могут поступать из банков, от работников организации в оплату каких-либо услуг, могут быть остатками неиспользованных авансов и др. Тщательной проверке аудитора подлежат полнота и своевременность оприходования денег, полученных по каждому чеку из банка, путем сверки идентичных сумм, записанных на корешках чеков, выписок банка (по шифру, соответствующему получению наличных денег) и приходных кассовых ордеров. Однако это только формальная сторона проверки, а поэтому необходимо также проверить законность поступления денег в кассу по существу.

Следует тщательно проверить также полноту оприходования выручки от реализации продукции основного производства, общественного питания, услуг вспомогательных, жилищно-коммунального, обслуживающих производств и хозяйств. При проверке приема наличных денег следует сверить записи в кассовой книге, приходных кассовых ордерах, на корешках чеков и выписках банка с отчетами, накладными и счетами по реализации продукции (работ, услуг).

При проверке приходных кассовых документов аудитор должен тщательно изучить (по отдельным не свойственным профилю организации операциям) договоры, заключенные по данным операциям с юридическими и физическими лицами. Так, зачастую денежные средства за реализованную продукцию, товары (работы, услуги), полученные от юридических и физических лиц, отражают в учете в соответствии с выдуманными договорами о совместной деятельности (простого товарищества) или трастовыми договорами. В подобных ситуациях необходимо помнить, что физическое лицо, если оно не зарегистрировано как предприниматель, не может заниматься никакими совместными видами деятельности с целью получения прибыли, а трастовыми операциями могут заниматься специальные трастовые компании, имеющие государственное разрешение (лицензию) на данный вид деятельности. Подобные операции проводятся умышленно с целью сокрытия части валовой продукции от государственного налогообложения.

Особое внимание при проверке кассовых операций необходимо уделить полноте и правильности учета прочих доходов (процентов и дивидендов по финансовым вложениям, штрафов по хозяйственным договорам, арендной платы, безвозмездно полученных сумм и т.д.), а также начисления налогов от этих доходов. Необходимо проверить соблюдение размера лимита наличных расчетов с организациями и физическими лицами – предпринимателями за товарно-материальные ценности. Здесь иногда встречаются нарушения, когда денежные средства приходят или выдаются из кассы сверх установленного лимита наличных расчетов через выдуманные фамилии физических лиц путем оформления на них приходных или расходных кассовых ордеров. Фиктивные лица выявляются путем проверки наличия заключенных договоров с физическими лицами.

Проверяя расходование наличных денег из кассы организации, аудитор должен помнить, что эти операции оформляются расходными кассовыми ордерами или другими надлежаще оформленными документами (платежными ведомостями, счетами, заявлениями и др.). Документы на выдачу денег должны быть подписаны руководителем и главным бухгалтером организации или лицами, ими уполномоченными. При проверке необходимо убедиться в юридическом обосновании выдачи из кассы наличных денег (зарплата – есть ли приказы о приеме на работу, перемещениях, увольнениях, отпусках, поощрениях, трудовые договоры, акты приемки выполненных работ и др.; выдача в подотчет – приказы на командировку, о выдаче в подотчет; выдача сторонним лицам – доверенность, если это от организации, фактура или корешок приходного ордера и др.; выдача алиментов – исполнительный лист и др.). Во всех расходных кассовых ордерах должны быть проставлены паспортные данные.

Такая тщательная проверка необходима, потому что, например, встречаются такие умышленные нарушения, когда в организациях крупные суммы денег из кассы выдаются под видом различных операционно-хозяйственных и представительских расходов, а потом эти суммы списывают на издержки производства (обращения) по фиктивным документам. Другой пример: когда с кредита счета 50 «Касса» без всякого основания списывают на затраты производства или на издержки обращения суммы выплаченных пособий по социальному страхованию, разовой материальной помощи, что необоснованно увеличивает себестоимость продукции (работ, услуг).

Особое внимание необходимо обращать на оформление кассовых документов: имеются ли на каждом документе расписки получателей; наличие на титульном листе платежной ведомости разрешения на выдачу денег (заработной платы, пособий, премий и т.д.) руководителя и главного бухгалтера организации с их подписями и указанием сроков выдачи и сумм прописью; составлен ли реестр депонированных сумм и сделана ли надпись о фактически выплаченной и депонированной сумме; погашаются ли кассовые документы (приходные – штампом «получено», расходные – «оплачено») с указанием даты, нет ли на них следов подчисток или исправлений.

В ходе проверки кассовых операций аудитор должен, кроме того, проверить: периодичность сдачи отчетов кассира в бухгалтерию, расписки главного бухгалтера или его заместителя о проверке и принятии отчетов и документов к ним; своевременно ли возвращаются в банк остатки денежных средств, полученные на организационно-хозяйственные расходы и на оплату труда; сдается ли в банк вся выручка; имеются ли случаи, когда незаполненные чеки были подписаны руководителем и главным бухгалтером организации; имеются ли случаи выдачи наличных денег в подотчет физическим лицам, не являющимся работниками данной организации.

Необходимо также установить, имеются ли случаи, когда кассир самостоятельно передоверяет кому-либо выполнение порученной ему работы; оборудовано ли помещение кассы звуковой, сетевой или иной сигнализацией; работает ли кассир только на данной должности или совмещает работу бухгалтера и кассира или, кроме основной работы, по совместительству обслуживает другие организации; имеются ли случаи доступа посторонних лиц в кассу.

Ответы на поставленные вопросы можно получить не только путем фактической проверки, обследования, наблюдения и т.д., но и путем тестирования.

Таблица 1. Опросник для проведения контроля кассовых операций

№ п/п	Направления и вопросы тестирования	Ответы		
		Нет ответа	Да	Нет
1	Условия Передоверяет ли кассир самостоятельно кому-либо выполнение порученной ему работы?			X
2	Имеются ли случаи доступа посторонних лиц в кассу?	X		
3	Оборудовано ли помещение кассы охранной сигнализацией?			X
4	Работает ли кассир только на данной должности?		X	
5	Хранятся ли деньги в несгораемом шкафу?			X
6	Подтверждение Снимаются ли остатки денежных средств ежеквар-			X

№ п/п	Направления и вопросы тестирования	Ответы		
		Нет ответа	Да	Нет
	тально?			
7	Проводятся ли внезапные проверки в кассе?			X
8	Проверяет ли отчеты кассира главный бухгалтер?	X		
9	Реальность Номеруются ли приходные и расходные документы?		X	
10	Регистрируются ли кассовые ордера в журнале регистрации?			X
11	Составляет ли кассир самостоятельно приходные и расходные кассовые документы?			X
12	Производит ли кассир записи и выводит ли остаток денежных средств в кассовой книге в конце каждого рабочего дня?	X		
13	Представляет ли кассир отчет в бухгалтерию ежедневно?			X
14	Полнота Заполняются ли в кассовых документах все обязательные реквизиты?			X
15	Все ли поступившие денежные средства приходуются полностью?	X		
16	Точность Проверяют ли внутренние аудиторы арифметическую точность кассовых операций?			X
17	Разрешение Подписывает ли расходные кассовые документы руководитель организации?		X	
18	Классификация Имеется ли проект отражения кассовых операций на счетах?			X
19	Учет, периодизация Сверяются ли данные кассовой книги с данными регистров бухгалтерского учета?	X		В конце года
20	Датируются ли кассовые ордера в журнале регистрации?		X	

Задание

В АО «Луч» с 1 марта 2017 г. кассиром работает Хорина А.В.

При поступлении на работу она дала обязательство кассира, в котором указала, что если по своей небрежности или неосторожности причинит ущерб АО «Луч», то обязуется возместить его в полном объеме, выполнять установленные правила ведения кассовых операций, а также нести ответственность за их нарушение.

Касса находится в специальном помещении, где имеется сейф для хранения денег. Окна кассы не оборудованы железными решетками, сигнализация отсутствует.

При просмотре аудитором кассовой книги установлено, что она пронумерована, прошнурована, скреплена печатью, в записях допущены исправления без подписи кассира.

Книга регистрации приходных и расходных кассовых ордеров ведется небрежно. Кассир Хорина А.В. при доставке денег из банка пользуется общественным транспортом.

В кассовых документах необходимые реквизиты полностью не заполняются. Право подписи в кассовых документах имеют руководитель и главный бухгалтер (кассир, где этого требуют

реквизиты документа). Однако имелись случаи, когда вместо главного бухгалтера подпись ставила кассир Хорина А.В. На расходных документах ставит подпись руководитель предприятия.

В организации не установлены сроки внезапной ревизии, не определен состав ревизионной комиссии, однако внезапные ревизии проводятся один раз в 4 месяца.

Приказом руководителя организации установлен список лиц, которым разрешено выдавать деньги на хозяйственные нужды, но при выдаче денег не устанавливается срок, на который они выдаются.

Остатки кассы снимаются главным бухгалтером эпизодически.

На 2017 г. банком установлен лимит 48 000 руб., контрольно-кассовой машины (ККМ) в организации нет. Продажа готовой продукции производится за наличный и безналичный расчет. Сотрудники АО «Луч» от сторонних организаций деньги по доверенности не получают. Журнал выданных доверенностей ведется.

1. Оцените состояние внутреннего контроля и бухгалтерского учета операций с денежными средствами в кассе с помощью опросного листа.

2. По полученным в процессе тестирования результатам составьте программу аудиторской проверки учета кассовых операций.

Практическое занятие №9. Аудит основных средств и нематериальных активов

Тестовые задания

1.1. Фактическими затратами на приобретение оборудования, предназначенного для выпуска продукции, признаются:

- а) суммы, уплаченные поставщику, включая возмещаемые суммы налога на добавленную стоимость;
- б) заработная плата работников отдела материально-технического снабжения;
- в) расходы на доставку оборудования;
- г) суммы уплаченного поставщику возмещаемого налога на добавленную стоимость;
- д) комиссионное вознаграждение организации, которая являлась посредником при приобретении основных средств.

1.2. Классификация приобретения комплекта какого-либо имущества, например набора инструментов, как единого основного средства:

- а) не допускается;
- б) допускается только в случае, если все предметы комплекта имеют одинаковый срок полезной службы;
- в) допускается с указанием перечня предметов, входящих в комплект, в инвентарной карточке учета основных средств.

1.3. Стоимость объекта основных средств, приобретенного за иностранную валюту, определяется путем пересчета его стоимости в иностранной валюте по официальному курсу Центрального банка России на дату:

- а) оплаты стоимости поставщику;
- б) пересечения границы РФ;
- в) перехода права собственности к покупателю;
- г) ввода в эксплуатацию.

1.4. При безвозмездной передаче основных средств их стоимость облагается налогом на добавленную стоимость:

- а) в любом случае;
- б) кроме случаев, перечисленных в главе 25 Налогового кодекса РФ;
- в) кроме случаев, перечисленных в ст. 39 и 149 Налогового кодекса РФ.

1.5. Определение непригодности объектов основных средств организации к дальнейшей эксплуатации является функцией:

- а) главного бухгалтера;
- б) главного инженера;
- в) главного механика;
- г) специально созданной комиссии.

1.6. Учет арендованных основных средств на счете 001 «Арендованные основные средства» должен быть организован по следующей стоимости:

- а) первоначальной стоимости, определенной собственником;
- б) первоначальной или восстановительной стоимости, определенной собственником;
- в) указанной в договоре аренды.

1.7. Организация имеет право переоценивать основные средства один раз в год:

- а) на 1 января отчетного года;
- б) на любую дату;
- в) на 31 декабря отчетного года.

1.8. Амортизация основных средств, сданных в аренду, отражается по кредиту счета 02 «Амортизация основных средств» и дебету счета:

- а) учета затрат по основным видам деятельности;
- б) операционных расходов;
- в) внереализационных расходов;
- г) чрезвычайных расходов.

1.9. В случае если учетной политикой организации предусмотрено создание ремонтного фонда, ежемесячные отчисления в этот фонд отражаются по дебету счетов учета затрат и кредиту счета:

- а) 82 «Резервный капитал»;
- б) 96 «Резервы предстоящих расходов»;
- в) 97 «Расходы предстоящих платежей».

Задачи

2.1. При аудите операций с основными средствами установлено: организация приобрела объект основных средств стоимостью 118000 руб. Расходы по его транспортировке составили 1180 тыс.руб., сторонней организации оплачены погрузочно-разгрузочные работы в сумме 1770 тыс.руб.

В бухгалтерском учете сделаны следующие записи:

Дебет 08 Кредит 60 - 100 000 тыс.руб. - акцептован счет поставщика;

Дебет 19 Кредит 60 - 18 000 тыс.руб. - отражен НДС, выделенный в счете поставщика;

Дебет 20 Кредит 60 - 1000 тыс.руб. - списаны транспортные расходы по доставке объекта;

Дебет 19 Кредит 60 - 180 тыс.руб. - отражен НДС по транспортным расходам;

Дебет 20 Кредит 60 - 1500 тыс.руб. - списана стоимость погрузочно-разгрузочных работ;

Дебет 19 Кредит 60 - 270 тыс.руб. - отражен НДС на стоимость погрузочно-разгрузочных работ;

Дебет 01 Кредит 08 - 100 000 тыс.руб. - введен в эксплуатацию объект основных средств.

Оцените правильность формирования первоначальной стоимости объекта основных средств и организацию бухгалтерского учета основных средств. Дайте рекомендации.

2.2. При проверке операций с основными средствами и нематериальными активами установлено.

В отчетном году выбыл объект основных средств, первоначальная стоимость его - 400 000 руб., сумма начисленной амортизации 200 000 руб.

В бухгалтерском учете выбытие объекта основного средства отражено записью:

Дебет 91-2 Кредит 01 - 200 000 руб. - отражено списание остаточной стоимости объекта основных средств.

Организация получила в качестве вклада в уставный капитал исключительное право на программное обеспечение по согласованной с учредителем стоимости 40 000 руб. Организация понесла определенные расходы по наладке программного обеспечения:

Стоимость материалов - 2000 руб., заработная плата работников, занятых наладкой, - 2000 руб., страховые взносы - 520 руб.

В бухгалтерском учете была сделана запись:

Дебет 04 Кредит 75-40000 руб. - отражено поступление нематериального актива в качестве вклада в уставный капитал.

При проверке операций по аренде было установлено, что доходы от аренды бухгалтер начисляет и отражает в учете записью:

Дебет 76 Кредит 91 - 20000 руб. - отражено начисление суммы арендной платы, причитающейся к поступлению.

Однако при проверке уставных документов аудитор выявил, что других видов деятельности организация не осуществляет, а сдача в аренду является основным видом деятельности организации. Осуществите проверку операций с внеоборотными активами.

Практическое занятие №10. Проверка материально-производственных запасов при проведении аудита

Методические указания по выполнению работы

Основные задачи проверки материально-производственных запасов сводятся к необходимости убеждения аудитора в следующем:

- полнота отражения в учете всех материально-производственных запасов организации, наличие в организации материально-производственных запасов в соответствии с данными учета;
- обоснованность оценки фактической себестоимости материально-производственных запасов, последовательность применения учетной политики в части оценки фактической себестоимости;
- правильность учета движения материально-производственных запасов, соответствие данных бухгалтерского и складского учета, последовательность применения учетной политики в отношении выбранных методов учета;
- правильность учета специальной одежды и специальной оснастки;
- подтвержденность первичными документами и правильность документального оформления движения материально-производственных запасов;
- надежность контроля за сохранностью материально-производственных запасов в местах хранения, эксплуатации на всех этапах движения;
- наличие и обоснованность норм расхода материалов, надежность контроля за их соблюдением;
- обоснованность оценки, правильность формирования и восстановления резерва под снижение стоимости материально-производственных запасов;
- правильность отражения и раскрытия в бухгалтерской отчетности информации о материально-производственных запасах.

Последовательность проведения аудита МПЗ:

1. изучение положений учетной политики по данному участку проверки
2. оценка степени надежности системы внутреннего контроля в отношении МПЗ
3. анализ состава МПЗ на отчетную дату
4. проведение анализа движения МПЗ
5. проверка правильности оценки МПЗ

6. проверка состояния и организации синтетического и аналитического учета МПЗ

7. формулировка выводов и замечаний и представление их руководству аудируемого лица

Приказ об учетной политике организации, в соответствии с ПБУ 5/01, должен включать в себя основные методологические аспекты учета материалов, а именно:

– порядок учета приобретения (заготовления) материалов

– порядок определения учетных цен

– способы оценки материалов при списании.

В качестве приложений к учетной политике в составе информации организационно-технического назначения должны содержаться: график документооборота по МПЗ и рабочий план счетов. Далее аудитор проводит тесты средств внутреннего контроля в части учета МПЗ (табл. 1).

Таблица 1. Опросник для проверки материально-производственных запасов

Вопрос	Ответ	
	да	нет
1. Ведется ли учет материалов по местам их движения?		
2. Известно ли местонахождение каждой партии материалов на любом этапе движения?		
3. Проводится ли инвентаризация материалов во всех местах их хранения?		
4. Установлена ли норма запасов по предприятию?		
5. Проводилась ли инвентаризация перед составлением материального отчета?		
6. Какова периодичность проведения инвентаризации?		
7. Определены ли материально ответственные лица?		
8. Выявлены ли факты сверхнормативного списания материалов?		
9. Было ли приобретение материалов для последующей перепродажи?		
10. Имеется ли брак в производстве?		
11. Сверяется ли качество и количество поступающих материалов с заявленными в договорах поставки?		
12. Ведется ли аналитический учет материалов по видам?		

При аудите операций по выпуску и продаже готовой продукции решаются следующие задачи:

– анализируется учетная политика предприятия в части, регулирующей порядок организации учета выпуска и продажи ГП, согласно действующему законодательству и отраслевым особенностям;

– контролируется договорная дисциплина в соответствии с законодательством;

– проверяется правильность документального оформления операций по выпуску и продаже продукции;

– изучается порядок учета и списания затрат на производство и продажу ГП;

– оценивается полнота, своевременность и достоверность оприходования ГП на склад, отпуская и продажи ее покупателям;

– анализируется правильность и законность организации аналитического и синтетического учета операций, связанных с движением ГП;

– контролируется соблюдение налогового законодательства при продаже ГП.

Типичные нарушения в учете МПЗ:

1) отсутствие договоров о полной материальной ответственности;

2) включение в данные инвентаризации излишних ценностей, которые были списаны в предыдущие периоды, либо получены на условиях комиссии;

3) двойной учет товаров в пути или уже реализованных товаров;

4) завышение остатков МПЗ, находящихся на складах третьих лиц;

5) отсутствие норма расхода материальных ценностей или их несоблюдение;

6) отсутствие аналитического учета материальных ценностей;

7) несвоевременное оприходование товаров и готовой продукции на склад;

- 8) неправильное исчисление фактической себестоимости реализованной продукции;
- 9) некорректная корреспонденция счетов и др.

Задания

1. При проведении проверки аудитор обнаружил, что на счёте 10 «Материалы» отражены как материалы, приобретаемые для производства продукции, так и материальные ценности, приобретаемые для дальнейшей систематической распродажи.

Нарушен ли порядок учёта материальных ценностей, соблюдаются ли нормативные требования бухгалтерского учёта на счёте 10 «Материалы»?

2. Во время проведения инвентаризации на складе перед составлением годового отчёта был составлен акт, в котором зафиксирован факт недостачи материалов на сумму 7 570 400 рублей. Виновные не обнаружены, причина недостачи установлена. По акту, утверждённому руководителем, было принято решение списать недостачу материалов на убытки предприятия. Документов, подтверждающих факт отсутствия виновных лиц, не представлено.

В каком случае недостачу можно списать на убытки предприятия? Какие рекомендации аудитор даст в данной ситуации?

3. При аудите финансовой отчетности АО «Восток» установлено, что складской учет материалов, принятых на ответственное хранение, не ведется. При проверке выявлено, что на складе сырья хранится 25 куб. м тарной доски на сумму 50 тыс. руб., принятой на ответственное хранение от лесопильного комбината, так как она не отвечает сертификату качества по условиям договора. Карточки учета тарной доски на складе не ведутся. В бухгалтерском учете ценности не числятся.

АО «Восток» выполняет договоры по изготовлению оконных рам, дверей из материалов заказчиков. Давальческое сырье (лесоматериалы, стекло) и вспомогательные материалы (гвозди, клей и др.) учитываются в производственных цехах бригадами, в бухгалтерском учете не отражаются.

Лесоматериалы от постоянных поставщиков принимают в заготовительные цеха транзитом, минуя центральный склад. В бухгалтерии они отражаются корреспонденцией: дебет 20 «Основное производство» кредит 60 «Расчеты с поставщиками и заказчиками».

В феврале 20xx г. были получены от акционера ООО «Темп» безвозмездно лакокрасочные материалы по цене в соответствии с данными его учета на общую сумму 40 тыс. руб., которые были полностью израсходованы при изготовлении мебели в марте 20xx г. В бухгалтерском учете были сделаны следующие записи:

1) поступление: дебет 10 «Материалы» кредит 83 «Добавочный капитал» на сумму 40 тыс. руб.;

2) использование: дебет 20 «Основное производство» кредит 10 «Материалы» на сумму 40 тыс. руб.

Других проводок по данной операции не было. Расходы учтены в целях налогообложения.

Задание:

1) На основании собранных доказательств охарактеризуйте соблюдение норм действующего законодательства по данному разделу учета.

2) Систематизируйте выявленные искажения и оформите результаты проверки для включения в форме письменного раздела сообщения информации руководству аудируемого лица и представителям его собственника по результатам аудита. Укажите правильные варианты отражения хозяйственных операций.

Практическое занятие №11. Проверка издержек производства и обращения при проведении аудита

Методические указания по выполнению работы

При проверке затрат следует документально подтвердить правильность расчёта себестоимости продукции (работ, услуг), так как это один из наиболее важных синтетических показателей, позволяющий оценить эффективность использования материальных и трудовых затрат, рентабельность, прибыльность и финансовую устойчивость экономического субъекта.

Порядок аудирования зависит от способа группировки и списания затрат на производство. Традиционный вариант учета предусматривает разделение затрат на прямые и косвенные и подсчет полной себестоимости продукции (работ, услуг). В общем виде при этом варианте прямые расходы, непосредственно связанные с производством продукции, выполнением работ и оказанием услуг, а также расходы вспомогательных производств, косвенные расходы, связанные с управлением и обслуживанием основного производства и потери от брака отражаются на сч. 20 с кредита счетов 10, 12, 60, 69, 70 и др.

Проверяя, правильно ли отнесены затраты на себестоимость продукции, аудитор должен знать, что они группируются по следующим элементам:

- 1) материальные затраты (за вычетом стоимости возвратных отходов);
- 2) затраты на оплату труда;
- 3) отчисления на социальные нужды;
- 4) амортизация;
- 5) прочие затраты.

При проверке достоверности и объективности списания затрат на издержки производства в организациях оптовой и розничной торговли аудитор должен убедиться в правильности распределения и списания издержек на остаток товаров на складах (прилавках) и на реализованную часть товаров. Практика показывает, что нередко факты, когда всю сумму издержек производства без предварительного распределения относят на реализацию, что приводит к искусственному снижению налогооблагаемой базы (дохода).

Проверка правильности оценки материальных ресурсов, списанных на себестоимость, важна, поскольку материалы поступают из разных источников, а начальные остатки материалов могут иметь иную цену по сравнению с закупленными. Аудитору, следовательно, приходится проверять правильность оценки материалов по цене или по способам оценки согласно учетной политике организации.

По установленным правилам на затраты производства относят:

- 1) представительские расходы;
- 2) расходы на служебные командировки;
- 3) рекламу и подготовку кадров;
- 4) компенсационные выплаты за использование личного транспорта;
- 5) информационные;
- 6) консультационные и аудиторские расходы;
- 7) некоторые налоги и сборы и др.

Внимание аудитора должно остановиться и на достоверности величины амортизационных отчислений по основным средствам и нематериальным активам.

Аудиторской проверке подвергаются также достоверность показателей «незавершенного производства» и правильность списания затрат на готовую продукцию. Особое внимание следует уделить корректировочным записям с целью установления правильности списания калькуляционных разниц. Здесь бывают искусственные нарушения, увеличивающие или уменьшающие себестоимость продукции при ее реализации.

Косвенные расходы переносятся на счёт 20 со счетов 25, 26, 28. Суммы фактической производственной себестоимости продукции (работ, услуг) переносятся с кредита счета 20 в Д сч. 40, 45, 46.

Аудитору следует обратить внимание на соблюдение данного варианта группировки и списания затрат на производство, а также полноту списания затрат за месяц общехозяйственных расходов со сч. 26 в дебет сч. 20, 23, 29.

Расходы, связанные с производством и реализацией продукции (работ, услуг), при планировании, учёте и калькулировании себестоимости группируются по следующим статьям затрат:

1. сырьё и материалы;
2. возвратные отходы (вычитаются);
3. покупные изделия, полуфабрикаты и услуги производственного характера сторонних предприятий и организаций;
4. топливо и энергия на технологические цели;
5. зарплата производственных рабочих;
6. отчисления на социальные нужды;
7. расходы на подготовку и освоение производства;
8. общепроизводственные расходы;
9. общехозяйственные расходы;
10. потери от брака;
11. прочие производственные расходы;
12. коммерческие расходы.

При проверке важно установить:

- правильность классификации затрат на производство продукции (работ);
- правильность учёта затрат на производство по статьям калькуляции. Перечень статей затрат, их состав и методы распределения по видам продукции (работ, услуг) определяются отраслевыми методическими рекомендациями по вопросам планирования, учёта и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг), с учетом характера и структуры производства (независимо от формы собственности предприятия);
- правильности учета и списания (распределения) затрат;
- правильность ведения синтетического и аналитического сводного учёта затрат на производство;
- правильность составления бухгалтерских проводок по учету затрат на производство.

Задания

1. Работнику организации Матвееву Д.В. была выдана под отчет сумма 15000 руб. на хозяйственные нужды для приобретения предметов спортивного инвентаря. О произведенных расходах Матвеевым был представлен авансовый отчет с приложенными чеками магазина на мячи и ракетки на сумму 15000 руб. В бухгалтерском учете сделаны записи: Дт 71 Кт 50 – 15000 руб. – выдано под отчет на приобретение необходимых предметов; Дт 20 Кт 71 – 15000 руб. – подотчетная сумма списана на себестоимость. Проведите анализ данной ситуации.

2. На прием делегации по заключению договора с новым партнером организаций были списаны на затраты представительские расходы в сумме 7500 руб. В качестве оправдательных первичных документов для списания были приложены чеки на оплату продуктов и квитанция на оплату услуг. В учета сделана запись: Дт 26 Кт 71 – 7500 руб. – списаны с подотчетных лиц суммы, израсходованные на представительские расходы. Проведите анализ данной ситуации.

3. Проверяя записи организации по учету затрат, аудитор установил, что в себестоимость продукции включены расходы по оплате услуг: городского узла связи по установке новой телефонной линии в помещении, являющемся собственностью организации, - 18500 руб.; сторонней организации за установку локальной компьютерной сети – 26000 руб. В бухгалтерском учете на указанные суммы сделана запись: Дт 20 Кт 60. Проведите анализ данной ситуации.

Сведения о ЗАО «Омега»

ЗАО «Омега» - коммерческая организация действует на основе устава, зарегистрированного решением регистрационной палаты города «N» 27.05.95, регистрационный номер 43181.

Акционерами ЗАО «Омега» являются юридические и физические лица. Основной вид деятельности – розничная торговля товарами народного потребления.

Общество имеет в собственности обособленное имущество, переданное ему акционерами в счет оплаты акций.

Уставный капитал общества составляет 500 000 тыс. руб., разделенный на 50 000 акций номинальной стоимостью 10 000 руб. каждая.

Все акции общества именные. Общество вправе размещать обыкновенные акции, а также один или несколько типов привилегированных акций.

Дивидендом является часть чистой прибыли общества за текущий год, распределяемая среди акционеров пропорционально числу имеющихся у них обыкновенных или привилегированных акций.

Органы управления общества:

- Общее собрание акционеров;
- Наблюдательный совет;
- Генеральный директор;
- Правление;
- Ревизионная комиссия.

Орган контроля за финансово-хозяйственной и правовой деятельностью общества – Ревизионная комиссия, которая функционирует в соответствии с Положением о Ревизионной комиссии, утвержденным общим собранием акционеров.

Ликвидационная комиссия создается Общим собранием акционеров при добровольной ликвидации общества в порядке, предусмотренном Уставом.

Прибыль, остающаяся у общества после уплаты налогов и иных платежей и сборов в бюджет внебюджетные фонды, поступает в полное его распоряжение и используется обществом самостоятельно.

В обществе создается резервный фонд в размере 15 % уставного капитала общества.

Резервный капитал общества формируется путем обязательных ежегодных отчислений.

Размер ежегодных отчислений не может быть менее 5% от чистой прибыли до достижения размера, установленного уставом общества.

Резервный фонд общества предназначен для покрытия его убытков, а также для погашения облигаций общества.

Годовой отчет общества подлежит предварительному утверждению наблюдательным советом общества не позднее чем за 30 дней до даты проведения годового общего собрания акционеров.

Ведение бухгалтерского учета обеспечивает штат бухгалтерии, состоящий из 15 человек, во главе с главным бухгалтером.

В отчетном году применялась журнально-ордерная частично компьютеризированная форма учета с использованием необходимого количества счетов.

Товарные отчеты сдаются материально ответственными лицами в бухгалтерию каждые 5 дней. Кассовые отчеты составляются ежедневно.

Из пояснительной записки.

Универмаг имеет 5 филиалов.

Основная деятельность осуществляется на основе существующей сети подразделений и проводимых организационных мероприятий.

За отчетный период в универмаге проведены мероприятия по внедрению современной технологии торговых процессов, повышению культуры обслуживания покупателей.

В универмаге открыты:

Секция по продаже продовольственных и сопутствующих товаров (оснащена современным торговым холодильным оборудованием на сумму 254 600 тыс. руб.;

секция по продаже парфюмерно-косметических товаров;

киоск по продаже сувениров и подарков.

Организованы рабочие места по упаковке подарков.

Расширены секции кожгалантереи, обуви, хозтоваров.

В универмаге заменено торговое оборудование в секциях «Белье», «Игрушки», «Головные уборы».

Частично заменено торговое оборудование в трех филиалах.

В универмаге проведена работа по привлечению покупателей путем рекламных средств:

передано 130 рекламных объявлений по городскому радио;

опубликовано в газетах и журналах 40 рекламных статей и модулей;

изготовлен сюжетный рекламный фильм стоимостью 10 600 руб.

изготовлено 700 фирменных календарей на сумму 20 000 руб.

оформлены витрины и интерьер универмага.

По разработанным и согласованным эскизам изготовлена форменная одежда работников торгового зала. Изготовлены нагрудные значки – визитки для продавцов.

Основными показателями, характеризующими финансово-хозяйственную деятельность ЗАО, является товарооборот. В отчетном году он составил 341 116 млн. руб., что в 1,3 раза больше, чем в предыдущем.

Товарооборачиваемость в целом по объединению – 44 дня, по универмагу – 42 дня, по филиалам – 28 дней.

За анализируемый период рост товарных запасов опережал рост товарооборота.

ЗАО универмаг «Омега»

ПРИКАЗ №3

03.01.20 _г.

Об учетной политике ЗАО «Омега» на 20 _г.

В целях организации бухгалтерского учета на предприятии
ПРИКАЗЫВАЮ:

1. Организовать ведение бухгалтерского учета в соответствии с Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ и Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкцией по его применению.
2. Производить погашение:
первоначальной стоимости основных средств линейным способом по установленным нормам в течение их нормативного срока службы;
первоначальной стоимости нематериальных активов по установленным на предприятии нормам. По объектам, срок полезного использования которых установить трудно или невозможно, годовая норма амортизации определяется в расчете на 20 лет эксплуатации конкретного объекта.
3. Осуществлять учет процесса приобретения и заготовления материальных оборотных средств в оценке по фактической себестоимости с применением счета 10 «Материалы».
4. Отражать товары в учете по розничным ценам Разницу между покупной стоимостью и стоимостью по розничным ценам отражать на счете 42 «Торговая наценка».
5. Осуществлять учет расходов на счете 44 «Расходы на продажу». Сумму издержек обращения, относящуюся к остатку товаров, исчислять по среднему проценту издержек обращения за отчетный месяц с учетом переходящего остатка на начало месяца в части транспортных расходов и, для целей налогообложения, расходов по уплате процентов за банковский кредит.

6. Включать затраты на ремонт основных фондов в себестоимость отчетного периода, в котором были произведены ремонтные работы.
7. Выручка от реализации, для целей налогообложения, определяется по мере отгрузки.
8. Начислять и выплачивать дивиденды учредителям из нераспределенной прибыли отчетного года в коду, следующем за отчетным, после их утверждения Общим собранием акционеров.
9. Резервный капитал общества формируется из прибыли в размерах, определяемым в соответствии с законодательством Общим собранием до достижения 25% уставного капитала за счет ежегодных отчислений из прибыли.
10. Проводить инвентаризацию имущества и обязательств перед составлением годового бухгалтерского отчета, при смене материально ответственных лиц, при установлении фактов хищений и иных злоупотреблений, после стихийных бедствий, а также:
основных средств и нематериальных активов до 01.10. отчетного года;
расчетов с банками до 01.01. следующего года за отчетным;
денежных средств до 01.01. и не реже 1 раза в месяц;
расчетов по налогам, с прочими дебиторами и кредиторами до 01.01. года, следующего за отчетным.
11. Утвердить разработанный на основе типового рабочий план счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности.
12. Предоставить право главному бухгалтеру вводить, уточнять и исключать субсчета к синтетическим счетам, а также установить дополнительные системы аналитического учета.

Генеральный директор ЗАО «Омега» Н.П.Иванов

Общий план аудита

№ п/п	Планируемые виды работ	Период проведения	Исполнитель	Примечания

Руководитель аудиторской организации _____

Руководитель аудиторской группы _____

Дата _____

Аудиторская организация _____

Проверяемая организация _____

Период аудита _____

Программа аудита

№ п/п	№ раздела	Перечень аудиторских процедур по разделам аудита	Период проведения	Исполнитель	Рабочие документы	Примечания

Руководитель аудиторской организации _____

Руководитель аудиторской группы _____

Дата _____

Аудиторская организация _____

Проверяемая организация _____

Период аудита _____

Свод запланированных аудиторских процедур

Разделы	Виды выполняемых аудиторских процедур								
	Инвентаризация	Обследование	Письменные запросы	Устный опрос	Документальная проверка	Сканирование	Арифметическая проверка	Аналитические процедуры	Иные
Основные средства									
Нематериальные активы									
Финансовые вложения									
Запасы									
Денежные средства									
Расчеты									
Затраты									
Резервы									
Финансовые результаты									

Руководитель аудиторской проверки _____

Руководитель аудиторской группы _____

Дата _____

Аудиторская организация _____

Проверяемая организация _____

Период аудита _____

**Расчет необходимого времени и оплаты
по договору (чел./ч)**

№ п/п	Раздел	Руководитель аудиторской проверки	Аттестованный аудитор	Ауди-тор	Ассистент	Всего
1	Планирование					
2	Аудиторская проверка:					
	денжных средств					
	основных средств и нематериальных активов					
	материально-производственных запасов					
	расчетных операций					
	финансовых результатов					
	капитала и резервов					
3	Финансовая отчетность					
4	Оформление результатов проверки					
	<i>Общее время</i>					
	<i>Ставка за час</i>					
	<i>Общая сумма</i>					

Руководитель аудиторской организации _____

Руководитель аудиторской группы _____

Дата _____

ПРИМЕР ПИСЬМА О ПРОВЕДЕНИИ АУДИТА

Совету директоров или соответствующему представителю высшего руководства организации

Вы обратились к нам с просьбой о проведении обязательного аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности в составе (указать состав) за (указать финансовый год). Настоящим письмом мы подтверждаем наше согласие и наше понимание данного задания. Аудит будет проведен нами с целью выражения мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации.

Мы будем проводить аудит в соответствии с федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности. Эти стандарты требуют, чтобы мы планировали и проводили аудит с целью обеспечения разумной уверенности в том, что финансовая (бухгалтерская) отчетность не содержит существенных искажений. Аудит проводится на выборочной основе и включает в себя изучение на основе тестирования доказательств, подтверждающих числовые значения в финансовой (бухгалтерской) отчетности и раскрытие в ней информации о финансово-хозяйственной деятельности. Аудит также включает оценку применяемых принципов и методов бухгалтерского учета, правил подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности, определение основных оценочных значений, сформированных руководством аудируемого лица, а также оценку общей формы представления финансовой (бухгалтерской) отчетности.

В связи с тем, что в ходе аудита применяются выборочные методы и тестирование, и в связи с другими присущими аудиту ограничениями, наряду с ограничениями, присущими любой системе бухгалтерского учета и внутреннего контроля, существует неизбежный риск того, что некоторые, даже существенные, искажения могут остаться необнаруженными.

В дополнение к аудиторскому заключению, содержащему наше мнение о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности, мы планируем предоставить Вам отдельное письмо (отчет, письменную информацию), касающееся любых замеченных нами существенных недостатков в ведении бухгалтерского учета и в системе внутреннего контроля.

Напоминаем, что в соответствии с законодательством Российской Федерации ответственность за подготовку финансовой (бухгалтерской) отчетности, в том числе за раскрытие в ней необходимой информации, несет руководство Вашей организации. Это включает ведение бухгалтерского учета в соответствии с требованиями законодательства Российской Федерации, наличие и надлежащую работу средств внутреннего контроля, выбор и применение учетной политики, а также меры по сохранности и надлежащему использованию активов организации. Нам потребуются от руководства организации (и это является частью процесса аудита) официальные письменные подтверждения, касающиеся наиболее важных разъяснений и заявлений, сделанных в связи с аудитом.

Надеемся на сотрудничество с Вашими сотрудниками и на то, что нам будут предоставлены любые записи, документация и иная информация, запрашиваемая в связи с аудитом. Средства за проведение аудита, выплачиваемые на основе счетов, которые будут выставяться по мере оказания услуги, рассчитываются исходя из времени, затраченного специалистами на выполнение задания, и включают покрытие командировочных расходов. Почасовая оплата варьируется в зависимости от уровня ответственности используемых специалистов, их опыта и квалификации.

Данное письмо считается действительным в будущем до тех пор, пока оно не будет изменено или заменено другим либо его действие не будет прекращено.

Просим Вас подписать и вернуть прилагаемый экземпляр данного письма в подтверждение того, что оно соответствует Вашему пониманию договоренности о проведении нами аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности Вашей организации.

От имени аудитора Принимается от имени
хозяйствующего субъекта

Фамилия, имя, отчество, Фамилия, имя, отчество,
должность, дата должность, дата

(подпись) (подпись)

Таблица случайных чисел

	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
1	0,4877	0,1343	0,4371	0,7054	0,9838	0,9414	0,524	0,5206	0,2993	0,5532
2	0,0441	0,53	0,0616	0,5101	0,7045	0,5329	0,9847	0,688	0,0059	0,1636
3	0,2017	0,7063	0,5185	0,8028	0,3095	0,2646	0,9192	0,9669	0,5592	0,6528
4	0,1797	0,9902	0,4013	0,0843	0,4809	0,6569	0,1663	0,7891	0,4008	0,8294
5	0,7575	0,8386	0,0928	0,5362	0,2282	0,2804	0,7819	0,971	0,8096	0,9121
6	0,9374	0,0161	0,2596	0,1927	0,5625	0,1687	0,6624	0,2007	0,1367	0,4346
7	0,3228	0,219	0,4692	0,2469	0,5399	0,8099	0,2146	0,2075	0,3994	0,3771
8	0,0366	0,3267	0,1536	0,1853	0,0502	0,2797	0,6955	0,1638	0,3638	0,9626
9	0,823	0,1714	0,1922	0,5197	0,0373	0,0714	0,5678	0,0052	0,3662	0,8037
10	0,9885	0,4319	0,6753	0,0345	0,6138	0,8522	0,26	0,6095	0,9555	0,293
11	0,6219	0,7436	0,1385	0,6963	0,5669	0,2011	0,6285	0,0037	0,97	0,5401
12	0,0004	0,1691	0,2724	0,005	0,4582	0,2495	0,0133	0,3456	0,0524	0,95
13	0,5444	0,4473	0,2152	0,7963	0,3145	0,4782	0,9156	0,5706	0,4125	0,0002
14	0,469	0,8859	0,7615	0,1984	0,9924	0,3529	0,8392	0,6127	0,7565	0,3461
15	0,4713	0,0391	0,5874	0,2385	0,2388	0,2496	0,68	0,7167	0,9116	0,0971
16	0,853	0,8592	0,2235	0,1688	0,542	0,1803	0,2006	0,5942	0,0458	0,4416
17	0,3806	0,8352	0,9563	0,9527	0,2312	0,1317	0,1991	0,1893	0,1879	0,505
18	0,0027	0,0289	0,4396	0,4252	0,4561	0,0315	0,3713	0,4906	0,049	0,5954
19	0,641	0,0235	0,6814	0,7514	0,6725	0,7627	0,9014	0,9629	0,6944	0,9743
20	0,4521	0,3148	0,2589	0,8075	0,7562	0,4135	0,3738	0,2077	0,3536	0,3387
21	0,9197	0,6614	0,5526	0,056	0,6783	0,0922	0,7899	0,9723	0,7148	0,7053
22	0,6346	0,6543	0,5222	0,3912	0,6986	0,3023	0,2318	0,9818	0,5764	0,6286
23	0,3507	0,4098	0,8195	0,8552	0,0265	0,0409	0,6738	0,3913	0,2071	0,4585
24	0,0141	0,0961	0,0081	0,914	0,2244	0,1688	0,9353	0,7218	0,5933	0,3405
25	0,4433	0,8934	0,1578	0,0246	0,7593	0,2567	0,6187	0,5021	0,0154	0,7436
26	0,935	0,879	0,0055	0,4941	0,5779	0,5565	0,6779	0,6264	0,2874	0,7544
27	0,6321	0,9521	0,4527	0,0302	0,4754	0,6876	0,4803	0,2931	0,6506	0,0264
28	0,4179	0,9811	0,4675	0,4287	0,0245	0,6654	0,5637	0,1326	0,3467	0,2527
29	0,4649	0,0563	0,3256	0,8543	0,6397	0,2856	0,9862	0,2378	0,777	0,0271
30	0,4236	0,2303	0,8125	0,7675	0,1727	0,6458	0,1536	0,0185	0,8687	0,7283
31	0,6033	0,5022	0,8298	0,888	0,7835	0,9662	0,958	0,7221	0,762	0,028
32	0,755	0,8929	0,4531	0,3143	0,4213	0,5296	0,1111	0,9584	0,6224	0,0725
33	0,4773	0,2605	0,1904	0,3204	0,6956	0,8414	0,7127	0,5611	0,3343	0,1174
34	0,7246	0,411	0,3236	0,6171	0,6264	0,1732	0,8824	0,8761	0,4164	0,4457
35	0,8763	0,0674	0,7297	0,2031	0,7799	0,4614	0,653	0,8705	0,5786	0,6282
36	0,5798	0,4229	0,2008	0,2565	0,2449	0,7485	0,2042	0,9208	0,7785	0,2938
37	0,4614	0,0257	0,5769	0,4605	0,7892	0,1568	0,3925	0,4638	0,3492	0,4483
38	0,9518	0,6808	0,6895	0,0365	0,0301	0,0875	0,7085	0,6113	0,3782	0,4406
39	0,5047	0,1922	0,9614	0,8728	0,7431	0,1156	0,6362	0,8055	0,737	0,1843
40	0,012	0,1829	0,8634	0,7989	0,6086	0,2402	0,5593	0,9176	0,7947	0,388

41	0,0864	0,2257	0,7312	0,7471	0,6829	0,7754	0,7387	0,6812	0,6964	0,2247
42	0,947	0,5206	0,3062	0,0279	0,0208	0,0742	0,6289	0,0034	0,7416	0,1703
43	0,5463	0,313	0,3154	0,8323	0,4621	0,3359	0,3919	0,4027	0,24	0,3341
44	0,3819	0,9112	0,1061	0,0655	0,8865	0,5771	0,4656	0,8082	0,5524	0,1253
45	0,8668	0,9272	0,9242	0,7622	0,809	0,0687	0,1016	0,3543	0,89	0,4603
46	0,5212	0,7238	0,366	0,5682	0,8045	0,3912	0,1453	0,027	0,2258	0,198
47	0,8565	0,5097	0,8816	0,8685	0,0943	0,1975	0,6184	0,5496	0,0292	0,9277
48	0,7306	0,2844	0,9276	0,832	0,6343	0,5611	0,9533	0,2128	0,3789	0,8665
49	0,2674	0,9439	0,9426	0,8207	0,8973	0,5666	0,419	0,026	0,1095	0,5259
50	0,8422	0,1804	0,2558	0,0875	0,7975	0,9244	0,5277	0,2015	0,8777	0,6558
51	0,1319	0,0141	0,4925	0,2291	0,1362	0,9826	0,4703	0,0548	0,1501	0,9032
52	0,2017	0,1228	0,9772	0,0063	0,2803	0,828	0,2462	0,2469	0,9793	0,0661
53	0,2296	0,6545	0,4445	0,3552	0,0095	0,8238	0,0201	0,2198	0,9745	0,3885
54	0,2443	0,0271	0,0517	0,856	0,691	0,354	0,7363	0,6573	0,2666	0,1579
55	0,787	0,3726	0,0573	0,8455	0,9573	0,5821	0,1841	0,4294	0,1192	0,4456
56	0,8886	0,7686	0,9689	0,6318	0,4524	0,2009	0,7882	0,6643	0,9682	0,8997
57	0,0168	0,0452	0,6497	0,0301	0,5962	0,5738	0,2475	0,0266	0,0133	0,0376
58	0,5038	0,208	0,9235	0,3758	0,7423	0,1712	0,9989	0,9278	0,8121	0,6202
59	0,8237	0,9269	0,1271	0,7048	0,6481	0,1477	0,8924	0,4683	0,2354	0,4819
60	0,5488	0,8228	0,7509	0,4019	0,6471	0,7382	0,4748	0,6147	0,5101	0,2514