*Головизнина Елена Александровна*

**ВЫПУСКНАЯ**

**КВАЛИФИКАЦИОННАЯ РАБОТА**

**Аудит расчётов с покупателями в АО «Лактис»**

**пгт Пижанка Кировской области**

Содержание

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
|  | Введение...................................................................................................... | 4 |
| 1. | Теоретические и методические аспекты аудита расчетов с покупателями.............................................................................................. | 6 |
| 1.1 | Нормативно-правовое регулирование аудита расчетов с покупателями.............................................................................................. | 6 |
| 1.2 | Методика аудита расчетов с покупателями............................................. | 18 |
| 2. | Организационно-экономическая характеристика АО «Лактис»........... | 33 |
| 3. | Аудит расчетов с покупателями в АО «Лактис».................................... | 47 |
| 3.1 | Понимание деятельности аудируемого лица и оценка аудиторского риска............................................................................................................ | 47 |
| 3.2 | Уровень существенности ошибки............................................................ | 51 |
| 3.3 | План и программа аудита расчетов с покупателями.............................. | 53 |
| 3.4 | Аудиторские процедуры и результаты выборочного аудиторского обследования............................................................................................... | 57 |
| 3.5 | Внутрифирменная стандартизация аудита расчетов с покупателями.. | 72 |
|  | Выводы и предложения............................................................................. | 78 |
|  | Список литературы.................................................................................... | 80 |
|  | Приложения................................................................................................ | 86 |

# Введение

Развитие рыночных отношений повышает ответственность и самостоятельность в разработке и принятии управленческих решений по обеспечению эффективности расчетов с покупателями.

Своевременное поступление денежных средств и точно поставленный бухгалтерский учет расчетов с покупателями оказывают существенное влияние на финансовые результаты предприятия, а также на правильность отражения показателей дебиторской и кредиторской задолженности в части расчетов с покупателями в бухгалтерской (финансовой) отчетности. В связи с этим возникает необходимость проведения независимой аудиторской проверки расчетов с покупателями, так как аудит является важной формой экономического и общественного контроля за хозяйственной и финансовой деятельностью предприятий в рыночной среде.

Целью выпускной квалификационной работы является проведение аудита расчетов с покупателями.

Для достижения поставленной цели необходимо решить следующие задачи:

* изучить теоретические и методические основы аудита расчетов с покупателями;
* представить организационно-экономическую характеристику АО «Лактис»;
* оценить систему внутреннего контроля и аудиторский риск в части учета расчетов с покупателями в АО «Лактис»;
* рассчитать уровень существенности ошибки;
* составить план и программу аудита расчетов с покупателями в АО «Лактис»;
* провести аудиторские процедуры по существу;
* подвести результаты выборочного аудиторского обследования с целью выражения мнения о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности в части расчетов с покупателями в АО «Лактис».

Объектом проведения аудиторской проверки в выпускной квалификационной работе является Акционерное общество «Лактис» (АО «Лактис») пгт. Пижанка Кировской области.

Периодом исследования для изучения характеристики предприятия является 2014-2016 гг., для проведения выборочного аудиторского обследования расчетов с покупателями в АО «Лактис» – ноябрь 2016 г.

При написании выпускной квалификационной работы наряду с общенаучными методами (дедукция и индукция, анализ и синтез) были использованы методы получения аудиторских доказательств (запрос, инспектирование, пересчет и аналитические процедуры).

Источниками информации при написании выпускной квалификационной работы послужили: законодательство Российской Федерации, учебная литература и труды отечественных ученых, периодическая литература, документы аудируемого лица.

# 1 Теоретические и методические аспекты аудита расчетов с покупателями

## 1.1 Нормативно-правовое регулирование аудита расчетов с покупателями

В настоящее время аудиторская деятельность в России организована с учетом опыта, сложившегося в мировой практике, но, в отличие от других стран, в нашей стране система нормативного регулирования аудиторской деятельности все еще находится в стадии развития.

Все концепции и пути регулирования аудиторской деятельности можно представить в виде многоуровневой системы, которая включает в себя четыре уровня.

Первый уровень представляют кодексы и федеральные законы в области регулирования аудиторской деятельности. В Гражданском кодексе РФ (часть первая, утвержденная федеральным законом от 30.11.1994 г. №51-ФЗ (ред. от 29.07.2017 г.) (с изм. и доп., вступ. в силу с 06.08.2017), часть вторая, утвержденная федеральным законом от 26.01.1996 г. №14-ФЗ (ред. от 28.03.2017 г.)) [1, 2] к аудиторской деятельности относятся нормы главы 4 «Юридические лица», главы 9 «Сделки», глав 21-29 разд. III «Общая часть обязательного права», главы 39 «Возмездное оказание услуг». Особое внимание при аудите расчетов с покупателями необходимо обратить на главу 27 «Понятие и условия договора», главу 28 «Заключение договора», главу 29 «Изменение и расторжение договора», главу 30 «Купля-продажа».

В Налоговом кодексе РФ (часть первая от 31.07.1998 г. №146-ФЗ (ред. от 18.07.2017 г.), часть вторая от 05.08.2000 г. №117-ФЗ (ред. от 29.07.2017 г.) (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.09.2017 г.)) [3, 4] к аудиторской деятельности относятся практически все нормы, отдельно стоит выделить нормы ответственности за несоблюдение аудиторской тайны (ч. 4 ст. 82, п. 2 ч.2 ст.90). Касательно аудита расчетов с покупателями в Налоговом кодексе РФ необходимо обратить внимание на главу 21 «Налог на добавленную стоимость».

Большая часть норм Трудового кодекса РФ, утвержденного федеральным законом от 30.12.2001 г. №197-ФЗ (ред. от 29.07.2017 г.) [5], имеет отношение к аудиторской деятельности, так как его нормы регулируют трудовые отношения между работником аудиторской организации и работодателем. Здесь следует выделить норму, предусматривающую ответственность аудиторов в своей профессиональной среде, согласно которой работодатель может расторгнуть трудовой договор с работником за однократное разглашение охраняемой законом тайны, ставшей известной работнику в связи с использованием им трудовых обязанностей, в том числе разглашения персональных данных другого работника (п. «в» ч. 6 ст.81).

Нормы Уголовного кодекса РФ [6], утвержденного федеральным законом от 13.06.1996 г. №63-ФЗ (ред. от 29.07.2017 г.) (с изм. и доп., вступ. в силу с 26.08.2017 г.), предполагают уголовную ответственность за использование индивидуальным аудитором своих полномочий вопреки задачам своей деятельности и в целях извлечения преимуществ для себя или других лиц, либо нанесения вреда другим лицам, если это деяние принесло существенный вред правам и законным интересам граждан или организаций (ст. 202), а также за незаконное получение и огласку сведений, составляющих коммерческую, налоговую или банковскую тайну (ст. 183).

Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» от 30.12.2008 г. №307-ФЗ (ред. от 01.05.2017 г.) [8] является одним из основных законодательных актов, определяющим основные аспекты организации аудиторской деятельности в России, регулируя ее правовые основы. В данном документе отражаются основы аудиторской деятельности и сопутствующих аудиту услуг. В законе определены понятия индивидуального аудитора и аудиторской организации, закреплены права и обязанности аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов, права и обязанности аудируемых лиц. Также приводится толкование обязательного аудита и критерии его проведения, рассматривается понятие аудиторской тайны, правил (стандартов) аудиторской деятельности, аудиторского заключения, включая заведомо ложное.

Федеральный закон «О саморегулируемых организациях» от 01.12.2007 г. №315-ФЗ (ред. от 03.07.2016 г.) (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.10.2016 г.) [7] регулирует отношения, возникающие в связи с приобретением и прекращением статуса саморегулируемых организаций, их деятельностью, осуществлением взаимодействия саморегулируемых организаций и их членов, клиентов, федеральных органов исполнительной власти, органов исполнительной власти субъектов РФ, органов местного самоуправления. Данный федеральный закон описывает предмет саморегулирования, стандарты и правила, основные функции, права и обязанности саморегулируемых организаций, органы управления саморегулируемой организации, устанавливает порядок применения мер дисциплинарного воздействия в отношении членов саморегулируемой организации, порядок ведения государственного реестра саморегулируемых организаций, порядок участия саморегулируемых организаций в некоммерческих организациях.

Второй уровень включает международные и федеральные стандарты аудиторской деятельности, кодекс профессиональной этики аудитора, постановления правительства РФ, положения и приказы по общим вопросам регулирования аудиторской деятельности. Данные документы являются обязательными для исполнения субъектами рынка.

Кодекс профессиональной этики аудиторов представляет собой свод правил поведения, обязательных для соблюдения аудиторскими организациями, аудиторами при осуществлении ими аудиторской деятельности. Каждая саморегулируемая организация аудиторов принимает одобренный советом по аудиторской деятельности кодекс профессиональной этики аудиторов и вправе включить в него дополнительные требования [34, с. 31].

Стандарты аудиторской деятельности определяют основные вопросы регулирования аудиторской деятельности, в частности проведения аудита расчетов с покупателями, и являются обязательными для выполнения аудиторскими организациями и индивидуальными аудиторами, являющимися членами саморегулируемых организаций аудиторов.

С 1 января 2017 года на территории Российской Федерации введены в действие 30 международных стандартов аудита (МСА) согласно приказам Минфина от 24.10.2016 г. №192н и от 09.11.2016 г. №207н. Разработкой, внедрением и продвижением МСА занимается Международная федерация бухгалтеров (профессиональное объединение). Ее целью является развитие и совершенствование бухгалтерской профессии.

Основной целью международных стандартов аудита является обеспечение аудиторов и пользователей аудиторских услуг единым толкованием основных принципов и целей аудита, прав и обязанностей аудитора, приемов и методов формирования и выражения независимого мнения аудитора. На их основе формируются учебные программы для подготовки аудиторов. Также МСА служат базой для оценки качества проведения аудиторской проверки и определения меры ответственности аудиторов при недобросовестном выполнении аудита.

Федеральные стандарты аудиторской деятельности – это единые требования к порядку осуществления аудиторской деятельности, оформлению и оценке качества аудита и сопутствующих аудиту услуг, а также к порядку подготовки аудиторов и оценке их квалификации [34, с. 128].

В настоящее время в аудиторской практике применяется ряд федеральных стандартов аудиторской деятельности двух видов:

* утвержденные Постановлением Правительства РФ №696 от 23.09.2002 г. (ред. от 22.12.2011 г.) «Об утверждении федеральных правил (стандартов) аудита»;
* утвержденные приказами Министерства финансов РФ начиная с 2010 года.

С формальной точки зрения, российские правила (стандарты) аудиторской деятельности созданы на основе международных стандартов аудита и очень близки к ним по содержанию. Имеющиеся расхождения касаются стиля и оформления документов, подробностей изложения, используемых практических примеров и т.п.

Аудитор должен начинать планировать проведение аудиторской проверки расчетов с покупателями до заключения договора с клиентом об оказании аудиторских услуг. Условия подготовки аудита регулируют как МСА 210 «Согласование условий аудиторских заданий», утвержденное приказом Министерства финансов РФ от 09.11.2016 г. №207н [10], так и ФПСАД №12 «Согласование условий проведения аудита», утвержденное постановлением Правительства РФ от 07.10.2004 г. №532 (ред. от 22.12.2011г.) [26].

Цель и принципы проведения аудита определены МСА 200 «Основные цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с международными стандартами аудита», утвержденным приказом Министерства финансов РФ от 24.10.2016 г. №194н [9].

Федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности (ФПСАД) №1 «Цель и основные принципы аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности» [21], утвержденное постановлением Правительства РФ от 23.09.2002г. №696 (ред. от 22.12.2011 г.) и разработанное с учетом международных стандартов аудита, устанавливает единые цели и основные принципы проведения аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности и, в частности, аудита расчетов с покупателями, которые аудиторская организация и индивидуальный аудитор обязаны соблюдать.

Аудитор документально оформляет все сведения, которые важны с точки зрения предоставления доказательств, подтверждающих аудиторское мнение, а также доказательств того, что аудиторская проверка расчетов с покупателями проводилась в соответствии с федеральными стандартами аудиторской деятельности, разработанными с учетом МСА.

МСА 230 «Аудиторская документация» [11], утвержденным приказом Министерства финансов РФ от 09.11.2016 г. №207н, определяются обязанности аудитора по подготовке аудиторской документации при проведении аудиторской проверки.

Национальным правилом аудиторской деятельности ФПСАД №2 «Документирование аудита» [22], утвержденным постановлением Правительства РФ от 23.09.2002 г. №696 (ред. от 22.12.2011 г.) установлены единые требования к составлению документации в процессе аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности.

С целью установления предполагаемого объема и порядка проведения аудита расчетов с покупателями необходимо разработать общий план и программу аудита. Обязанности аудитора по планированию аудиторской проверки финансовой отчетности установлены МСА 300 «Планирование аудита финансовой отчетности» [12], утвержденным приказом Министерства финансов РФ от 24.10.2016 г. №192н.

На основе международных стандартов аудита было разработано ФПСАД №3 «Планирование аудита» [23], утвержденное постановлением Правительства РФ от 23.02.2002 г. №696 (ред. от 22.12.2011 г.), которое устанавливает единые требования по планированию аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности. При разработке методики аудита расчетов с покупателями макеты плана и программы аудита целесообразно представить в соответствующем внутрифирменном стандарте аудита.

При разработке плана аудита следует установить приемлемый уровень существенности с целью выявления существенных искажений. Тем не менее, как количество, так и качество искажений должны приниматься во внимание. Оценка существенности и аудиторского риска на начальной стадии планирования может отличаться от такой оценки после подведения итогов аудиторских процедур. Это может быть вызвано изменением обстоятельств или изменением информированности аудитора по результатам аудита [23].

Аудиторский риск – это риск, что аудитор выразит ненадлежащее мнение в том случае, когда финансовая отчетность содержит существенные искажения. Аудиторский риск представляет собой производную от рисков существенного искажения информации и риска необнаружения.

Обязанности аудитора по применению принципа существенности при планировании и проведении аудита расчетов с покупателями установлены МСА 320 «Существенность при планировании и проведении аудита» [14], утвержденным приказом Министерства финансов РФ от 24.10.2016 г. №192н.

В России разработано ФПСАД №4 «Существенность в аудите» [24], утвержденное постановлением Правительства РФ от 23.09.2002 г. №696 (ред. от 22.12.2011 г.), которое устанавливает единые требования, касающиеся концепции существенности и ее взаимосвязи с аудиторским риском.

МСА 450 «Оценка искажений, выявленных в ходе аудита» [15], утвержденное приказом Министерства финансов РФ от 24.10.2016 г. №192н, поясняет, каким образом применяется принцип существенности при оценке влияния на аудит выявления искажений, а также влияние неисправленных искажений, если такие имеются, на финансовую отчетность.

МСА 315 «Выявление и оценка рисков существенного искажения посредством изучения организации и ее окружения» [13], утвержденное приказом Министерства финансов РФ от 24.10.2016 г. №192н, устанавливает обязанности аудитора по выявлению и оценке рисков существенного искажения финансовой отчетности посредством изучения организации и ее окружения, включая систему внутреннего контроля предприятия.

Для того чтобы создать основу для выявления и оценки рисков существенного искажения на уровне бухгалтерской (финансовой) отчетности и на уровне предпосылок аудитору необходимо выполнить процедуры оценки рисков. Они должны включать следующее [24]:

* направление запросов руководству, соответствующим сотрудникам службы внутреннего аудита (при наличии), а также прочим лицам в организации, которые, по мнению аудитора, могут владеть информацией, способствующей выявлению рисков существенного искажения вследствие недобросовестных действий или ошибки;
* аналитические процедуры;
* наблюдение и инспектирование.

ФПСАД №8 «Понимание деятельности аудируемого лица, среды в которой она осуществляется, и оценка рисков существенного искажения финансовой (бухгалтерской) отчетности» [25], утверждено постановлением Правительства РФ от 23.09.2002 г. №696 (ред. от 22.12.2011 г.) и разработано с учетом МСА, устанавливает требования к пониманию деятельности аудируемого лица и среды, в которой она осуществляется, включая систему внутреннего контроля и оценку рисков существенного искажения информации, содержащейся в аудируемой финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Для целей сбора достаточных надлежащих аудиторских доказательств аудитору необходимо разработать и провести надлежащие аудиторские процедуры. Ко всем полученным в ходе проведения аудита расчетов с покупателями аудиторским доказательствам применяется МСА 500 «Аудиторские доказательства» [16], утвержденный приказом Министерства финансов РФ от 24.10.2016 г. №192н, который устанавливает, что входит в состав аудиторских доказательств при проведении аудиторской проверки и каковы обязанности аудитора по разработке и выполнению аудиторских процедур с целью получения достаточных аудиторских доказательств, чтобы иметь возможность сделать обоснованные выводы, которые послужат основанием мнения аудитора.

Вышеуказанный стандарт дополняет федеральный стандарт аудиторской деятельности (ФСАД) 7/2011 «Аудиторские доказательства» [32], утвержденный приказом Министерства финансов РФ от 16.08.2011 г. №99н. В нем определены требования к порядку проведения аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности в части обязанностей аудитора по выбору и выполнению аудиторских процедур получения информации, подтверждающей или не подтверждающей предпосылки составления бухгалтерской отчетности, исходя из которой, аудитор делает выводы, лежащие в основе формирования мнения о достоверности такой отчетности.

Если в ходе проведения аудиторских процедур аудитор принял решение использовать аудиторскую выборку, то следует применить МСА 530 «Аудиторская выборка» [18], утвержденный приказом Министерства финансов РФ от 24.10.2016 г. №192н. В нем рассматриваются вопросы использования аудитором статистической и нестатистической выборок при формировании аудиторской выборки и отбора ее элементов, тестирования средств контроля и детального тестирования по существу, а также при оценке результатов аудиторской проверки.

Национальное правило (стандарт) ФПСАД №16 «Аудиторская выборка» [27], утвержденное постановлением Правительства РФ от 23.09.2002 г. №696 (ред. от 07.10.2014 г.), разработано с учетом международных стандартов аудита и устанавливает единые требования к выборочным проверкам в аудите, а также к методам отбора элементов, подлежащих проверке с целью сбора аудиторских доказательств.

На стадии планирования и завершающей стадии аудиторской проверки расчетов с покупателями аудитор должен применять аналитические процедуры в качестве процедур по существу, установленные МСА 520 «Аналитические процедуры» [17], введенным на территорию РФ приказом Министерства финансов от 24.10.2016 г. №192н.

Российское правило (стандарт) аудиторской деятельности №20 «Аналитические процедуры» [28], утвержденное постановлением Правительства РФ от 23.09.2002 №696 (ред. от 22.12.2011 г.), разработанное с учетом международных стандартов аудита, устанавливает единые требования в отношении применения аналитических процедур в ходе проведения аудиторской проверки.

В завершение аудиторской проверки аудитору необходимо выразить мнение о достоверности бухгалтерской отчетности в части расчетов с покупателями на основе полученных аудиторских доказательств, представить аудиторское заключение, составленное в результате аудита [19]. Обязанности аудитора по формированию мнения о финансовой отчетности, а также форме и содержанию аудиторского заключения устанавливаются МСА 700 (пересмотренный) «Формирование мнения и составление заключения о финансовой отчетности» [19], утвержденное приказом Министерства финансов РФ от 09.11.2016 г. №207н.

Федеральный стандарт аудиторской деятельности ФСАД 1/2010 «Аудиторское заключение о бухгалтерской (финансовой) отчетности» [30], утвержденный приказом Министерства финансов РФ от 20.05.2010 г. №46н, определяет требования к форме, содержанию, порядку подписания и представления аудиторского заключения, а также к формированию мнения о достоверности бухгалтерской финансовой отчетности.

Если при формировании мнения аудитор приходит к выводу о необходимости выражения модифицированного мнения о достоверности финансовой отчетности в части расчетов с покупателями, то необходимо применять МСА 705 «Модифицированное мнение в аудиторском заключении» [20], утвержденное приказом Министерства финансов РФ от 09.11.2016 г. № 207н. В нем рассматривается вопрос о том, как выражение модифицированного мнения влияет на форму и содержание аудиторского заключения.

Федеральный стандарт аудиторской деятельности ФСАД 2/2010 «Модифицированное мнение в аудиторском заключении» [30], утвержденный приказом Министерства финансов РФ от 20.05.2010 №46н, устанавливает требования к форме и содержанию аудиторского заключения, содержащего модифицированное мнение о достоверности бухгалтерской финансовой отчетности аудируемого лица, а также к порядку формирования модифицированного мнения. Модифицированное мнение может быть выражено в следующих формах: мнение с оговоркой, отрицательное мнение и отказ от выражения мнения.

Третий уровень системы нормативного регулирования аудиторской деятельности представлен стандартами аудиторской деятельности саморегулируемых организаций аудиторов. Основное их назначение – определение требований к аудиторским процедурам, дополнительных к требованиям, установленным федеральными стандартами аудиторской деятельности, например, если это обуславливается особенностями проведения аудита расчетов с покупателями или особенностями оказания сопутствующих аудиту услуг [34, с. 31].

Стандарты аудиторской деятельности саморегулируемой организации аудиторов [34, с. 31]:

1. устанавливают требования к порядку осуществления аудиторской деятельности, а также регулируют иные вопросы, предусмотренные ФЗ №307-ФЗ;
2. создаются согласно международным стандартам аудита;
3. не должны влечь за собой препятствия осуществлению аудиторскими организациями, аудиторами аудиторской деятельности;
4. являются обязательными для исполнения аудиторскими организациями, индивидуальными аудиторами, а также саморегулируемыми организациями аудиторов и их работников.

Четвертый уровень включает внутрифирменные стандарты аудита, которые разрабатывают аудиторские организации и индивидуальные аудиторы на базе действующих стандартов и существующей практики аудита.

Внутрифирменные стандарты аудиторской организации – документы, детализирующие и регламентирующие требования к проведению и оформлению аудита, принятые аудиторской фирмой с целью обеспечения результативности практической работы и ее соответствию требованиям правил (стандартов) аудиторской деятельности [29].

Внутрифирменные стандарты являются частью организационно-распорядительной документации и системы внутреннего контроля аудиторских организаций и должны удовлетворять требованиям [29]:

* целесообразности – иметь реальное применение;
* преемственности и непротиворечивости – каждый последующий внутренний стандарт должен основываться на ранее принятых, обеспечивать единство и взаимосвязь с остальными стандартами;
* логической стройности – обеспечивать корректность формулировок, целостность и ясность изложения;
* полноты и детализации – полностью охватывать значимые вопросы конкретного стандарта, логически развивать и дополнять излагаемые принципы и положения;
* единства терминологической базы – содержать единое толкование терминов во всех стандартах и документах.

Аудиторская фирма самостоятельно устанавливает перечень, сроки порядок разработки и внедрения в практику внутренних стандартов.

Внутрифирменные стандарты, устанавливающие порядок проведения аудита, должны в совокупности представлять описание комплексного подхода к организации и технологии проведения аудита расчетов с покупателями [29].

Внутрифирменные стандарты, разработанные для проведения аудита расчетов с покупателями, устанавливают порядок проведения аудита, формулируют конкретные правила, методику проведения аудита и представляют собой разработки по реализации требований международных стандартов аудита, федеральных стандартов (правил) аудиторской деятельности [29].

Дополнительно разрабатываются методики, внутренние инструкции и положения, перечень процедур, рабочие таблицы и вопросники, макеты и другие документы вспомогательно-технического характера, раскрывающие подходы аудиторской организации к проведению аудита расчетов с покупателями.

Методы и подходы к проведению аудиторской проверки расчетов с покупателями рассмотрены в следующем разделе.

## 1.2 Методика аудита расчетов с покупателями

Одним из важнейших аспектов, характеризующих финансовое состояние предприятия, является состояние расчетов с покупателями.

Целью проведения аудиторской проверки расчетов с покупателями является формирование мнение о достоверности данных бухгалтерской (финансовой) отчетности, о составе дебиторской и кредиторской задолженности, а также оценка соответствия отражения произведенных за отчетный период расчетов с покупателями требованиям нормативного регулирования РФ по бухгалтерскому учету.

Следовательно, в ходе проведения аудиторского обследования расчетов с покупателями должны быть решены следующие задачи [35, с. 113]:

* проверка правильности оформления первичных документов по реализации продукции, работ, услуг с целью подтверждения обоснованности возникновения дебиторской задолженности;
* подтверждение своевременности погашения и правильности отражения на счетах бухгалтерского учета дебиторской задолженности;
* оценка правильности оформления и отражения на счетах бухгалтерского учета дебиторской задолженности.

Объектами аудита являются операции по возникновению дебиторской задолженности покупателей.

Аудит расчетов с покупателями предусматривает проверку данных, отображаемых на счете 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» и субсчетах открытых к нему.

Поскольку аудиторская проверка представляет собой достаточно сложный технологический процесс, ее можно разделить на этапы. Первый этап – планирование аудита. Аудитору необходимо выполнить значительное количество организационных процедур, таких как изучение деятельности аудируемого лица, оценка системы внутреннего контроля и рисков существенного искажения информации, определение значимых для аудита разделов и областей проверки, расчет уровня существенности, планирование аудиторской выборки.

Аудитору и руководству аудируемого лица необходимо достичь согласия касательно условий проведения аудита. Согласованные условия отражаются в договоре оказания аудиторских услуг, подтверждающем согласие на проведение аудита. Форма и содержание договора оказания аудиторских услуг определяются необходимостью включения в него ряда обязательных указаний и дополнительных сведений в соответствии с особенностями предстоящей аудиторской проверки [26].

На этапе предварительного знакомства с клиентом, для снижения риска неудач проверки, моральных и материальных издержек, выясняется целый ряд вопросов, в том числе [35, с.51]:

1. общеэкономические факторы;
2. особенности отрасли, влияющие на деятельность предприятия;
3. управление и структура собственности аудируемого лица;
4. продукция, рынки, поставщики, расходы, производственная деятельность предприятия;
5. факторы, относящиеся к финансовому положению аудируемого лица, включающие основные финансовые показатели и тенденции их развития;
6. условия, в которых осуществляется подготовка финансовой отчетности аудируемого лица, в том числе внешние факторы, оказывающие воздействие на руководство в процессе подготовки финансовой отчетности;
7. особенности законодательства, относящегося к деятельности аудируемого лица.

Понимание деятельности аудируемого лица и надлежащее использование информации о деятельности аудируемого лица позволяет аудитору оценить риски и выявить проблемы участка, эффективность планирования и проведения аудита, оценить аудиторские доказательства, обеспечить высокое качество аудита и обосновать выводы.

Процесс планирования крайне трудоемок и может занимать треть всего времени, потраченного на аудиторскую проверку. До составления общего плана проверки расчетов с покупателями аудитору необходимо собрать сведения о хозяйственной деятельности аудируемого лица, организации учета расчетов и контроля, провести краткий анализ бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Сбор сведений должен вестись приемлемыми аудитору методами: опросы руководства и главных специалистов; посещение подразделений, производственных цехов и складов; изучение документов и анализ информации, содержащейся в отчетности. Полученную информацию необходимо записать и оформить в виде рабочей аудиторской документации.

Выполнение вышеперечисленных процедур является неотъемлемым условием разработки на этапе планирования важнейших документов аудита – общего плана и программы аудита.

В процессе подготовки общего плана и программы аудита дается предварительная оценка эффективности системы внутреннего контроля и системы расчетов с покупателями в организации, устанавливается приемлемый уровень существенности и рисков существенного искажения информации, намечается объем и последовательность выполнения.

В ходе ознакомления с деятельностью аудируемого лица и его средой, включая средства контроля, относящиеся к этим рискам, а также с группами однотипных операций, остатками по счетам бухгалтерского учета расчетов с покупателями и случаями раскрытия информации в бухгалтерской (финансовой) отчетности аудитор выявляет риски существенного искажения информации.

Далее устанавливает соответствие между выявленными рисками и тем, какая информация может быть искажена на уровне предпосылок подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности. Также при оценке выявленных рисков существенного искажения информации аудитору необходимо рассмотреть, не являются ли риски столь большими, чтобы привести к существенному искажению бухгалтерской (финансовой) отчетности. [25]

Исходя из содержания Правила (стандарта) аудиторской деятельности №3 «Планирование аудита» можно сделать вывод, что программа аудита в части перечня процедур должна содержать как аудиторские процедуры по существу, так и тесты средств контроля.

Аудиторские процедуры по существу содержат детальную проверку правильности отражения в бухгалтерском учете оборотов и сальдо по счетам с целью обоснования предпосылок составления бухгалтерской (финансовой) отчетности. При этом как вид аудиторских процедур по существу рассматриваются и аналитические процедуры [39].

Тестирование средств контроля предполагает осуществление аудитором контрольных процедур, направленных на сбор информации, необходимой для оценки порядка системы внутреннего контроля и выявления существенных недостатков в ее функционировании. Эффект от контрольных процедур достигается в случае их выполнения и на этапе планирования, и при осуществлении аудиторской проверки по существу с целью подтверждения надежности системы внутреннего контроля применительно к расчетам с покупателями [39].

После завершения планирования необходимо перейти ко второму этапу аудиторской проверки – непосредственное выполнение аудиторских процедур для получения достаточного количества аудиторских доказательств.

Аудиторские доказательства – сведения, полученные аудитором при проведении проверки, и результат анализа данных сведений, на которых основывается мнение аудитора. [32]

Источниками получения аудиторских доказательств при проведении аудиторской проверки расчетов с покупателями:

* приказ об учетной политике предприятия;
* первичные документы расчетам с покупателями (договоры поставки, товарные накладные, счета-фактуры и др.);
* регистры синтетического и аналитического учета расчетов с покупателями;
* бухгалтерская (финансовая) отчетность.

Для выражения обоснованного мнения аудитор должен обладать полной и достоверной информацией. Получить информацию аудитор может путем выполнения следующих процедур [32]:

* запрос – получение данных у осведомленных лиц внутри аудируемого лица или за его пределами – формально, неформально, письменно или устно;
* инспектирование – проверка записей, документов, осмотр материальных активов, созданных или полученных аудируемым лицом;
* наблюдение – отслеживание аудитором процессов или процедур, выполняемых другими лицами;
* подтверждение – ответ на запрос об информации, содержащейся в бухгалтерских записях;
* пересчет – проверка точности арифметических расчетов в первичных учетных документах, учетных записях и других документах;
* повторное проведение – аудитор самостоятельно выполняет процедуру или конкретное действие, которое изначально выполнялось в рамках системы внутреннего контроля аудируемого лица;
* аналитические процедуры – оценка финансовой информации на основе анализа взаимосвязей между данными финансового и нефинансового характера.

Для определения направления проверки и области углубленного контроля, необходимо получить предварительное представление о состоянии расчетов с покупателями на предприятии. Для этого следует установить наличие в организации необходимой нормативной базы, перечень применяемых первичных документов, порядок их заполнения, состояние аналитического учета и технологии обработки первичных документов по учету расчетных операций.

Аудитор на базе полученной информации заполняет заранее разработанные тесты для подтверждения первоначальной оценки систем внутреннего контроля и бухгалтерского учета операций с покупателями. Тесты позволяют установить, насколько контроль расчетных операций с покупателями отвечает современным требованиям, а их учет выполняет поставленные перед ним задачи [34, с. 168].

С.Н. Коршикова считает [37, c. 68], что аудиторскую проверку расчетов с покупателями необходимо начинать с изучения перечня постоянных и разовых контрагентов предприятия, причем документам последних стоит уделить особое внимание.

Далее следует выяснить формы расчетных операций, применяемые с покупателями, а так же неденежные формы расчетов, (по безналичным платежам – товарообменные операции, расчеты с использованием векселей, зачет взаимных требований, уступка права (требования), перевод долга, отступное, новация обязательств). По каждому способу выяснить обоснованность применения, предмет исполнения и др. Рассмотреть договоры на поставку продукции – по предмету, сроках исполнения, обязательствах сторон, разрешению споров и претензий и т.д.

Согласно методике В.В. Остаповой и А.В. Яцюк [39], аудиторская проверка расчетов с покупателями начинается со сверки сальдо и оборотов по счетам синтетического учета во взаимосвязанных регистрах бухгалтерского учета с остатками и оборотами по счетам аналитического учета.

Аудитор устанавливает особенности рабочего плана счетов, утвержденного политикой предприятия и разработанного на основе типового плана счетов. Проводит проверку соответствия применяемых на практике счетов и субсчетов рабочего плана счетов, сверяя его с показателями бухгалтерского баланса, Главной книги, регистрами синтетического и аналитического учета.

На этой стадии аудитор определяет приоритетность проверяемых счетов, субсчетов и аналитических счетов, обосновывая выбор подлежащих обязательной проверке.

Аудитор также создает перечень покупателей, подлежащих проверке, – тех, с которыми длительное время не производились расчёты, не было сверок расчётов или имеются постоянные хозяйственные связи, а также тех, которые по характеру деятельности не могут сотрудничать с аудируемым лицом.

Далее, согласно методике В.В. Остаповой и А.В. Яцюк [39], необходимо проанализировать состояние расчетов с покупателями предприятия.

Анализ расчетов предполагает изучение состава дебиторской задолженности.

Ниже приведена классификация дебиторской задолженности по признакам, необходимым для проведения аудита (таблица 1).

Таблица 1 – Классификация дебиторской задолженности предприятия по признакам, необходимым для проведения аудита

|  |  |
| --- | --- |
| Классификационный признак | Группы задолженности |
| 1 | 2 |
| Установленные или ожидаемые сроки погашения | * Краткосрочная * Долгосрочная |
| Своевременность исполнения обязательств по договору | * Допустимая (срочная) * Недопустимая (просроченная) * Отсроченная |

Продолжение таблицы 1

|  |  |
| --- | --- |
| 1 | 2 |
| Реальность погашения | * Реальная * Сомнительная * Нереальная * С просроченным сроком исковой давности |
| Наличие документов, подтверждающих задолженность | * Подтвержденная актами сверки * Неподтвержденная |

Проводя аудит задолженности по первому признаку, необходимо иметь в виду, что ее деление на краткосрочную (не более 12 месяцев) и долгосрочную (более 12 месяцев) производится по двум критериям:

1. по сроку погашения, начиная с отчетной даты (для целей проверки формирования показателей отчетности);
2. по сроку погашения согласно заключенному договору, начиная с даты принятия обязательств к бухгалтерскому учету (для целей проверки формирования информации в текущем учете).

Второй критерий классификации необходим для аудита правильности раскрытия информации в пояснениях к отчетности. При этом допустимой (срочной) задолженностью является задолженность, по которой не наступил срок исполнения обязательств по договору. Недопустимая (просроченная) задолженность – задолженность, по которой момент исполнения по договору истек, а сама она не возвращена предприятию.

Наиболее важной и сложной является проверка задолженности по третьему критерию классификации – «реальность погашения», так как требует квалификации задолженности и с экономической, и с юридической точки зрения. При этом нереальной признается задолженность, по которой все возможные меры, принятые по ее взысканию с должника, не привели к положительному результату. К таким мерам относятся:

* переписка с должником о погашении долга в добровольном порядке, переписка с регистрационными органами о выявлении фактического местонахождения должника;
* обращение в арбитражный суд и вынесение судом решения об отказе в присуждении суммы долга кредитору.

Четвертый признак классификации важен при аудиторской проверке и проведении инвентаризации расчетов с покупателями.

После проверки договоров поставки, заключенных с покупателями, по методикам С.Н. Коршиковой [37, c. 68] и С.А. Королевой [36, c. 89], проверяется наличие первичной документации. Выборка на данном участке производится следующим образом: по операциям выбытия готовой продукции с помощью случайного или систематического отбора и прочих факторов. Проверяя полноту отражения отгруженной продукции, используется информация о типичном их «наборе» в аудируемой организации. При этом сверяются данные первичных приходных документов с договорами и на поставку с тем или иным покупателем. Проверяется наличие счетов-фактур выставленных покупателям по каждой конкретной операции по журналу регистрации счетов-фактур. Затем сверяются полученные данные с информацией от бухгалтерии об отгруженной продукции.

Если имели место расхождения между датами совершения хозяйственных операций и сроками их регистрации в учете, устанавливаются их причины, а также выясняется, разовый или систематический характер носят такие факты. Просматриваются те документы, которые были отобраны для проверки ранее (в соответствии с выбранными параметрами). По результатам проведения данной процедуры выявляется общий уровень соблюдения правил оформления документов по данному участку учета.

По мнению М.Е. Василенко [34, c. 168], при проверке первичных расчетных документов с использованием различных форм безналичных расчетов раскрывается наличие всех оправдательных документов, а при необходимости проводятся встречные сверки в банке или у покупателя. Особое внимание уделяется на правильность отражения в учете и налогообложении сделок с использованием векселей.

По методике С.Н. Коршиковой [37, c. 69], при проверке полноты и точности регистрации документов в учетных регистрах бухгалтерского учета выявляется, достаточно ли оснований для регистрации каждого документа, все ли документы оформлены и зарегистрированы, по всем ли документам произведен точный количественный и качественный перенос данных в систему бухгалтерского учета и др.

При проверке реальности дебиторской и кредиторской задолженности следует обратить внимание, что задолженность покупателей и задолженность перед ними значатся на счете 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» в реальных значениях. Также устанавливается, отсутствуют ли случаи перекрытия дебиторской и кредиторской задолженности в бухгалтерской (финансовой) отчетности.

М.Е. Василенко в разработанной методике проведения аудита расчетов с покупателями [34, c. 169], по данным первичных расчетно-платежных документов, учетных регистров по счету 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» выясняется не только реальность, но и достоверность, законность задолженности за реализованную продукцию.

По мнению многих авторов, путем отслеживания и арифметического контроля необходимо установить правильность ценообразования при реализации продукции, использования наценок, взаимозачетов, векселей.

В.В. Остапова и А.В. Яцюк в своей методике [39] рекомендуют проверить частоту и правильность проведения инвентаризации расчетов с покупателями. Инвентаризация расчетов с покупателями проводится для выявления сальдо по каждому дебитору и тщательной проверки обоснованности сумм, значащихся на счетах бухгалтерского учета. Поэтому аудитору необходимо проверить наличие актов сверки с покупателями, а затем документы, которыми должны оформляться результаты проведенной инвентаризации.

Результаты инвентаризации должны быть отражены в учете и отчетности в том отчетном периоде, к которому относится дата, по состоянию на которую проводилась инвентаризация расчетов.

Состояние расчетов с покупателями оказывает существенное влияние на финансовую устойчивость. Так, несоблюдение договорной и расчетной дисциплины влекут за собой нестабильное финансовое состояние предприятия. Для преодоления сложившейся ситуации аудируемому лицу рекомендуется в отношении нестабильных покупателей устанавливать лимиты дебиторской задолженности, авансовых выплат.

Для выявления таких покупателей многие авторы предлагают незамедлительно отслеживать и анализировать поступления денежных средств (в том числе за предыдущие периоды), сверять сроки фактических и плановых поступлений денежных средств. В результате такой оценки могут быть созданы максимальные размеры и сроки дебиторской задолженности по отдельным покупателям. Уменьшение сроков дебиторской задолженности и более быстрое получение денежных средств может улучшить финансовые показатели работы предприятия, например, оборачиваемость капитала. Предприятию рекомендуется создавать ежемесячный график предполагаемых поступлений оплат, на базе которого сотрудники бухгалтерии смогут проводить ревизию задолженности покупателей.

В.В. Остапова указывает [39], что на этапе проверки документального оформления операций аудитору необходимо проверить наличие документов, обосновывающих списание задолженности в бухгалтерском учете:

* документы по инвентаризации расчетов с покупателями, оформленные в соответствии с установленными требованиями;
* юридические документы, являющиеся основанием для списания дебиторской задолженности;
* распорядительный документ руководителя предприятия;
* бухгалтерская справка.

После аудиторской проверки документального оформления операций проводится проверка правильности ведения аналитического учета по счету 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», который полагается вести по каждому покупателю. При этом построение аналитического учета должно обеспечивать получение необходимых данных по:

* покупателям в разрезе расчетных документов, срок оплаты которых не наступил;
* покупателям в разрезе неоплаченных в срок расчетным документам;
* авансам полученным;
* векселям, срок поступления денежных средств по которым не наступил;
* векселям, по которым денежные средства не поступили в срок и т.д.

По методикам В.В. Остаповой [29] и И.Е. Трофимовой [40, c. 138], надлежит проверить правильность определения момента признания в учете фактов хозяйственной деятельности предприятия. Выполнение этой процедуры предполагает проверку соблюдения гражданского законодательства РФ, которым определены сроки исковой давности. Общий срок исковой давности, установленный Гражданским кодексом РФ, составляет три года. Если срок расчета договором не определен, то в соответствии с нормами действующего законодательства РФ срок исковой давности начинает исчисляться после семи дней с момента предъявления претензии должнику.

Положения, согласно которым долг может быть признан нереальным к взысканию, нормативными актами по бухгалтерскому учету не определены. Следовательно, установить задолженность в случае неплатежеспособности покупателя как нереальную можно, но при условии наличия документов, подтверждающих данный факт.

Дебиторская задолженность, по которой срок исковой давности истек, другие долги, нереальные к взысканию, списываются по каждому обязательству на основании данных проведенной инвентаризации расчетов, письменного обоснования и приказа (распоряжения) руководителя предприятия.

Если учетной политикой аудируемого лица предусмотрено создание резерва по сомнительным долгам, аудитору необходимо проверить правильность формирования, использования и восстановления неиспользованного данного вида оценочного резерва.

При проверке достоверности отражения в бухгалтерской (финансовой) отчетности показателя «дебиторская задолженность» необходимо помнить, что сумма дебиторской задолженности должна быть отражена в бухгалтерском балансе предприятия за минусом созданного резерва по сомнительным долгам. Созданный резерв формируется заключительными записями декабря под каждую задолженность покупателя, признанную сомнительной, включается в состав прочих расходов предприятия и сопровождается соответствующей бухгалтерской записью:

Дт 91/2 «Прочие расходы» − Кт 63 «Резерв по сомнительным долгам» - на сумму каждого долга, признанного сомнительным.

Списание за счет резерва суммы сомнительной дебиторской задолженности сопровождается записью:

Дт 63 «Резерв по сомнительным долгам» − Кт 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» – на сумму сомнительного долга.

Также стоит отметить, что списание долга не является аннулированием задолженности. Она должна отражаться на забалансовом счете 007 в течение 5 лет с момента списания для наблюдения за возможностью ее взыскания в случае изменения имущественного положения должника.

Необходимо помнить, что в случае восстановления платежеспособности должника и возврата задолженности, сумма неиспользованного резерва подлежит восстановлению и отражается в учете записью:

Дт 63 «Резерв по сомнительным долгам» − Кт 91/1 «Прочие доходы» - восстановлена сумма резерва по сомнительным долгам.

С.А. Королева указывает [36, c. 90], что при проверке списания дебиторской задолженности, по которой истек срок исковой давности, и других долгов, не реализуемых к взысканию, необходимо обратить внимание на выполнение требований согласно «Положению по ведению бухгалтерского учета бухгалтерской отчетности».

Следует детально изучить правильность оформления и отражения в учете полученных авансов, отражаемых на счете 62 субсчет «Авансы полученные». Аудитор путем изучения первичных документов и учетных регистров выясняет правильность ведения аналитического учета авансов, соответствие данных аналитического и синтетического учета, правильность уплаты НДС с авансов полученных.

В завершение аудиторской проверки расчетов с покупателями исследуется и оценивается правильность корреспонденции счетов по расчетам с покупателями.

Аудитор при проведении проверки расчетов с покупателями должен получить достаточный объем аудиторских доказательств, чтобы убедиться, что:

* конечные остатки по счетам синтетического учета расчетов с покупателями и заказчиками предыдущего отчетного периода соответствующим образом перенесены в начало проверяемого отчетного периода;
* соответствующие показатели бухгалтерской отчетности на начало и конец отчетного периода, соответствуют учетным данным регистров синтетического и аналитического учета расчетов с покупателями.

Основные виды нарушений, которые могут быть выявлены в результате проведения аудиторской проверки расчетов с покупателями [34, c.170]:

1. Отсутствие договоров на поставку продукции, первичных документов, подтверждающих возникновение дебиторской задолженности или неполное их оформление.
2. Нарушение порядка составления бухгалтерской (финансовой) отчетности в части формирования показателей о размере дебиторской задолженности, нарушения в части составления первичных документов, подтверждающих формирование показателей о дебиторской задолженности.
3. Отсутствие или ненадлежащее ведение аналитического учета, инвентаризации расчетов с покупателями.
4. Несоблюдение порядка оформления и предъявления претензий по договорам.
5. Несвоевременное списание задолженности с истекшим сроком давности.
6. Списание безнадежного долга на счет прочих расходов при наличии образованного ранее резерва по сомнительным долгам.
7. Неправильное определение налогооблагаемой базы по налогу на добавленную стоимость.
8. Некорректная корреспонденция счетов бухгалтерского учета.

После проведения всех необходимых аудиторских процедур аудитору следует оценить полноту и качество выполнения всех пунктов общего плана и программы. Кроме того, проводится систематический и аналитический отбор результатов аудита, чтобы сформулировать объективное аудиторское мнение.

Результаты проведенного аудита расчетов с покупателями необходимо довести до сведения руководства аудируемого лица и его собственников. Способ сообщения такой информации, сроки ее представления, конкретные получатели и подлежащие раскрытию вопросы устанавливаются договором.

По результатам аудиторской проверки аудитору необходимо выразить в установленной форме мнение о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности. Мнение о достоверности отчетности должно выражать собой оценку соответствия во всех существенных аспектах бухгалтерской отчетности нормативным актам, регулирующим бухгалтерский учет и отчетность в РФ [30].

# 2 Организационно-экономическая характеристика АО «Лактис»

В 1931 году впервые в Пижанском районе районным потребительским союзом был организован маслодельный завод. Основной функцией завода была переработка молока и производство сливочного и топлёного масла, творога.

С 1946 года введены уполномоченные Министерства заготовок, и для большего объёма приёмки молока был построен новый маслозавод, разместившийся в деревянном доме.

С 1957-1959 гг. был произведён капитальный ремонт здания завода. Было освоено производство сметаны и технического казеина.

В августе 1968 года маслозавод подключен к государственной электросети.

С 1981 года начался спад производства, уменьшилась постановка молока, не хватало рабочих кадров. Было принято решение о присоединении маслозавода к Яранскому комбинату молочных продуктов.

В 1984 году началась реконструкция завода, построен новый каменный капитальный корпус основного завода, пробурена новая артезианская скважина, от неё проложен новый водопровод, запланировано строительство новой компрессорной и котельной, благоустроена территория.

Как акционерное общество предприятие было учреждено в соответствии с указом Президента РФ №721 от 1 июня 1992 года «Об организационных мерах по преобразованию государственных предприятий в акционерные общества» в виде открытого акционерного общества. АО «Лактис» осуществляет свою деятельность в соответствии с уставом и федеральным законом от 26 декабря 1995 года №208-ФЗ «Об акционерных обществах». Размер уставного капитала составил 1574 рубля.

Полное наименование предприятия – акционерное общество «Лактис».

Юридический адрес: 613380, Кировская область, пгт. Пижанка, улица Мира, дом 1.

Деятельность АО «Лактис» направлена на производство и реализацию молочной продукции. Основная цель деятельности предприятия – получение прибыли.

Основными видами деятельности общества являются:

* закупка и переработка молока;
* производство молочной продукции;
* торгово-закупочная деятельность.

Основными поставщиками молочного сырья являются колхозы и совхозы Пижанского района.

АО «Лактис» имеет широкий рынок сбыта, так как обеспечивает молоком и молочными продуктами весь Пижанский район и другие районы области, а также поставляет продукцию в Республику Марий Эл.

Основными конкурентами АО «Лактис» на рынке являются: АО «Кировский молочный комбинат» (г. Киров), АО «Городской молочный комбинат» (г. Кирово-Чепецк).

Как для поставщиков сырья, так и для покупателей предприятие имеет выгодное месторасположение, так как недалеко проходит областная автодорога.

Организационная структура предприятия представлена в приложении А. Генеральный директор АО «Лактис» – Смирнов Александр Николаевич, главный бухгалтер – Отмахова Марина Юрьевна.

Ведение бухгалтерского учета на предприятии автоматизировано. Применятся бухгалтерская компьютерная программа «1С: Бухгалтерия» версия 8.2. Налоговый учет ведется в соответствии с Налоговым кодексом Российской Федерации.

Анализ финансово-хозяйственной деятельности предприятия проведён на основе бухгалтерской (финансовой) отчётности АО «Лактис» за 2014-2016 гг. (приложения Б, В, Г, Д, Е).

АО «Лактис» является субъектом среднего предпринимательства, так как оно относится к пищевой промышленности и численность работников составляет 104 человека.

Показатели размера предприятия представлены в таблице 2.

Таблица 2 – Показатели размера АО «Лактис»

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Показатель | 2014 г. | 2015 г. | 2016 г. | Темп роста за период, % |
| Выручка (в сопоставимой оценке к уровню отчетного года), тыс. руб. | 333931 | 311198 | 327186 | 97,98 |
| Среднесписочная численность работников, чел. | 97 | 99 | 101 | 104,12 |
| Среднегодовая стоимость основных средств, тыс. руб. | 66118 | 83509 | 96924 | 146,59 |
| Среднегодовая стоимость оборотных средств, тыс. руб. | 40901 | 45913 | 30768 | 75,23 |

За рассматриваемый период в результате замены оборудования на более производительное и проведение капитального ремонта производственных и административных зданий произошло увеличение среднегодовой стоимости основных средств на 30 806 тыс. руб. (на 46,59%).

Среднесписочная численность работников увеличилась на 4 человека (на 4,12%) за счет увеличения объемов производства. При этом в результате роста инфляции и замедлении роста объемов продаж выручка от реализации продукции, выраженная в сопоставимой оценке к уровню 2016 года снизилась на 6 745 тыс. руб. (на 2,02%).

За счет значительного снижения дебиторской задолженности среднегодовая стоимость оборотных средств уменьшилась на 10 133 тыс. руб. (на 24,77%).

Основным экономическим показателем, характеризующим специализацию, является структура денежной выручки и прежде всего удельный вес продукции главной отрасли.

АО «Лактис» специализируется на производстве молока и кисломолочной продукции, поэтому доля выручки от реализации молочной продукции на протяжении всего рассматриваемого периода составляет более 90% всей выручки (таблица 3).

Таблица 3 – Структура выручки от реализации продукции, работ, услуг АО «Лактис», %

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Показатель | 2014 г. | 2015 г. | 2016 г. | Изменения за период +,- п.п. |
| Реализация молочной продукции | 99,16 | 99,53 | 99,14 | -0,02 |
| Оптовая торговля | 0,79 | 0,44 | 0,82 | +0,03 |
| Аренда | 0,03 | 0,03 | 0,03 | 0 |
| Прочая реализация, услуги | 0,02 | - | 0,01 | -0,01 |
| Итого | 100 | 100 | 100 | Х |

Наибольший удельный вес в структуре выручки занимает выручка от реализации молочной продукции: в 2014 – 99,16%, в 2016 – 99,14%. За счет снижения доли выручки от реализации молочной продукции доля выручки от оптовой торговли выросла на 0,03 п.п. до 0,82%. Соответственно доля выручки от прочей реализации снизилась на 0,01 п.п., составив в 2016 году 0,01% от всей суммы выручки.

Основные производственные фонды предприятия составляют здания, сооружения, машины и оборудование, транспортные средства, производственный и хозяйственный инвентарь. Большую часть основных средств составляют машины и оборудование (таблица 4).

Таблица 4 – Динамика и структура основных средств АО «Лактис»

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Вид основных средств | 2014 г. | | 2015 г. | | 2016 г. | | Темп роста за период, % |
| тыс. руб. | % | тыс. руб. | % | тыс. руб. | % |
| Здания, сооружения и передаточные устройства | 12122 | 15,56 | 21118 | 23,69 | 24940 | 23,82 | 205,74 |
| Машины и оборудование | 51181 | 65,71 | 51448 | 57,71 | 62058 | 59,26 | 121,25 |
| Транспортные средства | 13745 | 17,65 | 13745 | 15,42 | 15176 | 14,49 | 110,41 |
| Производственный и хозяйственный инвентарь | 481 | 0,62 | 481 | 0,54 | - | - | - |
| Земельные участки и объекты природопользования | 355 | 0,46 | 395 | 0,44 | 595 | 0,57 | 167,61 |
| Другие виды основных средств | - | - | 1946 | 2,18 | 1946 | 1,86 | - |
| Итого | 77884 | 100 | 89133 | 100 | 104715 | 100 | 134,45 |

За три года стоимость основных средств увеличилась на 26831 тыс. руб. или 34,45%. При этом значительно увеличилась стоимость зданий, сооружений – на 12 818 тыс. руб. (на 105,74%). Также выросла стоимость земельных участков и объектов природопользования – на 240 тыс. руб. или на 67,61%. Стоимость машин и оборудования выросла на 10 877 тыс. руб. (на 21,25%). Стоимость транспортных средств увеличилась на 1431 тыс. руб. или на 10,41%.

Структура основных средств в целом является стабильной. Наибольший удельный вес за период составляют машины и оборудование в 2014 – 65,71%, в 2016 – 59,26% со снижением на 6,45 п.п. Доля зданий, сооружений увеличилась на 8,26 п.п. (на 8,13%). Доля земельных участков и объектов природопользования увеличилась на 0,11 п.п. и составила в 2016 году 0,57%. Соответственно доля транспортных средств снизилась на 3,16 п.п.и составила 14,49%. Показатели обеспеченности и эффективности использования основных средств представлены в таблице 5.

Таблица 5 – Показатели обеспеченности и эффективности использования основных средств АО «Лактис»

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Показатель | 2014 г. | 2015 г. | 2016 г. | Темп роста за период, % |
| Фондовооружённость, тыс. руб. | 681,63 | 843,53 | 959,64 | 140,79 |
| Фондоотдача (в сопоставимой оценке к уровню отчетного года), руб. | 5,05 | 3,73 | 3,38 | 66,93 |
| Фондоёмкость (в сопоставимой оценке к уровню отчетного года), руб. | 0,20 | 0,27 | 0,30 | 150,0 |
| Рентабельность основных средств, % | 17,0 | 15,81 | 20,92 | Х |

За период показатель фондовооружённости увеличился на 278,01 тыс. руб. (на 40,79%), что связано со значительным увеличением стоимости основных средств. Показатель фондоотдачи за три года снизился на 1,67 руб. или на 33,07%, при этом произошёл рост показателя фондоёмкости на 10 коп. (50,0%), что говорит о снижении эффективности использования основных средств. Рентабельность основных средств выросла на 3,92 п.п. за счёт увеличения стоимости основных средств при несущественном росте прибыли от продаж.

Для обеспечения безостановочного процесса производства продукции предприятию необходимо располагать определенной суммой оборотных средств. Оборотные средства – одна из составных частей имущества организации. Состояние и эффективность их использования является одним из главных показателей успешной деятельности предприятия. Динамика и структура оборотных средств АО «Лактис» представлена в таблице 6.

Таблица 6 – Динамика и структура оборотных средств АО «Лактис»

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Показатель | 2014 г. | | 2015 г. | | 2016 г. | | Темп роста за период, % |
| тыс. руб. | % | тыс. руб. | % | тыс. руб. | % |
| Запасы | 18155 | 29,52 | 10664 | 35,16 | 9799 | 31,40 | 53,97 |
| НДС по приобретённым ценностям | 2350 | 3,82 | 1504 | 4,96 | 2283 | 7,32 | 97,15 |
| Дебиторская задолженность | 38697 | 62,93 | 15119 | 49,85 | 17121 | 54,86 | 44,24 |
| Денежные средства | 1851 | 3,01 | 2569 | 8,47 | 1483 | 4,75 | 80,12 |
| Прочие оборотные средства | 445 | 0,72 | 471 | 1,56 | 523 | 1,68 | 117,53 |
| Итого | 61498 | 100 | 30327 | 100 | 31209 | 100 | 50,75 |

За рассматриваемый период стоимость оборотных средств снизилась на 30 289 тыс. руб. (на 49,25%). При этом значительно уменьшилась сумма дебиторской задолженности на 21 576 тыс. руб. или на 55,76%, стоимость запасов снизилась на 8 356 тыс. руб. (на 46,03%). Также уменьшилась сумма денежных средств на 368 тыс. руб. или на 19,88%. Сумма налога на добавленную стоимость по приобретенным ценностям снизилась незначительно – на 67 тыс. руб. (на 2,85%). Сумма прочих оборотных средств увеличилась на 78тыс. руб. (на 17,53%).

Структура оборотных средств не претерпела существенных изменений. Так на протяжении рассматриваемого периода наибольший удельный вес составляет дебиторская задолженность: в 2014 году – 62,93%, в 2016 году – 54,86%. Соответственно доля налога на добавленную стоимость по приобретенным ценностям выросла на 3,5 п.п. Доля запасов в структуре оборотных средств увеличилась на 1,88 п.п. Доля денежных средств увеличилась на 1,74 п.п. Доля прочих оборотных активов выросла на 0,96 п.п.

Показатели эффективности использования оборотных средств представлены в таблице 7.

Таблица 7 – Показатели эффективности использования оборотных средств АО «Лактис»

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Показатель | 2014 г. | 2015 г. | 2016 г. | Изменение за период, (+,-). |
| Коэффициент оборачиваемости оборотных средств, об. | 8,164 | 6,778 | 10,634 | +2,47 |
| Продолжительность оборота оборотных средств, дни | 44 | 53 | 34 | -10 |
| Рентабельность оборотных средств,% | 27,48 | 28,76 | 65,9 | +38,42 |

За рассматриваемый период коэффициент оборачиваемости увеличился на 2,47 оборота (на 30,25%), что связано со снижением среднегодовой стоимости оборотных средств. Продолжительность 1 оборота сократилась на 10 дней, что говорит о более эффективном использовании оборотных средств. В связи с этим рентабельность оборотных средств выросла на 38,42 п.п. и в 2016 году составила 65,9%.

Динамика и структура персонала АО «Лактис» показана в таблице 8.

Таблица 8 – Динамика и структура персонала АО «Лактис»

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Категории персонала | 2014 г. | | 2015 г. | | 2016 г. | | Темп роста за период, % |
| чел. | % | чел. | % | чел. | % |
| Руководители | 1 | 1,04 | 1 | 0,99 | 1 | 0,93 | 100,0 |
| Специалисты | 18 | 18,75 | 19 | 18,81 | 20 | 18,69 | 111,11 |
| Рабочие | 77 | 80,21 | 81 | 80,2 | 86 | 80,38 | 111,69 |
| Итого | 96 | 100 | 101 | 100 | 107 | 100 | 111,46 |

За анализируемый период численность персонала предприятия увеличилась на 11 человек (на 11,46%), в том числе за счёт роста численности рабочих на 11,69% (на 9 человек), и роста численности специалистов на 2 человека (на 11,11%). Численность руководителей осталась неизменной.

Наибольший удельный вес в структуре персонала на протяжении рассматриваемого периода занимает категория рабочих в 2014 году – 80,21%, а в 2016 году она выросла до 80,38%. Удельный вес категории руководителей и специалистов снизился на 0,11 п.п. и 0,06 п.п. соответственно.

Динамика показателей эффективности использования персонала предприятия представлена в таблице 9.

Таблица 9 – Показатели эффективности использования персонала АО «Лактис»

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Показатель | 2014 г. | 2015 г. | 2016 г. | Темп роста за период, % |
| Среднегодовая выработка продукции одного работника (в сопоставимой оценке к уровню отчетного года), тыс. руб. | 3 442,59 | 3 143,41 | 3 239,47 | 94,1 |
| Среднегодовая выработка продукции одного рабочего (в сопоставимой оценке к уровню отчетного года), тыс. руб. | 4393,83 | 3 939,22 | 3 895,07 | 88,65 |
| Выработка продукции за один чел-час (в сопоставимой оценке к уровню отчетного года), руб. | 1,75 | 1,59 | 1,62 | 92,57 |
| Трудоёмкость продукции, чел-час/руб. | 0,57 | 0,63 | 0,62 | 108,77 |

За анализируемый период за счет увеличения численности персонала производительность труда на одного работника снизилась на 203,12 тыс. руб. (на 5,9 %) и составила в 2016 году 3239,47 тыс. руб. Среднегодовая выработка продукции на одного рабочего снизилась на 3 895,07 тыс. руб. (на 11,35%) в результате роста численности рабочих. В результате снижения роста выручки выработка продукции за один чел-час за период уменьшилась на 13 коп. или на 7,43%. Соответственно, за счет увеличения роста численности персонала трудоёмкость продукции к 2016 году выросла на 8,77% и составила 1,62 руб., что свидетельствует о снижении эффективности использования персонала предприятия.

Финансовые результаты деятельности предприятия АО «Лактис» представлены в таблице 10.

Таблица 10 – Финансовые результаты деятельности АО «Лактис»

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Показатель | 2014 г. | 2015 г. | 2016 г. | Темп роста за период, % |
| Выручка, тыс. руб. | 280622 | 295254 | 327186 | 116,59 |
| Полная себестоимость продукции, тыс. руб. | 256941 | 266743 | 285983 | 111,30 |
| Прибыль от продаж, тыс. руб. | 11238 | 13206 | 20275 | 180,41 |
| Прибыль до налогообложения, тыс. руб. | 7906 | 12678 | 15244 | 192,82 |
| Чистая прибыль, тыс. руб. | 6032 | 11039 | 12429 | 206,05 |
| Рентабельность продаж, % | 4,0 | 4,45 | 6,20 | Х |
| Рентабельность затрат, % | 4,37 | 4,95 | 7,09 | Х |

За рассматриваемый период прослеживается тенденция роста выручки от реализации продукции (116,59%). Причем, выручка от реализации продукции увеличивалась примерно одинаковыми темпами с показателем полной себестоимости продукции (111,30%), что не повлияло на увеличение прибыли от продаж на 9 037 тыс. руб. (на 80,41%). В связи с увеличением выручки от реализации продукции произошло увеличение чистой прибыли в 2 раза – на 6 397 тыс. руб. (на 106,05%). Вследствие чего произошло увеличение показателей рентабельности продаж и рентабельности затрат – на 2,2 п.п. и 2,72п.п. соответственно.

Для наиболее полного представления об изменениях в структуре актива и пассива бухгалтерского баланса и динамике этих изменений строится сравнительный аналитический баланс (таблица 11).

Таблица 11 – Динамика и структура имущества и капитала АО «Лактис»

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Показатель | На 31.12.2014 г. | | На 31.12.2015г. | | На 31.12.2016г. | | | Темп роста за период, % |
| тыс. руб. | % к итогу | тыс. руб. | % к итогу | тыс. руб. | | % к итогу |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | | 7 | 8 |
| Актив | | | | | | | | |
| Денежные средства и краткосрочные финансовые вложения | 1 851 | 1,56 | 2 569 | 3,05 | 1 483 | 1,51 | | 80,12 |
| Дебиторская задолженность и прочие краткосрочные активы | 39 142 | 32,96 | 15 590 | 18,45 | 17 644 | 17,92 | | 45,08 |
| Запасы | 20 505 | 17,26 | 12 168 | 14,4 | 12 082 | 12,27 | | 58,92 |

Продолжение таблицы 11

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 |
| Итого оборотных (текущих) активов | 61 498 | 51,78 | 30 327 | 35,9 | 31 209 | 31,69 | 50,75 |
| Внеоборотные активы | 57 267 | 48,22 | 54 153 | 64,1 | 67 267 | 68,31 | 117,46 |
| Всего имущества (активов) предприятия | 118 765 | 100 | 84 480 | 100 | 98 476 | 100 | 82,92 |
| Пассив | | | | | | | |
| Кредиторская задолженность и прочие краткосрочные пассивы | 18 266 | 15,38 | 12 653 | 14,98 | 11 290 | 11,46 | 61,81 |
| Краткосрочные кредиты и займы | 56 000 | 47,15 | 20 000 | 23,67 | 19 500 | 19,8 | 34,82 |
| Итого краткосрочного заемного капитала | 74266 | 62,53 | 32 653 | 38,65 | 30 790 | 31,27 | 41,46 |
| Долгосрочный заемный капитал | 12 491 | 10,52 | 8 780 | 10,39 | 12 210 | 12,4 | 97,75 |
| Собственный капитал | 32 008 | 26,95 | 43 047 | 50,96 | 55 476 | 56,33 | 173,32 |
| Всего капитала (пассивов) предприятия | 118 765 | 100 | 84 480 | 100 | 98 476 | 100 | 82,92 |

За рассматриваемый период стоимость активов снизилась на 20 289 тыс. руб. (на 17,08%), в том числе за счет снижения стоимости оборотных активов на 30 289 тыс. руб. (на 49,25%) и роста объема внеоборотных активов на 10 000 тыс. руб. (17,46%). В целом структура активов характеризуется ростом доли внеоборотных активов за рассматриваемый период на 20,09 п.п. и снижением доли оборотных активов соответственно.

Пассивная часть баланса характеризуется значительным увеличением собственного капитала на 23 468 тыс. руб. (на 73,32%), при этом краткосрочный заемный капитал снизился вдвое – на 43 476 тыс. руб. (на 58,54%). За три года доля собственного капитала в структуре пассива увеличилась в два раза (на 29,38 п.п.), соответственно доля краткосрочного заемного капитала снизилась на 31,26 п.п.

Для полного отражения разных видов источников (собственного капитала, долгосрочных и краткосрочных кредитов и займов) в формировании запасов и затрат используется метод расчета абсолютных показателей финансовой устойчивости. Результаты расчетов абсолютных показателей представлены в таблице 12.

Таблица 12 – Обеспеченность запасов источниками формирования и тип финансовой устойчивости АО «Лактис», тыс. руб.

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Показатель | На 31.12.14 г. | На 31.12.15 г. | На 31.12.16 г. | Изменение за весь период, (+,-) |
| Собственный капитал | 32 008 | 43 017 | 55 476 | +23 468 |
| Внеоборотные активы | 57 267 | 54 153 | 67 267 | +10 000 |
| Наличие собственных оборотных средств | -25 259 | -11 106 | -11 791 | +13 468 |
| Долгосрочный заемный капитал | 12 491 | 8 780 | 12 210 | -281 |
| Наличие долгосрочных источников формирования запасов | -12 768 | -2 326 | 419 | +13 187 |
| Краткосрочные займы и кредиты | 56 000 | 20 000 | 19 500 | -36 500 |
| Общая величина нормальных источников формирования запасов | 43 232 | 17 674 | 19 919 | -23 313 |
| Запасы | 20 505 | 12 168 | 12 082 | -8 423 |
| Излишек (+), недостаток (-) собственных оборотных средств для формирования запасов | -45 764 | -23 274 | -23 873 | +21 891 |
| Излишек (+), недостаток (-) долгосрочных источников формирования запасов | -33 273 | -14 494 | -11 663 | +21 610 |
| Излишек (+), недостаток (-) общей величины нормальных источников формирования запасов | 22 727 | 5 506 | 7 837 | +14 890 |
| Тип финансовой устойчивости | IV | IV | IV | — |

Данные показывают, что предприятие находится в кризисном финансовом состоянии на протяжении всего рассматриваемого периода, так как не выполняется минимальное условие финансовой устойчивости, показатель собственного оборотного капитала ниже нуля. Общая величина нормальных источников формирования снизилась на 23 313 тыс. руб. (на 53,93%) в результате уменьшения суммы краткосрочных кредитов и займов.

В сложившейся ситуации необходима оптимизация структуры пассивов. За рассматриваемый период произошло снижение краткосрочных обязательств на 65,18%. Неудачное использование предприятием внешних заемных средств является негативным моментом в его хозяйственной деятельности.

Более точно оценить финансовую устойчивость предприятия можно с помощью коэффициентов финансовой устойчивости, расчёт которых представлен в таблице 13.

Таблица 13 – Коэффициенты финансовой устойчивости АО «Лактис»

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Показатель | На 31.12.2014 г. | На 31.12.2015 г. | На 31.12.2016 г. | Изменение за весь период, (+,-) |
| Коэффициент автономии (финансовой независимости) | 0,27 | 0,51 | 0,56 | +0,29 |
| Коэффициент финансовой зависимости | 0,73 | 0,49 | 0,44 | -0,29 |
| Коэффициент финансового левериджа | 2,71 | 0,96 | 0,78 | -1,93 |
| Коэффициент маневренности собственного капитала | -0,79 | -0,26 | -0,21 | +0,58 |
| Коэффициент обеспеченности собственными оборотными средствами | -0,41 | -0,37 | -0,38 | +0,03 |
| Коэффициент обеспеченности запасов собственными оборотными средствами | -1,23 | -0,91 | -0,98 | +0,25 |

Как показывают данные таблицы 12 в анализируемом периоде АО «Лактис» финансово неустойчиво и зависимо от внешних источников финансирования. Данный факт подтверждается коэффициентами автономии и финансовой зависимости.

В связи с уменьшением капитала предприятия коэффициент автономии в 2014 году составил 0,27, или собственникам принадлежало 27%, что ниже оптимального значения. Имеется динамика к увеличению доли собственного капитала, так в 2016 году она составила 56%. Соответственно коэффициент финансовой зависимости уменьшился на 29% п.п. и составил 44%.

Динамика коэффициента финансового левериджа, а именно его уменьшение, свидетельствует об улучшении финансовой устойчивости АО «Лактис», так как к концу рассматриваемого периода показатель достиг оптимального значения и составил 0,78 руб. (≤ 1).

Отрицательное значение показателя маневренности собственного капитала на протяжении рассматриваемого периода говорит о том, что собственные средства предприятия не используются в текущей деятельности, хотя коэффициент маневренности капитала вырос на 0,58 пункта.

Коэффициент обеспеченности собственными оборотными средствами и коэффициент обеспеченности запасов собственными оборотными средствами за анализируемый период имеют отрицательные значения. Данный факт означает, что оборотные активы и запасы предприятия были сформированы за счёт заёмных средств. Стоит отметить, что имеется положительная динамика этих показателей.

Для анализа платёжеспособности и ликвидности АО «Лактис» необходимо провести расчёт относительных показателей ликвидности и платёжеспособности. Результаты расчётов представлены в таблице 14.

Таблица 14 – Коэффициенты ликвидности и платежеспособности АО «Лактис»

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Показатель | На 31.12.2014 г. | На 31.12.2015 г. | На 31.12.2016 г. | Изменение за весь период, (+,-) |
| Коэффициент текущей ликвидности | 0,83 | 0,93 | 1,01 | +0,18 |
| Коэффициент промежуточной ликвидности | 0,55 | 0,56 | 0,62 | +0,07 |
| Коэффициент абсолютной ликвидности | 0,02 | 0,08 | 0,05 | +0,03 |
| Коэффициент нормального уровня платежеспособности | 1,28 | 1,37 | 1,39 | +0,11 |

Коэффициент текущей ликвидности ниже единицы, что говорит о высоком финансовом риске. Это связано со значительным снижением показателей текущих активов и величины краткосрочного заемного капитала. Однако имеется положительная тенденция, так коэффициент текущей ликвидности вырос на 0,18 пункта и составил в 2016 году 1,01.

За рассматриваемый период коэффициенты абсолютной и промежуточной ликвидности ниже оптимального уровня. В конце периода предприятие смогло оплатить только 62% краткосрочных обязательств. Стоит отметить, что наблюдается положительная динамика промежуточной ликвидности. Рост показателя составил 0,07 пункта. Низкое значение коэффициента абсолютной ликвидности связано с отсутствием краткосрочных финансовых вложений и недостаточным наличием денежных средств.

Коэффициент нормального уровня платежеспособности больше коэффициента текущей ликвидности, что говорит о невозможности предприятия продолжить деятельность в прежних масштабах при одновременном погашении долгов.

Таким образом, анализируя ресурсный потенциал предприятия и показатели эффективности его использования, можно сделать вывод, что предприятие не обладает достаточной материально-технической базой, что подтверждается показателями финансовой устойчивости АО «Лактис». Поэтому предприятие находится в кризисном финансовом состоянии на протяжении всего рассматриваемого периода и имеет низкий уровень ликвидности и платёжеспособности. Текущие активы организации на дату составления баланса не полностью покрывают краткосрочные обязательства, но имеется положительная динамика показателей ликвидности и платёжеспособности. Численность персонала увеличилась, что связано с увеличением объемов производства, но показатели эффективности использования трудовых ресурсов снизились. Однако на протяжении рассматриваемого периода наблюдается значительный рост прибыли за счет увеличения выручки от реализации, в результате чего произошло увеличение показателей рентабельности, что свидетельствует о положительной тенденции развития предприятия.

3 Аудит расчетов с покупателями в АО «Лактис»

## 3.1 Понимание деятельности аудируемого лица и оценка аудиторского риска

После проведения предварительного обследования деятельности предприятия выяснилось, что АО «Лактис» является субъектом среднего предпринимательства, осуществляющим переработку молока, с получением творога, сметаны, сливочного масла, сливок, ряженки и другой продукции. Номенклатура продукции составляет более 20 наименований.

За рассматриваемый период наблюдается стабильное снижение дебиторской задолженности, что свидетельствует об активной работе с покупателями и контроле выполнения договорных обязательств. Закупки сырья и реализация продукции производятся напрямую с контрагентами, имеется более 100 покупателей.

При проверке аудитором системы бухгалтерского учета было установлено следующее. Бухгалтерский учет АО «Лактис» осуществляется централизованной бухгалтерией во главе с главным бухгалтером. Бухгалтерия организована по функциональному признаку. Разработаны и утверждены должностные инструкции работников бухгалтерии. Результаты тестирования системы внутреннего контроля и системы бухгалтерского учета в части расчетов с покупателями в АО «Лактис» представлены в таблице 15.

Таблица 15 – РДА № 1 «Анкета тестов проверки состояния средств внутреннего контроля и системы бухгалтерского учета в части расчетов с покупателями в АО «Лактис»

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| № п/п | Содержание вопроса (объекта исследования) | Содержание ответа (результата проверки) | Выводы и решения аудитора |
| 1 | 2 | 3 | 4 |
| Контрольная среда | | | |
| 1 | Имеется ли программа внутрихозяйственного контроля? | Имеется, но разделы программы не детализированы по группам и подгруппам ценностей. | РСИИ средний. Средство контроля недостаточно эффек-тивно, программу следует детализировать по группам и подгруппам ценностей. |

Продолжение таблицы 15

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| 1 | 2 | | 3 | 4 |
| 2 | Имеется ли служба внутреннего аудита, ревизионная комиссия, постоянно действующая инвентаризационная комиссия? | | Нет службы внутреннего аудита, но имеется постоянно действующая инвентаризационная комиссия и ревизионная комиссия. | РСИИ низкий.  Средство контроля эффективно. Создание службы внутреннего аудита оставить на рассмотрение руководителя предприятия. |
| 3 | Выполняют ли ревизионная комиссия и постоянно действующая инвентаризационная комиссия программу внутрихозяйственного контроля? | | Ревизионная комиссия проводит проверку только по жалобам собственников, а постоянно действующая инвентаризационная комиссия проводит инвентаризацию при смене МОЛ, на начало и конец отчетного периода. | РСИИ низкий.  Средство контроля достаточно эффективно. Рекомендуется проверить работу ревизионной комиссии и постоянно действующей инвентаризационной комиссии. |
| Процесс оценки рисков аудируемым лицом | | | | |
| 4 | | Определен ли круг ответственных лиц, имеющих право заключать договоры с покупателями? | Да, определен и закреплен приказом руководителя. | РСИИ низкий.  Средство контроля эффективно. Рекомендуется проверить выборочно договоры на реализацию. |
| 5 | | Кто подписывает договоры на реализацию продукции? | Договоры подписывает руководитель предприятия, и лица, имеющие право подписи. | РСИИ низкий.  Средство контроля достаточно эффективно. Рекомендуется проверить выборочно договоры на реализацию. |
| 6 | | Как определяется дебиторская задолженность согласно учетной политике? | Задолженность покупателей определяется исходя из цен, установленных договорами между предприятием и покупателями с учетом всех предоставленных согласно договору скидок (накидок). | РСИИ низкий.  Средство контроля достаточно эффективно. Проверить учетную политику предприятия и соответствующие документы. |
| 7 | | Имеется ли разделение обязанностей сотрудников, занимающихся выпиской счетов-фактур, учетом продажи и выручки, полученных наличными? | Да, имеется. Эти обязанности выполняют разные работники. | РСИИ низкий.  Средство контроля эффективно. Рекомендуется выборочно проверить соответствующие документы. |
| 8 | | Закреплены ли обязанности бухгалтера по расчетам с дебиторами и бухгалтера по кассе в должностных инструкциях? | Обязанности работников закреплены в их должностных инструкциях, утвержденных руководителем организации. | РСИИ низкий.  Средство контроля эффективно. Рекомендуется проверить должностные инструкции. |
| 9 | | Осуществляется ли кон-троль последовательности нумерации для выявления неучтенных счетов-фактур и накладных? | Да, осуществляется. Производится предварительная нумерация указанных документов. | РСИИ низкий.  Средство контроля достаточно эффективно. Выборочно проверить данные документы. |

Продолжение таблицы 15

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| 1 | | 2 | 3 | 4 |
| 10 | | Проверяются ли сроки возникновения задолженности? | Да, сроки возникновения задолженности проверяются регулярно. | РСИИ низкий.  Средство контроля достаточно эффективно. Выборочно проверить соответствующие документы. |
| Информационная система, связанная с подготовкой финансовой (бухгалтерской) отчетности | | | | |
| 11 | | Какая форма бухгалтерского учета применяется на предприятии? | Автоматизированная с использованием программы «1С: Бухгалтерия 8.2» | РСИИ низкий.  Средство контроля эффективно. Просмотреть характер действия информации. |
| 12 | | Ведется ли аналитический учет расчетов с покупателями? | Аналитический учет ведется по всем покупателям (счет 62). | РСИИ низкий.  Средство контроля эффективно. Провести выборочно проверку учета расчетов с покупателями. |
| Контрольные действия | | | | |
| 13 | | Кто осуществляет контроль за надлежащим оформлением расчетных операций? | Бухгалтер по расчетам и главный бухгалтер. | РСИИ низкий.  Средство контроля достаточно эффективно. Выборочно проверить правильность расчетных операций. |
| 14 | | Проводится ли проверка соответствия записей аналитического и синтетического учета? | Регулярно, сотрудниками бухгалтерии. | РСИИ низкий.  Средство контроля достаточно эффективно. Рекомендуется выборочно проверить сверку документов. |
| Мониторинг средств контроля | | | | |
| 15 | Проводится ли инвентаризация расчетов с покупателями, сколько раз и когда? | | Проводится на 1 число квартала постоянно действующей инвентаризационной комиссией. | РСИИ низкий.  Средство контроля достаточно эффективно. Рекомендуется проверить результаты инвентаризаций. |
| 16 | Проводятся ли сверки расчетов с покупателями и как часто? | | Проводятся на 1 число квартала. | РСИИ низкий.  Средство контроля достаточно эффективно. Выборочно проверить сверки расчетов с покупателями. |

По результатам проведенного тестирования можно сделать вывод, что система внутреннего контроля АО «Лактис» соответствует масштабу и характеру деятельности предприятия и находится на высоком уровне. Об этом свидетельствует низкий уровень рисков существенного искажения информации. В ходе тестирования были выявлены следующие риски существенного искажения информации:

* риск неэффективного функционирования процедур контроля за операциями, повторяющимися в течение дня;
* контрольные процедуры, внедренные в бухгалтерии, функционируют неэффективно;
* риск, связанный с тем, что не все операции были зафиксированы в учете;
* риски, связанные с последовательностью нумерации, своевременностью и правильностью оформления.

Вышеуказанные риски могут привести к существенному искажению информации при подготовке бухгалтерской (финансовой) отчетности.

К факторам, оказывающим влияние на РСИИ можно отнести:

* уровень автоматизации и надежности систем учета;
* уровень компетентности персонала;
* количество различных форм отчетности, подготавливаемой в процессе хозяйственной деятельности, частота их представления.

На предприятии в части расчетов с покупателями осуществляются типовые и несложные операции, которые являются объектом регулярной обработки, поэтому вероятность возникновения значимых рисков при подготовке бухгалтерской (финансовой) отчетности достаточно низкая. Проводимая на 1 число каждого квартала инвентаризация расчетов с покупателями является напрямую связанной с предпосылкой полноты отражения расчетов. Данная процедура может быть эффективной для сокращения рисков искажения информации при подготовке бухгалтерской (финансовой) отчетности. Контрольные действия, которые аудируемое лицо установило, чтобы удостовериться в соответствии записей аналитического и синтетического учета, непосредственно относятся к предпосылкам полноты отражения информации по расчетам с покупателями.

При проведении аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности в части расчетов с покупателями необходимо обеспечить высокий уровень уверенности, то есть запланировать и выполнить такой объем аудиторских процедур, чтобы снизить аудиторский риск до приемлемо низкого уровня.

Для целей планирования аудита и выявления рисков существенного искажения информации была собрана информация о деятельности аудируемого лица, которая будет дополнена в ходе проверки.

## 3.2 Уровень существенности ошибки

Следующим этапом проверки является расчет уровня существенности ошибки. Правило (стандарт) аудиторской деятельности №4 «Существенность в аудите», утвержденное постановлением Правительства РФ от 23.09.2002 г. №696 (ред. от 22.12.2011 г.), устанавливает концепцию существенности и ее взаимосвязь с аудиторским риском, порядок их применения аудитором при планировании и оценке аудиторских доказательств.

Для расчета уровня существенности ошибки были использованы базовые показатели бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Алгоритм расчета:

1) Определяем значения, применяемые для расчета уровня существенности ошибки (таблица 16). За основу принимаются наиболее важные показатели, характеризующие деятельность аудируемого лица: чистая прибыль, выручка без налога на добавленную стоимость, валюта баланса, собственный капитал, общие затраты.

Таблица 16 – РДА № 2 «Система базовых показателей для определения планируемого уровня существенности ошибки за 2016 год»

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Наименование базового показателя | Значение базового показателя, тыс. руб. | Уровень значения показателя, % | Значение, применяемое для расчета, тыс. руб. |
| Чистая прибыль | 12429 | 5 | 621 |
| Выручка | 327186 | 2 | 6544 |
| Валюта баланса | 98476 | 2 | 1970 |
| Собственный капитал | 55476 | 10 | 5548 |
| Общие затраты предприятия | 306911 | 2 | 6138 |

2) Определяем средний показатель значений для расчета:

3) Осуществляем корректировку среднего показателя:

Из расчета исключаем минимальное значение, максимально отличающееся от среднего показателя – 621 тыс. руб.

Далее выбираем максимальное значение, максимально отличающееся от среднего показателя – 6 544 тыс. руб.

На базе оставшихся показателей рассчитываем среднее арифметическое значение:

4) 4500 тыс. руб. принимаем за единый уровень существенности ошибки;

5) Рассчитаем уровень существенности ошибки по статье «Дебиторская задолженность»:

Для этого рассчитываем долю дебиторской задолженности в валюте баланса:

Уровень существенности ошибки по статье «Дебиторская задолженность» будет равен:

Из полученных расчетов видно, что единый уровень существенности ошибки составляет 4 500 тыс. руб., по статье «Дебиторская задолженность» - 765 тыс. руб. Таким образом, размер допустимой ошибки расчетов с покупателями равен 765 тыс. руб.

Более детальные аудиторские процедуры проверки расчетов с покупателями отражены в программе аудита, представленной в следующем разделе.

## 3.3 План и программа аудита расчетов с покупателями

Для проведения аудита расчетов с покупателями были разработаны план и программа, которые включают детальный перечень аудиторских процедур за период проверки, с указанием исполнителей и сроков проведения (см. таблица 17, 18).

Общий план аудита расчетов с покупателями представляет собой описание предполагаемого объема и порядка проведения аудиторской проверки. Вместе с тем его форма и содержание могут меняться в зависимости от масштабов и специфики деятельности аудируемого лица, сложности проверки и конкретных методик, применяемых аудитором.

Таблица 17 – РДА № 3 «Общий план аудита расчетов с покупателями в АО «Лактис»

Проверяемая организация: АО «Лактис»

Период аудита: ноябрь 2016 года

Период проверки: 07.08.2017-30.08.2017

Планируемый риск существенного искажения информации: низкий

Уровень существенности ошибки по расчетам с покупателями: 765 тыс. руб.

Исполнитель: Головизнина Е.А.

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| № п/п | Планируемые виды работ | Период проведения | Исполнитель | Примечание |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| 1 | Аудит организации учета расчетов с покупателями | 07.08.2017-08.08.2017 | Головизнина Е.А. | Особое внимание обратить на проверку учетной политики |
| 2 | Проверка договоров на поставку продукции | 09.08.2017-11.08.2017 | Головизнина Е.А. | Особое внимание обратить на выполнение условий заключенных договоров |
| 3 | Проверка документального оформления операций | 14.08.2017-17.08.2017 | Головизнина Е.А. | Рекомендуется особо проверить отражение информации из первичной документации в регистрах бухгалтерского учета |

Продолжение таблицы 17

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| 4 | Проверка состояния дебиторской задолженности | 18.08.2017-22.08.2017 | Головизнина Е.А. | Особое внимание обратить на проверку группировки дебиторской задолженности |
| 5 | Проверка правильности отражения в учете операций по расчетам с покупателями | 23.08.2017-25.08.2017 | Головизнина Е.А. | Рекомендуется проверить своевременность и полноту отражения полученных авансов |
| 6 | Проверка правильности отражения в отчетности задолженности по расчетам с покупателями | 28.08.2017-30.08.2017 | Головизнина Е.А. | Особое внимание уделить проверке соответствия синтетического учета с данными отчетности. |

Более подробный перечень аудиторских процедур представлен в программе аудита расчетов с покупателями (таблица 18).

Программа аудиторской проверки – это развитие общего плана, и представляет собой детальный перечень содержания аудиторских процедур, необходимых для реализации плана аудита**.**

Таблица 18 – РДА №4: «Программа проведения аудита расчетов с покупателями в АО «Лактис»

Проверяемая организация: АО «Лактис»

Период аудита: ноябрь 2016 года

Период проверки: 07.08.2017-30.08.2017

Планируемый риск существенного искажения информации: низкий

Уровень существенности ошибки по расчетам с покупателями 765 тыс. руб.

Исполнитель: Головизнина Е.А.

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| № п/п | Аудиторские процедуры по существу | Период проведения | Источники информации | РДА | Методы аудита |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 |
| 1 Аудит организации учета расчетов с покупателями | | | | | |
| 1.1 | Аудит учетной политики предприятия на соответствие требованиям законодательства | 07.08.2017 | Учетная политика предприятия | РДА №5 | Инспекти-рование, проверка докумен-тов |
| 1.2 | Наличие используемого счета для расчетов с покупателями | 08.08.2017 | Учетная политика, рабочий план счетов | РДА №6 | Инспекти-рование |

Продолжение таблицы 18

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 |
| 2 Проверка договоров на поставку продукции | | | | | |
| 2.1 | Проверка оформления заключенных договоров в соответствии с законодательством | 09.08.2017 | Договоры поставки продукции | РДА №7 | Инспекти-рование |
| 2.2 | Проверка договоров на наличие реквизитов | 10.08.2017-11.08.2017 | Договоры поставки продукции | РДА №8 | Инспекти-рование |
| 3 Проверка документального оформления операций по расчетам с покупателями | | | | | |
| 3.1 | Формальная проверка документов на наличие реквизитов | 14.08.2017 | Счета-фактуры, товарные накладные, платежные поручения  и др. | РДА №9 | Инспекти-рование |
| 3.2 | Проверка соответствия первичной документации законодательным нормам | 15.08.2017 | Счета-фактуры, товарные накладные, платежные поручения  и др. | РДА №10 | Инспекти-рование |
| 3.3 | Проверка правильности и обоснованности выделения НДС в счетах-фактурах | 16.08.2017 | Счета-фактуры, книга продаж | РДА №11 | Инспекти-рование, пересчет, |
| 3.4 | Контроль отражения информации из первичных документов в регистрах бухгалтерского учета | 17.08.2017 | Книга продаж, счета-фактуры, карточка счета 62 | РДА №11  РДА №12 | Инспекти-рование, пересчет |
| 4 Проверка состояния дебиторской задолженности | | | | | |
| 4.1 | Проверка реальности дебиторской задолженности | 18.08.2017-19.08.2017 | Договор поставки, акты сверки с покупателями, книга продаж, оборотно-сальдовая ведомость по счету 62 и др. | РДА №13 | Инспекти-рование, проверка докумен-тов |
| 4.2 | Проверка правильности группировки дебиторской задолженности | 20.08.2017 | Счета-фактуры, регистры синтетического и аналитического учета по счету 62 | РДА №14 | Инспекти-рование |
| 5 Проверка правильности отражения в учете операций по расчетам с покупателями | | | | | |

Продолжение таблицы 18

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 |
| 5.1 | Проверка правильности корреспонденции счетов | 23.08.2017-24.08.2017 | Регистры синтетического и аналитического учета по счету 62 | РДА №15 | Инспекти-рование, пересчет |
| 5.2 | Проверка своевременности и полноты полученных авансов | 25.08.2017 | Регистры синтетического и аналитического учета по счету 62 | РДА №16 | Инспекти-рование, проверка докумен-тов |
| 6 Проверка правильности отражения в отчетности задолженности по расчетам с покупателями | | | | | |
| 6.1 | Проверка соответствия данных аналитического учета оборотам и остаткам по синтетическим счетам | 28.08.2017 | Регистры синтетического и аналитического учета по счету 62 | РДА №17 | Инспекти-рование, наблюде-ние, пересчет |
| 6.2 | Проверка правильности отражения остатков на конец отчетного периода по счету 62 в регистрах учета и в бухгалтерской (финансовой) отчетности за 2016 год | 29.08.2017-30.08.2017 | Регистры синтетического и аналитического учета по счету 62, бухгалтерская (финансовая) отчетность | РДА №18 | Инспекти-рование, наблюде-ние, пересчет |

При планировании и проведении аудита в АО «Лактис» были рассмотрены операции по расчетам с покупателями.

Для успешной реализации целей аудиторской проверки расчетов с покупателями необходимо, чтобы последовательно выполнялись основные этапы проведения аудита.

Мероприятия целесообразно осуществлять в рамках шести основных этапов проведения аудита: аудит организации учета расчетов с покупателями, проверка договоров на поставку продукции, проверка документального оформления операций по расчетам с покупателями, проверка состояния дебиторской задолженности, проверка правильности отражения в учете операций по расчетам с покупателями и проверка отражения в отчетности дебиторской и кредиторской задолженности по расчетам с покупателями.

## 3.4 Аудиторские процедуры и результаты выборочного аудиторского обследования

Согласно программе аудита (таблица 17), аудиторская проверка расчетов с покупателями начинается с процесса проверки организации учета расчетов с покупателями, для этого необходимо рассмотреть учетную политику и рабочий план счетов предприятия.

Для аудита учетной политики и наличия используемого счета для расчетов с покупателями была проведена проверка соответствия формирования учетной политики АО «Лактис» положению по бухгалтерскому учету 1/2008 «Учетная политика организации», утвержденного приказом Минфина России от 06.10.2008 г. №106н (ред. от 28.04.2017).

Результаты проверки соответствия учетной политики предприятия требованиям законодательства отражены в рабочем документе аудитора № 5 «Проверка учетной политики предприятия на соответствие требованиям законодательства», представленном в таблице 19.

Таблица 19 – РДА № 5 «Проверка учетной политики предприятия на соответствие требованиям законодательства»

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Формирование учетной политики согласно ПБУ 1/2008 | Учетная политика АО «Лактис» (приложение Ж) | Выводы аудитора |
| 1 | 2 | 3 |
| 1 Формы первичных учетных документов, регистров бухгалтерского учета, а также документов для внутренней бухгалтерской отчетности | Для оформления хозяйственных операций применяются типовые формы первичных учетных документов, по которым не предусмотрены типовые формы, а также правила документооборота, приведены в Инструкции по ведению бухгалтерского учета. Первичные учетные документы составляются на бумажном носителе (п.6).  Бухгалтерский учет ведется в регистрах, предусмотренных используемой специализированной бухгалтерской программой «1С: Бухгалтерия» версия 8.2 (п.9). | Предприятию следует разработать график документо-оборота и первичные учетные документы для оформления операций |

Продолжение таблицы 19

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| 1 | 2 |  |
| 2 Порядок проведения инвентаризации активов и обязательств | Инвентаризации имущества и обязательств проводятся в течение года при смене материально-ответственных лиц, при установлении фактов хищений, злоупотреблений, а также порчи ценностей, в случае стихийных бедствий, пожара, аварий или других чрезвычайных происшествий, вызванных экстремальными условиями, а также перед составлением годовой бухгалтерской отчетности. Результаты инвентаризации отражаются в бухгалтерском учете в соответствии с Законодательством о бухгалтерском учете (п.14). | Нарушений нет |
| 3 Правила документооборота и технология обработки учетной информации | Правила документооборота, приведены в Инструкции по ведению бухгалтерского учета (п.6).  Регистры бухгалтерского учета, сформированные с применением специализированной бухгалтерской программы, распечатываются по окончании каждого отчетного периода в течение 10 рабочих дней и подписываются ответственными лицами. Если законодательством РФ или договором предусмотрено представление регистра бухгалтерского учета другому лицу или в государственный орган, регистр выводится на печать по требованию до истечения отчетного периода (п.10).  Первичные учетные документы подписываются директором и главным бухгалтером предприятия, при их отсутствии – лицами, их замещающими на основании приказа руководителя (п.15). | Нарушений нет |

Таким образом, учетная политика АО «Лактис» сформирована в соответствии с законодательством РФ, а именно с ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации».

На основе плана счетов бухгалтерского учета и инструкции по его применению, утвержденных приказом Министерства финансов РФ от 31.10.2000 №94н (ред. от 08.11.2010) «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению», предприятие утверждает рабочий план счетов, в котором содержится полный перечень синтетических и аналитических счетов, необходимых для ведения бухгалтерского учета.

Проверка наличия используемого бухгалтерского счета для расчетов с покупателями, утвержденного в учетной политике предприятия и рабочем плане счетов, отражена в рабочем документе аудитора №6, представленном в таблице 20.

Таблица 20 – РДА № 6 «Проверка наличия бухгалтерского счета для расчетов с покупателями»

|  |  |
| --- | --- |
| Формирование рабочего плана счетов | Разъяснения уполномоченного лица |
| 1 | 2 |
| 1 Рабочий план счетов бухгалтерского учета, содержащий синтетические и аналитические счета, необходимые для ведения бухгалтерского учета в соответствии с требованиями своевременности и полноты учета и отчетности | Предприятие использует рабочий план счетов бухгалтерского учета (п.5 Учетной политики предприятия). |
| 2 Порядок контроля за хозяйственными операциями | Главный бухгалтер организации обеспечивает контроль и отражение на счетах всех хозяйственных операций, предоставление оперативной и результативной информации в установленные сроки по схеме документооборота (п.2 Учетной политики предприятия). |
| 3 Бухгалтерский счет для расчетов с покупателями | Расчеты с покупателями на предприятии ведутся на счете 62 «Расчеты с покупателями» и открытыми к нему субсчетами (приложение И). |

В рабочем плане счетов предприятия (приложение И) для расчетов с покупателями выделен счет 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» и открыты следующие субсчета:

* 62.1 «Расчеты с покупателями и заказчиками в рублях»;
* 62.2 «Расчеты по авансам полученным».

Далее необходимо убедиться в том, что форма, характер, предмет заключенных договоров полностью соответствуют законодательству РФ. Для этого было отобрано бессистемным способом и проверено 6 договоров поставки молочной продукции, заключенных с покупателями (приложения К, Л, М, Н, П, Р).

Результаты проверки оформления заключенных договоров на соответствие законодательству представлены в рабочем документе аудитора № 7 (таблица 21).

Таблица 21 – РДА №7 «Проверка оформления заключенных договоров в соответствии с законодательством»

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| № п/п | Проверяемый аспект | Требования законодательства | Соблюдение требований |
| 1 | Форма заключения договора | Простая письменная (ст. 160 ГК РФ) | + |
| 2 | Характер договора | Публичный (ст. ст. 426, 454, 506 ГК РФ) | + |
| 3 | Предмет договора | Товаром по договору поставки могут быть любые вещи с соблюдением норм ГК РФ (ст. 454, 455 ГК РФ) | + |
| 4 | Наличие существенных условий договора | Договор считается заключенным, если между сторонами, в требуемой форме, достигнуто соглашение по всем существенным условиям договора (ст. 432 ГК РФ). | + |

В ходе проверки договоров было выявлено, что в АО «Лактис» с каждым покупателем заключается типовой договор на поставку молочной продукции. Данный договор соответствует требованиям гражданского законодательства РФ в отношении способа оформления, наличия существенных и дополнительных условий, обязательных реквизитов сторон.

Далее следует установить наличие обязательных реквизитов согласно ГК РФ. В любом договоре должны быть указаны: номер договора, наименование сторон, предмет договора, условия отгрузки и платежа, порядок приемки продукции и ее качество, ответственность сторон, спорные вопросы, юридический адрес и подписи. Все перечисленные реквизиты являются обязательными. Для этого проверены отобранные ранее договора поставки молочной продукции. Данную аудиторскую процедуру можно отразить в рабочем документе аудитора № 8 «Формальная проверка договоров на наличие всех реквизитов», представленном в таблице 22.

Таблица 22 – РДА №8 «Формальная проверка договоров на наличие реквизитов»

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| № п/п | Наименование покупателя | Наименование документа | № и дата составления документа | Выводы аудитора |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| 1 | ИП Патрушева С.В. | Договор поставки молочной продукции (приложение К) | №212 от 05.07.2016 | Нарушений не выявлено |

Продолжение таблицы 22

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| 2 | ИП Косолапов Антон Сергеевич | Договор поставки молочно продукции  (приложение Л) | №259 от 20.10.2016 | Нарушений не выявлено |
| 3 | Котельничское райпо | Договор поставки молочной продукции  (приложение М) | №210 от 24.06.2016 | Нарушений не выявлено |
| 4 | ООО «Двуречье» | Договор поставки молочной продукции  (приложение Н) | №217 от 20.06.2016 | Нарушений не выявлено |
| 5 | ООО «Ветеран» | Договор поставки молочной продукции  (приложение П) | №211 от 04.07.2016 | Нарушений не выявлено |
| 6 | ИП Гулин Олег Анатольевич | Договор поставки молочной продукции  (приложение Р) | №267 от 15.11.2016 | Нарушений не выявлено |

По данным проведенного аудиторского обследования можно сделать вывод о том, что необходимые договоры имеются в наличии, все обязательные реквизиты присутствуют, и соответствует требованиям к оформлению договоров.

На третьем этапе аудита проверяется организация первичного учета расчетов с покупателями.

При проверке учета расчетов с покупателями необходимо оценить качество первичной информации, поступающей в систему бухгалтерского учета. Связано это с тем, что практически все документы по расчетам поступают из внешней среды, увеличивая неотъемлемый риск и риск средств контроля при проведении аудита.

Результаты проверки первичных документов на наличие всех обязательных реквизитов представлены в рабочем документе аудитора № 9 «Проверка первичных документов по учету расчетов с покупателями на наличие всех реквизитов», представленном в таблице 23.

Расчетные документы (приходные кассовые ордера, платежные поручения) были отобраны путем бессистемного отбора. Документы по отгрузке продукции (счет-фактура, товарная накладная) были выбраны случайным отбором, используя генератор случайных чисел по формуле:

(1),

где Нд – номер документа, включенного в выборку;

Нк – номер последнего документа;

Нн – номер первого документа;

Ч – случайное число.

Таблица 23 – РДА № 9 «Проверка первичных документов на наличие реквизитов»

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| № п/п | Содержание хозяйственной операции | Первичный документ | Наличие реквизитов | Выводы аудитора |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| 1 | Отгружена продукция покупателю ООО «Ветеран» | Товарная накладная №37016 от 03.11.2016 (приложение С)  Счет-фактура №37016 от 03.11.2016 (приложение Т) | Все реквизиты | Нарушений не выявлено |
| 2 | Получена оплата от покупателя ООО «Ветеран» | Платежное поручение №511 от 08.11.2016 (приложение У) | Все реквизиты | Нарушений не выявлено |
| 3 | Получен аванс за продукцию от покупателя ИП Патрушева С.В. | ПКО №4499 от 14.11.2016 (приложение Ф) | Все реквизиты | Нарушений не выявлено |
| 4 | Отгружена продукция покупателю ИП Патрушева С.В. | Товарная накладная №38406 от 14.11.2016 (приложение Х)  Счет-фактура №38406 от 14.11.2016 (приложение Ц) | Все реквизиты | Нарушений не выявлено |
| 5 | Отгружена продукция покупателю ИП Косолапов А.С. | Товарная накладная №38960 от 17.11.2016 (приложение Ш)  Счет-фактура №38960 от 17.11.2016 (приложение Щ) | Все реквизиты | Нарушений не выявлено |
| 6 | Получена оплата от покупателя ИП Косолапов А.С. | ПКО №4630 от 21.11.2016 (приложение Э) | Все реквизиты | Нарушений не выявлено |
| 7 | Отгружена продукция покупателю ООО «Двуречье» | Товарная накладная №39620 от 21.11.2016 (приложение Ю)  Счет-фактура №39620 от 21.11.2016 (приложение Я) | Все реквизиты | Нарушений не выявлено |
| 8 | Получен аванс от покупателя Котельничское райпо | Платежное поручение №4062 от 24.11.2016 (приложение 1) | Все реквизиты | Нарушений не выявлено |

Продолжение таблицы 23

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| 9 | Отгружена продукция покупателю ИП Гулин О.А. | Товарная накладная №40000 от 24.11.2016 (приложение 2)  Счет-фактура №40000 от 24.11.2016 (приложение 3) | Все реквизиты | Нарушений не выявлено |
| 10 | Отгружена продукция покупателю Котельничское райпо | Товарная накладная №40016 от 24.11.2016 (приложение 4)  Счет-фактура №40016 от 24.11.2016 (приложение 5) | Все реквизиты | Нарушений не выявлено |
| 11 | Получена оплата от покупателя ИП Гулин О.А. | Платежное поручение №748 от 25.11.2016 (приложение 6) | Все реквизиты | Нарушений не выявлено |
| 12 | Получена оплата от покупателя ООО «Двуречье» | Платежное поручение №1602 от 28.11.2016 (приложение 7) | Все реквизиты | Нарушений не выявлено |

Основываясь на полученных данных можно сделать вывод, что первичная документация АО «Лактис» достаточно качественна, так как документы содержат все обязательные реквизиты.

Для проверки соответствия первичной документации законодательным нормам были выбраны несколько документов (приложения С, Ц, Э, 1) путем бессистемного отбора. Результаты проверки отражены в рабочем документе аудитора № 10 «Проверка соответствия первичной документации законодательным нормам», представленном в таблице 24.

Таблица 24 – РДА № 10 «Проверка соответствия первичной документации законодательным нормам»

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| № п/п | Первичный документ | Унифицированная форма | Форма, принятая в АО «Лактис» |
| 1 | 2 | 3 | 4 |
| 1 | Товарная накладная | Форма № ТОРГ-12, утверждена постановлением Госкомстата России от 25.12.1998 года № 132 | Унифицированная форма № ТОРГ-12, утверждена постановлением Госкомстата России от 25.12.1998 года № 132 |
| 2 | Счет-фактура | Приложение №1 к постановлению Правительства РФ от 26.12.2011 г. №1137 | Приложение №1 к постановлению Правительства РФ от 26.12.2011 г. №1137 |
| 3 | Платежное поручение | Унифицированная форма 0401 060 (Приложение 2 к Положению Банка России от 19 июня 2012 г. № 383-П «О правилах осуществления перевода денежных средств») | Унифицированная форма 0401 060 (Приложение 2 к Положению Банка России от 19 июня 2012 г. № 383-П «О правилах осуществления перевода денежных средств») |

Продолжение таблицы 24

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| 1 | 2 | 3 | 4 |
| 4 | Приходный кассовый ордер | Унифицированная форма КО-1, утвержденная постановлением Госкомстата России от 18.08.1998 г. №88 | Унифицированная форма КО-1, утвержденная постановлением Госкомстата России от 18.08.1998 г. №88 |

В ходе проверки первичной документации на соответствие действующему законодательству было выявлено, что АО «Лактис» использует унифицированные формы первичных документов. Так, согласно законодательству РФ на всех документах должна проставляться подпись руководителя организации либо иного уполномоченного лица и главного бухгалтера организации.

АО «Лактис» производит молоко и молочную продукцию, поэтому продукция облагается налогом на добавленную стоимость по ставке 10% (глава 21 НК РФ) [4]. Вследствие этого необходимо проверить сумму налога на добавленную стоимость в счетах-фактурах. Результаты проверки представлены в таблице 25.

Таблица 25 – РДА № 11 «Проверка правильности и обоснованности применения ставки НДС в первичных документах»

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| № п/п | Содержание хозяйствен-ной операции | Счет-фактура | | | | Книга продаж | | | Выводы аудито-ра |
| № и дата | Сумма без НДС, руб. | Ставка НДС, % | Сумма НДС, руб. | Сумма без НДС, руб. | Ставка НДС, % | Сумма НДС, руб. |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | 10 |
| 1 | Отгружена продукция покупателю ООО «Ветеран» | №37016 от 03.11.2016  (приложе-ние Т) | 2 463,41 | 10 | 246,34 | 2 463,41 | 10 | 246,34 | Нарушений нет |
| 2 | Отгружена продукция покупателю ИП Патру-шева С.В. | №38406 от 14.11.2016  (приложе-ние Ц) | 1 491,82 | 10 | 149,18 | 1 491,82 | 10 | 149,18 | Нарушений нет |
| 3 | Отгружена продукция покупателю ИП Косолапов А.С. | №38960 от 17.11.2016  (приложе-ние Щ) | 2 474,28 | 10 | 247,42 | 2 474,28 | 10 | 247,42 | Нарушений нет |

Продолжение таблицы 25

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | 10 |
| 4 | Отгружена продукция покупателю ООО «Двуречье» | №39620 от 21.11.2016(приложе-ние Я) | 726,91 | 10 | 72,69 | 726,91 | 10 | 72,69 | Нарушений нет |
| 5 | Отгружена продукция покупателю ИП Гулин О.А. | №40000 от 24.11.2016(приложе-ние 3) | 765,0 | 10 | 76,50 | 765,0 | 10 | 76,50 | Нарушений нет |
| 6 | Отгружена продукция покупателю Котельнич-ское райпо | №40016 от 24.11.2016(приложе-ние 5) | 1 180,55 | 10 | 118,05 | 1 180,55 | 10 | 118,05 | Нарушений нет |

При проведении аудита правильности и обоснованности применения ставки налога на добавленную стоимость, правильности расчетов в первичных и ученых документах отклонений не выявлено.

Проверка правильности отражения информации в регистрах бухгалтерского учета отражена в рабочем документе аудитора № 12, представленном в таблице 26.

Таблица 26 – РДА № 12 «Проверка соответствия отражения информации в первичных учетных документах и регистрах бухгалтерского учета»

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| № п/п | Содержание хозяйственной операции | Первичный учетный документ (товарная накладная, счет-фактура) | | Сумма по книге продаж, руб. | Сумма по карточке счета 62 | Выводы аудитора |
| № и дата | Сумма, руб. |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |
| 1 | Отгружена продук-ция покупателю ООО «Ветеран» | №37016 от 03.11.2016  (приложение Т) | 2 709,75 | 2 709,75 | 2 709,75 | Нарушений не выявлено |
| 2 | Отгружена продук-ция покупателю ИП Патрушева С.В. | №38406 от 14.11.2016  (приложение Ц) | 1 641,0 | 1 641,0 | 1 641,0 | Нарушений не выявлено |
| 3 | Отгружена продук-ция покупателю ИП Косолапов А.С. | №38960 от 17.11.2016  (приложение Щ) | 2 721,70 | 2 721,70 | 2 721,70 | Нарушений не выявлено |
| 4 | Отгружена продук-ция покупателю ООО «Двуречье» | №39620 от 21.11.2016  (приложение Я) | 799,60 | 799,60 | 799,60 | Нарушений не выявлено |

Продолжение таблицы 26

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |
| 5 | Отгружена продук-ция покупателю ИП Гулин О.А. | №40000 от 24.11.2016  (приложение 3) | 841,50 | 841,50 | 841,50 | Нарушений не выявлено |
| 6 | Отгружена продук-ция покупателю Котельничское райпо | №40016 от 24.11.2016  (приложение 4) | 1 298,60 | 1 298,60 | 1 298,60 | Нарушений не выявлено |

При проведении проверки отражения информации их первичных документов в регистрах бухгалтерского учета отклонений не выявлено.

Четвертым этапом аудита расчетов с покупателями в АО «Лактис» является проверка состояния дебиторской задолженности.

На основе данных аналитического учета по счету 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» необходимо проверить правильность группировки дебиторской задолженности на краткосрочную и долгосрочную с выявлением просроченной.

Для определения реальности дебиторской задолженности анализируются акты сверки расчетов.

Реальность задолженности определяют также проверкой документальной обоснованности остатков дебиторской задолженности по каждому виду расчетов.

Суммы задолженности, неподтвержденные документами либо связанные с ошибками в оформлении первичных документов, относятся к неоправданной задолженности.

Результаты данных аудиторских процедур отражены в рабочих документах аудитора № 13,14 (таблицы 27, 28).

Таблица 27 – РДА № 13 «Проверка реальности дебиторской задолженности»

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| № п/п | Наименова-ние покупателя | Наличие или отсутствие договора | Сальдо на конец месяца по данным | | | | Выводы аудитора |
| бухгалтера | | аудитора | |
| Дт | Кт | Дт | Кт |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 |
| 1 | ООО «Ветеран» | № 211 от 04.07.2016  (приложение П) | 8340,66 |  | 8340,66 |  | Наруше-ний нет |
| 2 | ИП Патруше-ва С.В. | № 212 от 05.07.2016  (приложение К) | 11572,46 |  | 11572,46 |  | Наруше-ний нет |

Продолжение таблицы 27

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 |
| 3 | ИП Косола-пов А.С. | № 259 от 20.10.2016  (приложение Л) | 2700,87 |  | 2700,87 |  | Наруше-ний нет |
| 4 | ООО «Двуречье» | № 217 от 20.06.2016  (приложение Н) |  | 8033,43 |  | 8033,43 | Наруше-ний нет |
| 5 | ИП Гулин О.А. | № 267 от 15.11.2016  (приложение Р) | 7862,75 |  | 7862,75 |  | Наруше-ний нет |
| 6 | Котельнич-ское райпо | № 210 от 24.06.2016  (приложение М) | 38211,52 |  | 38211,52 |  | Наруше-ний нет |

В ходе проверки реальности дебиторской задолженности было выявлено, что документы, подтверждающие наличие задолженности покупателей перед АО «Лактис», а именно договоры поставки, товарные накладные, счета-фактуры и другие документы, подтверждающие задолженность имеются. Расхождений между документами не обнаружено. Это означает, что такая задолженность носит характер реальной или оправданной.

Рабочий документ аудитора № 14 «Проверка правильности группировки дебиторской задолженности» составлен на основе счетов-фактур (приложения Т, Ц, Щ, Я, 3, 5), расчетных документов (У, Ф, Э, 1, 6, 7) и книги продаж (приложение 8) и представлен в таблице 28.

Таблица 28 – РДА № 14 «Проверка правильности группировки дебиторской задолженности»

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| № п/п | Наименование покупателя | Возникновение дебиторской задолженности | | Погашение задолженности | | Выводы аудитора |
| Дата | Сумма, руб. | Дата | Сумма, руб. |
| 1 | ООО «Ветеран» | 03.11.2016 | 2 709,75 | 08.11.2016 | 2 709,75 | Нарушений нет |
| 2 | ИП Патрушева С.В. | 14.11.2016 | 1 641,0 | 14.11.2016 | 1 500,0 | Нарушений нет |
| 3 | ИП Косолапов А.С. | 17.11.2016 | 2 721,70 | 21.11.2016 | 2 721,70 | Нарушений нет |
| 4 | ООО «Двуречье» | 21.11.2016 | 799,60 | 14.11.2016 | 799,60 | Нарушений нет |
| 5 | ИП Гулин О.А. | 24.11.2016 | 841,50 | 25.11.2016 | 841,50 | Нарушений нет |
| 6 | Котельничское райпо | 24.11.2016 | 1 298,60 | 24.11.2016 | 1 298,60 | Нарушений нет |

По данным РДА видно, что задолженность предприятия отражается в бухгалтерских регистрах в полном объеме, у предприятия АО «Лактис» имеется, в основном, краткосрочная дебиторская задолженность, которую следует взыскать, написав письмо организации-должнику с просьбой о погашении задолженности.

На пятом этапе необходимо проверить правильность отражения в учете расчетов с покупателями. Оценив состояние учета, контроля и реальности сальдо счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», проверяется достоверность учета операций по расчетам с покупателями и заказчиками. Следующей процедурой проверки является проверка правильности корреспонденции счетов, в осуществлении которой необходимо использовать данные по карточке счета 62 (приложение 9). Результаты проведения данной аудиторской процедуры оформлены в рабочем документе № 15 (таблица 29).

Таблица 29 – РДА № 15 «Проверка правильности бухгалтерских записей по счету 62»

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| № п/п | Содержание хозяйственной операции | Карточка счета 62 за ноябрь 2016 г. | | | | | | Выводы аудитора |
| По данным бухгалтера | | | По данным аудитора | | |
| Дт | Кт | Сумма, руб. | Дт | Кт | Сумма, руб. |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 |
| 1 | Отгружена продукция покупателю ООО «Ветеран»  (приложения С, Т) | 62.1 | 90.1 | 2709,75 | 62.1 | 90.1 | 2709,75 | Наруше-ний нет |
| 2 | Начислен НДС 10%  (приложения Т) | 90.3 | 68 | 246,34 | 90.3 | 68 | 246,34 | Наруше-ний нет |
| 3 | Получена оплата от покупателя ООО «Ветеран»  (приложение У) | 51 | 62.1 | 10640,25 | 51 | 62.1 | 10640,25 | Наруше-ний нет |
| 4 | Отгружена продукция покупателю ИП Косолапов А.С.  (приложения Ш, Щ) | 62.1 | 90.1 | 2721,70 | 62.1 | 90.1 | 2721,70 | Наруше-ний нет |
| 5 | Начислен НДС 10% (приложение Щ) | 90.3 | 68 | 247,42 | 90.3 | 68 | 247,42 | Наруше-ний нет |
| 6 | Получена оплата от покупателя ИП Косолапов А.С.  (приложение Э) | 50 | 62.1 | 2721,70 | 50 | 62.1 | 2721,70 | Наруше-ний нет |

Продолжение таблицы 29

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 |
| 7 | Получен аванс от покупателя ООО «Двуречье» | 51 | 62.2 | 2848,15 | 51 | 62.2 | 2848,15 | Нарушений нет |
| 8 | Начислен НДС 10% | 62.2 | 68 | 258,92 | 62.2 | 68 | 258,92 | Нарушений нет |
| 9 | Зачтен аванс от покупателя ООО «Двуречье» | 62.2 | 62.1 | 1665,40 | 62.2 | 62.1 | 1665,40 | Нарушений нет |
| 10 | Начислен НДС 10% | 68 | 62.1 | 151,40 | 68 | 62.1 | 151,40 | Нарушений нет |

Из данных таблицы видно, что корреспонденция счетов по расчетам с покупателями в АО «Лактис» производится правильно.

Суммы, отраженные в счетах-фактурах по НДС, совпадают с суммами, указанными в товарных накладных и книге продаж. Полнота и точность регистрации НДС в регистрах бухгалтерского учета соблюдается.

Далее аудитору необходимо проверить правильность отражения и учета авансов, полученных от покупателей, а также обоснованность их зачета.

Для этого были проверены счета-фактуры, товарные накладные, расчетные документы, регистры бухгалтерского учета по счету 62 (приложение 9).

Результаты данной аудиторской процедуры отражены в рабочем документе аудитора № 16 «Проверка своевременности и полноты полученных авансов», представленном в таблице 30.

Таблица 30 – РДА № 16 «Проверка своевременности и полноты отражения полученных авансов»

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Содержание хозяйственной операции | Дата получения авансов | Карточка счета 62 за ноябрь 2016 г. | | | | | | Выводы аудитора |
| По данным бухгалтера | | | По данным аудитора | | |
| Дт | Кт | сумма, руб. | Дт | Кт | сумма, руб. |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 |
| Получен аванс от ООО «Ветеран» | 01.11.2016 | 51 | 62.2 | 685,49 | 51 | 62.2 | 685,49 | Наруше-ний нет |
| Начислен НДС 10% | 01.11.2016 | 62.2 | 68 | 62,32 | 62.2 | 68 | 62,32 | Наруше-ний нет |
| Отгружена продукция ООО «Ветеран» | 03.11.2016 | 62.1 | 90.1 | 1667,3 | 62.1 | 90.1 | 1667,3 | Наруше-ний нет |

Продолжение таблицы 30

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 |
| Начислен НДС 10% | 03.11.2016 | 90.3 | 68 | 151,57 | 90.3 | 68 | 151,57 | Наруше-ний нет |
| Зачтен аванс от ООО «Ветеран» | 03.11.2016 | 62.2 | 62.1 | 685,49 | 62.2 | 62.1 | 685,49 | Наруше-ний нет |
| Начислен НДС 10% | 03.11.2016 | 68 | 62.1 | 62,32 | 68 | 62.1 | 62,32 | Наруше-ний нет |
| Получен аванс от ООО «Двуречье» | 14.11.2016 | 51 | 62.2 | 4085,6 | 51 | 62.2 | 4085,60 | Наруше-ний нет |
| Начислен НДС 10% | 14.11.2016 | 62.2 | 68 | 371,42 | 62.2 | 68 | 371,42 | Наруше-ний нет |
| Отгружена продукция ООО «Двуречье» | 14.11.2016 | 62.1 | 90.1 | 1540,15 | 62.1 | 90.1 | 1540,15 | Наруше-ний нет |
| Начислен НДС 10% | 14.11.2016 | 90.3 | 68 | 140,10 | 90.3 | 68 | 140,10 | Нарушений нет |
| Зачтен аванс от ООО «Двуречье» | 14.11.2016 | 62.2 | 62.1 | 1540,15 | 62.2 | 62.1 | 1540,15 | Наруше-ний нет |
| Начислен НДС 10% | 14.11.2016 | 68 | 62.1 | 140,1 | 68 | 62.1 | 140,1 | Наруше-ний нет |

По результатам проведенной проверки правильности отражения полученных авансов нарушений выявлено не было.

На шестом этапе аудита расчетов с покупателями проверяется правильность отражения в отчетности задолженности по расчетам с покупателями. Для этого следует провести аудит соответствия данных аналитического учета оборотам и остаткам по синтетическим счетам. Результаты проведенной аудиторской проверки отражены в рабочем документе аудитора №17, представленном в таблице 31.

Таблица 31 – РДА № 17 «Проверка соответствия данных аналитического учета оборотам и остаткам синтетических счетов»

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Показатель | Регистры аналитического учета | | Регистры синтетического учета | |
| карточка счета 62  (приложение 9) | обороты счета 62  (приложение 10) | анализ счета 62  (приложение 11) | оборотно-сальдовая ведомость  (приложение 12) |
| Сальдо на 01.11.2016 | 15 586 999,72 | 15 586 999,72 | 15 586 999,72 | 15 586 999,72 |
| Обороты по дебету 62 | 37 912 522,77 | 37 912 522,77 | 37 912 522,77 | 37 912 522,77 |
| Обороты по кредиту 62 | 38 058 438,25 | 38 058 438,25 | 38 058 438,25 | 38 058 438,25 |
| Сальдо на 30.11.2016 | 15 441 084,24 | 15 441 084,24 | 15 441 084,24 | 15 441 084,24 |

По результатам проведенной проверки можно сделать вывод, что данные аналитического учета соответствуют данным синтетического учета расчетов с покупателями.

В соответствии с разработанной программой аудита расчетов с покупателями заключительным пунктом является проверка правильности отражения остатков на конец отчетного периода по счету 62 в регистрах учета и в бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Для проверки правильности отражения остатков были проверены оборотно-сальдовая ведомость за 2016 г., пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах за 2016 г. и бухгалтерский баланс на 31 декабря 2016 г.

В бухгалтерском балансе расчеты с покупателями представлены по строке 1230 «Дебиторская задолженность».

Результаты проверки соответствия данных учетных регистров с показателями бухгалтерской (финансовой) отчетности представлены в рабочем документе аудитора №18 «Проверка правильности отражения остатков на конец отчетного периода по счету 62 в регистрах учета и в бухгалтерской (финансовой) отчетности» (таблица 32).

Таблица 32 – РДА № 18 «Проверка правильности отражения остатков на конец отчетного периода по счету 62 в регистрах учета и в бухгалтерской (финансовой) отчетности за 2016 год»

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Показатели | Оборотно-сальдовая ведомость  (приложение 13) | | Пояснения к бухгалтерскому балансу (приложение Е) | | Бухгал-терский баланс, тыс. руб.  (приложе-ние Б) | Отклонения, тыс. руб. |
| Счет | Сумма, тыс. руб. | Показатель | Сумма, тыс. руб. |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |
| Сальдо дебетовое  на конец года | 60 | 1869 | Расчеты с покупателями | 16446 | 17121 | – |
| 62 | 15921 |
| 63 | (1803) | Резерв по сомнительным долгам | (1803) |
| 68 | 112 |
| 69 | 153 | Авансы выданные | 1890 |
| 73 | 284 |
| 76 | 585 | Прочее | 588 |
| Итого | 17121 | | 17121 | | 17121 | – |

По данным рабочего документа можно сделать вывод, что данные регистров учета по счету 62 на конец года соответствуют показателям бухгалтерской финансовой отчетности.

В ходе проведения аудита расчетов с покупателями было установлено, что информация, отраженная в отчетности, соответствует данным бухгалтерского учета и является надежной, сопоставимой, понятной и уместной.

На основе полученных аудиторских доказательств аудитору следует выразить немодифицированное мнение о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности АО «Лактис» в части расчетов с покупателями.

Поскольку сведения, отраженные в ней, дают достоверное представление об имевших место хозяйственных операциях и событиях, и позволяют пользователям судить о влиянии существенных операций и событий на бухгалтерскую отчетность.

## 3.5 Внутрифирменная стандартизация аудита расчетов с покупателями

Положения Закона об аудиторской деятельности, международные стандарты аудита, федеральные стандарты аудита предоставили большую самостоятельность аудиторским организациям в решении отдельных практических проблем проведения аудиторских проверок. Многие вопросы по аудиту расчетов с покупателями могут быть урегулированы аудиторами автономно и закреплены ими во внутрифирменных стандартах аудиторской организации.

Согласно правилу (стандарту) аудиторской деятельности «Требования, предъявляемые к внутренним стандартам аудиторских организаций» (одобренному Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ 20.10.1999 г., протокол №6) [29], внутрифирменные стандарты аудиторской организации – документы, детализирующие и регламентирующие единые требования к осуществлению и оформлению аудита, принятые и утвержденные аудиторской организацией для обеспечения эффективности практической работы и ее адекватности требованиям правил (стандартов) аудиторской деятельности.

Внутрифирменные стандарты, разработанные аудиторской организацией, не должны противоречить федеральным правилам (стандартам) аудиторской деятельности и не могут устанавливать требования ниже определенных внутрифирменных стандартов.

Как правило, внутрифирменный стандарт содержит следующую структуру:

1. регламентирующие параметры – ссылка на национальные или международные стандарты, используемые при разработке конкретного стандарта;
2. общие положения – назначение внутрифирменного стандарта, определение его основных терминов и понятий, сферы применения, описание объекта стандартизации;
3. цель и задачи стандарта – цель стандарта и конкретные проблемы, которые решает применение стандарта;
4. взаимосвязь с другими стандартами – ссылки на соответствующие положения других стандартов;
5. определение основных принципов и методик – описание подходов аудиторской организации, принятых методик и технических приемов решения вопросов, рассматриваемых стандартом;
6. оформление – список документов, которые аудитору необходимо составить согласно требованиям стандарта;
7. перечень нормативных документов, которыми нужно руководствоваться при выполнении требований внутреннего стандарта (при необходимости).

Внутрифирменный стандарт по аудиту расчетов с покупателями разработан с учетом следующих международных стандартов аудита и федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности:

* МСА 200 «Основные цели независимого аудита»;
* МСА 230 «Аудиторская документация»;
* МСА 300 «Планирование аудита финансовой отчетности»;
* МСА 500 «Аудиторские доказательства»;
* МСА 700 «Формирование мнения и составление заключения о финансовой отчетности»;
* ФПСАД №1 «Цель и основные принципы аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности»;
* ФПСАД №2 «Документирование аудита»;
* ФПСАД №3 «Планирование аудита»;
* ФСАД 1/2010 «Аудиторское заключение»;
* ФСАД 7/2011 «Аудиторские доказательства».

Стандарт по аудиту расчетов с покупателями устанавливает требования к порядку проведения проверки, к качеству и надежности аудита и создает при его соблюдении дополнительный уровень уверенности в результатах проверки.

Необходимость использования стандарта обусловлена требованиями МСА и федеральных стандартов аудиторской деятельности к качеству предоставляемых услуг. Сфера применения стандарта распространяется на аудит расчетных операций с покупателями, осуществляемый в соответствии с законодательством РФ.

Проведение аудита расчетов с покупателями включает:

* этап предварительного знакомства с предприятием – получение базовой информации о клиенте, включая информацию о специфике деятельности, системе внутреннего контроля, бухгалтерском учете расчетов с покупателями и оценку рисков существенного искажения информации;
* этап планирования аудита – разработка общего плана и программы аудита расчетов с покупателями, оценка существенности и аудиторского риска;
* непосредственно проведение проверки – сбор аудиторских доказательств;
* завершающий этап – подведение итогов проверки и выражение мнения о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности в части расчетов с покупателями.

Целью аудита расчетов с покупателями является выражение мнения о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности в части расчетов с покупателями.

Внутрифирменный стандарт по аудиту расчетов с покупателями позволяет:

* определить единые принципы проведения аудиторской проверки расчетов с покупателями;
* сформировать единые требования к сотрудникам аудиторской фирмы при проведении проверки расчетов с покупателями;
* оптимизировать затраты и время, затраченное на проверку.

На этапе предварительного знакомства с предприятием необходимо изучить особенности деятельности аудируемого лица, дать предварительную оценку эффективности системы внутреннего контроля. Полученные данные должны быть отражены в соответствующих рабочих документах аудитора.

На этапе планирования проводится вся предварительная работа, связанная с разработкой плана и программы аудита, предварительная оценка уровня существенности и аудиторского риска. Общий план должен быть документально оформлен, содержать предполагаемый объем и порядок проведения аудита. Далее необходимо составить программу аудита, определяющую характер, временные рамки и объем запланированных аудиторских процедур.

Непосредственно аудиторская проверка начинается с проверки организации учета расчетов с покупателями. Для этого необходимо ознакомиться с учетной политикой предприятия и проверить наличие используемого плана счетов.

Далее аудитору следует рассмотреть договоры поставки продукции по оформлению в соответствии с законодательством РФ. Документы для проверки отбираются в соответствии с требованиями МСА 530 «Аудиторская выборка», ФПСАД №16 «Аудиторская выборка».

На следующей стадии проверки необходимо проверить документальное оформление операций по расчетам с покупателями. Выборка на данном участке осуществляется с помощью случайного или систематического отбора. Проверяется наличие счетов-фактур выставленных покупателям по каждой конкретной операции по книге продаж, правильность и обоснованность выделения налога на добавленную стоимость в счетах-фактурах. При выявлении расхождений между датами совершения операций и сроками их регистрации в учете устанавливаются причины их возникновения, а также выясняется разовый или системный характер носят такие факты.

При проверке реальности дебиторской задолженности обращается внимание, что задолженность покупателей числится на счете 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» в реальных значениях.

В процессе определения полноты и точности регистрации документов в учетных регистрах выявляется, достаточно ли оснований для регистрации каждого документа, все ли зарегистрированы, по всем ли документам произведен точный количественный и качественный перенос данных в систему учета.

Далее исследуется и оценивается правильность корреспонденции счетов по расчетам с покупателями. Следует проанализировать правильность оформления и отражения в учете авансов, полученных от покупателей. Путем изучения первичных и учетных документов выясняется правильность ведения аналитического учета авансов, соответствие данных аналитического и синтетического учета, правильность учета НДС с авансов полученных.

На последнем этапе аудиторской проверки необходимо проверить правильность отражения в бухгалтерской (финансовой) отчетности задолженности по расчетам с покупателями путем сопоставления данных синтетического учета с данными отчетности.

По результатам проведенной проверки аудитор должен сформировать аудиторское заключение, в котором необходимо выразить мнение о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности в части расчетов с покупателями.

Представленные в третьей части выпускной квалификационной работы рабочие документы аудитора могут быть использованы в качестве шаблонов на отдельных этапах аудиторской проверки расчетов с покупателями.

# Выводы и предложения

Целью выпускной квалификационной работы являлось проведение аудита расчетов с покупателями в АО «Лактис».

Для достижения поставленной цели были решены следующие задачи:

* изучены теоретические и методологические основы аудита расчетов с покупателями;
* составлена характеристика АО «Лактис»;
* проведена оценка системы внутреннего контроля и аудиторского риска в части расчетов с покупателями в АО «Лактис»;
* рассчитан уровень существенности ошибки;
* разработан план и программа аудита расчетов с покупателями в АО «Лактис»;
* раскрыто содержание аудиторских процедур, подведены итоги выборочного аудиторского обследования расчетов с покупателями;
* выражено мнение о достоверности отчетности в части расчетов с покупателями.

В теоретической части работы было рассмотрено нормативное регулирование аудиторской деятельности касательно аудита расчетов с покупателями, методики проведения аудита с покупателями различных авторов, на основе которых была разработана и произведена практическая проверка расчетов с покупателями по предприятию АО «Лактис».

Во втором разделе была представлена информация, характеризующая особенности деятельности, бухгалтерского и налогового учета АО «Лактис» в части расчетов с покупателями. Для этого рассмотрены состояние отрасли, виды деятельности, экономические показатели предприятия за три года, проведен анализ производственно-хозяйственной деятельности предприятия,

В третьем разделе была проведена оценка системы внутреннего контроля и системы учета расчетов с покупателями в АО «Лактис» посредством составления анкеты тестов. На основе собранной информации можно сделать вывод, что риск существенного искажения информации достаточно низок. Потом был рассчитан уровень существенности ошибки по расчетам с покупателями.

Затем был разработан общий план проведения аудита расчетов с покупателями, составивший пять пунктов. Также была разработана программа аудиторской проверки расчетов с покупателями.

Далее было представлено описание проведенных аудиторских процедур, подведены итоги проверки. При проверке существенных искажений выявлено не было. Результаты проверки свидетельствуют о достоверности данных бухгалтерской (финансовой) отчетности касательно расчетов с покупателями.

В соответствии с требованиями нормативного регулирования аудиторской деятельности РФ и на основе проведенной аудиторской проверки расчетов с покупателями в АО «Лактис» были разработаны элементы внутрифирменного стандарта аудита расчетов с покупателями.

# Список литературы

1. Гражданский кодекс РФ (часть первая) [Электронный ресурс] : [Федер. закон РФ от 30.11.1994 г. №51-ФЗ] (ред. от 29.07.2017 г.) (с изм. и доп. вступ. в силу с 06.08.2017 г.) – Режим доступа [Консультант Плюс]. – http://www.consultant.ru/document/cons\_ doc\_LAW\_5142/.
2. Гражданский кодекс РФ (часть вторая) [Электронный ресурс] : [Федер. закон РФ от 26.01.1996 г. №14-ФЗ] (ред. от 28.03.2017 г.) – Режим доступа [Консультант Плюс]. – http://www.consultant.ru/document/cons\_ doc\_LAW\_9027/.
3. Налоговый кодекс РФ (часть первая) [Электронный ресурс] : [Федер. закон РФ от 31.07.1998 г. №146-ФЗ] (ред. от 18.07.2017 г.) – Режим доступа [Консультант Плюс]. – http://www.consultant.ru/document/cons\_ doc\_LAW\_19671/.
4. Налоговый кодекс РФ (часть вторая) [Электронный ресурс] : [Федер. закон РФ от 05.08.2000 г. №117-ФЗ] (ред. от 29.07.2017 г.) (с изм. и доп. вступ. в силу с 01.09.2017 г.) – Режим доступа [Консультант Плюс]. – http://www.consultant.ru/document/cons\_doc\_LAW\_28165/.
5. Трудовой кодекс РФ [Электронный ресурс] : [Федер. закон РФ от 30.12.2001 г. №197-ФЗ] (ред. от 29.07.2017 г.) – Режим доступа [Консультант Плюс]. – http://www.consultant.ru/document/cons\_doc\_LAW\_34683/.
6. Уголовный кодекс РФ [Электронный ресурс] : [Федер. закон РФ от 13.06.1996 г. №63-ФЗ] (ред. от 29.07.2017 г.) (с изм. и доп. вступ. в силу с 26.08.2017 г.) – Режим доступа [Консультант Плюс]. – http://www.consultant.ru/ document/cons\_doc\_LAW\_10699/.
7. О саморегулируемых организациях [Электронный ресурс] : [Федер. закон РФ от 01.12.2007 г. №315-ФЗ] (ред. от 03.07.2016 г.) (с изм. и доп. вступ. в силу с 01.10.2016 г.) – Режим доступа [Консультант Плюс]. – http://www.consultant.ru/document/cons\_doc\_LAW\_72967/.
8. Об аудиторской деятельности [Электронный ресурс] : [Федер. закон РФ от 30.12.2008 г. №307-ФЗ] (ред. от 01.05.2017 г.) – Режим доступа [Консультант Плюс]. – http://www.consultant.ru/document/cons\_doc\_LAW\_ 83311/.
9. Международный стандарт аудита 200 «Основные цели независимого аудитора и проведение аудита в соответствии с международными стандартами» [Электронный ресурс] : [Приказ Минфина РФ от 24.10.2016 г. №194н] – Режим доступа [Консультант Плюс] – http://www.consultant.ru/document/cons\_doc\_LAW\_206992/.
10. Международный стандарт аудита 210 «Согласование условий аудиторских заданий» [Электронный ресурс] : [Приказ Минфина РФ от 09.11.2016 г. №207н] – Режим доступа [Консультант Плюс] – http://www.consultant.ru/document/cons\_doc\_LAW\_207278/2b949a00d929c6c9eacc01e9dbb1f4864a704595/.
11. Международный стандарт аудита 230 «Аудиторская документация» [Электронный ресурс] : [Приказ Минфина РФ от 09.11.2016 г. №207н] – Режим доступа [Консультант Плюс] – http://www.consultant.ru/ document/cons\_doc\_LAW\_207289/1c39b970b70fd6876037f3b5348f2e9d9917110c/.
12. Международный стандарт аудита 300 «Планирование аудита финансовой отчетности» [Электронный ресурс] : [Приказ Минфина РФ от 24.10.2016 г. №192н] – Режим доступа [Консультант Плюс] – http://www.consultant.ru/document/cons\_doc\_LAW\_206944/.
13. Международный стандарт аудита 315 «Выявление и оценка рисков существенного искажения посредством изучения организации и ее окружения» [Электронный ресурс] : [Приказ Минфина РФ от 24.10.2016 г. №192н] – Режим доступа [Консультант Плюс] – http://www.consultant.ru/ document/cons\_doc\_LAW\_207071/.
14. Международный стандарт аудита 320 «Существенность при планировании и проведении аудита» [Электронный ресурс] : [Приказ Минфина РФ от 24.10.2016 г. №192н] – Режим доступа [Консультант Плюс] – http://www.consultant.ru/document/cons\_doc\_LAW\_206945/.
15. Международный стандарт аудита 450 «Оценка искажений, выявленных в ходе аудита» [Электронный ресурс] : [Приказ Минфина РФ от 24.10.2016 г. №192н] – Режим доступа [Консультант Плюс] – http://www.consultant.ru/document/cons\_doc\_LAW\_206946/.
16. Международный стандарт аудита 500 «Аудиторские доказательства» [Электронный ресурс] : [Приказ Минфина РФ от 24.10.2016 г. №192н] – Режим доступа [Консультант Плюс] – http://www.consultant.ru/ document/cons\_doc\_LAW\_206948/.
17. Международный стандарт аудита 520 «Аналитические процедуры» [Электронный ресурс] : [Приказ Минфина РФ от 24.10.2016 г. №192н] – Режим доступа [Консультант Плюс] – http://www.consultant.ru/ document/cons\_doc\_LAW\_206952/.
18. Международный стандарт аудита 530 «Аудиторская выборка» [Электронный ресурс] : [Приказ Минфина РФ от 24.10.2016 г. №192н] – Режим доступа [Консультант Плюс] – http://www.consultant.ru/document/ cons\_doc\_LAW\_206940/.
19. Международный стандарт аудита 700 «Формирование мнения и составление заключения о финансовой отчетности» [Электронный ресурс] : [Приказ Минфина РФ от 09.11.2016 г. №207н] – Режим доступа [Консультант Плюс] – http://www.consultant.ru/document/cons\_doc\_LAW\_207299/.
20. Международный стандарт аудита 705 «Модифицированное мнение в аудиторском заключении» [Электронный ресурс] : [Приказ Минфина РФ от 09.11.2016 г. №207н] – Режим доступа [Консультант Плюс] – http://www.consultant.ru/document/cons\_doc\_LAW\_207301/.
21. Правило (стандарт) аудиторской деятельности №1 «Цель и основные принципы аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности» [Электронный ресурс] : [Постановление Правительства РФ от 23.09.2002 г. №696] (ред. от 22.12.2011 г.) – Режим доступа [Консультант Плюс] – http://www.consultant.ru/document/cons\_doc\_LAW\_38848/a18bb7c8e39d920742e918188839b06eba354f50/.
22. Правило (стандарт) аудиторской деятельности №2 «Документирование аудита» [Электронный ресурс] : [Постановление Правительства РФ от 23.09.2002 г. №696] (ред. от 22.12.2011 г.) – Режим доступа [Консультант Плюс] – http://www.consultant.ru/document/cons\_doc\_ LAW\_38848/e388121b64715dd7822ea326f930b1119e4721d8/.
23. Правило (стандарт) аудиторской деятельности №3 «Планирование аудита» [Электронный ресурс] : [Постановление Правительства РФ от 23.09.2002 г. №696] (ред. от 22.12.2011 г.) – Режим доступа [Консультант Плюс] – http://www.consultant.ru/document/cons\_doc\_ LAW\_38848/de2a7010c2a098fdcac379712d9474cb14c963b7/.
24. Правило (стандарт) аудиторской деятельности №4 «Существенность в аудите» [Электронный ресурс] : [Постановление Правительства РФ от 23.09.2002 г. №696] (ред. от 22.12.2011 г.) – Режим доступа [Консультант Плюс] – http://www.consultant.ru/document/cons\_doc\_ LAW\_38848/7c57d743f0dc85349b013997b60b9625b17ead89/.
25. Правило (стандарт) аудиторской деятельности №8 «Понимание деятельности аудируемого лица, среды в которой она осуществляется, и оценка рисков существенного искажения финансовой (бухгалтерской) отчетности» [Электронный ресурс] : [Постановление Правительства РФ от 23.09.2002 г. №696] (ред. от 22.12.2011 г.) – Режим доступа [Консультант Плюс] – http://www.consultant.ru/document/cons\_doc\_LAW\_38848/729755 ae8d8ab15a8d67c398368368bb576c4dcb/.
26. Правило (стандарт) аудиторской деятельности №12 «Согласование условий проведения аудита» [Электронный ресурс] : [Постановление Правительства РФ от 29.02.2002 г. №696] (ред. от 22.12.2011 г.) – Режим доступа [Консультант Плюс] – http://www.consultant.ru/document/ cons\_doc\_LAW\_38848/3ed144ad367a294e8be23f0fca441159df0cb05b/.
27. Правило (стандарт) аудиторской деятельности №16 «Аудиторская выборка» [Электронный ресурс] : [Постановление Правительства РФ от 29.02.2002 г. №696] (ред. от 22.12.2011 г.) – Режим доступа [Консультант Плюс] – http://www.consultant.ru/document/cons\_doc\_ LAW\_38848/79762609a7a52136b47485af335db4b9a295da94/.
28. Правило (стандарт) аудиторской деятельности №20 «Аналитические процедуры» [Электронный ресурс] : [Постановление Правительства РФ от 29.02.2002 г. №696] (ред. от 22.12.2011 г.) – Режим доступа [Консультант Плюс] – http://www.consultant.ru/document/cons\_doc\_ LAW\_38848/010a0809d4a733aec4aa0cc671d419ea759194ea/.
29. Правило (стандарт) аудиторской деятельности «Требования, предъявляемые к внутренним стандартам аудиторских организаций» [Электронный ресурс] : [одобрено Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ 20.10.1999 г. Протокол №6] – Режим доступа [Консультант Плюс] – http://www.consultant.ru/document/cons\_doc\_LAW\_ 25134/.
30. Федеральный стандарт аудиторской деятельности 1/2010 «Аудиторское заключение о бухгалтерской (финансовой) отчетности» [Электронный ресурс] : [Приказ Минфина РФ от 20.05.2010 г. №46н] – Режим доступа [Консультант Плюс] – http://www.consultant.ru/document/cons\_ doc\_LAW\_102446/79590e3ed6db9cfc1a79250d36f2375cfb925bee/.
31. Федеральный стандарт аудиторской деятельности 2/2010 «Модифицированное мнение в аудиторском заключении» [Электронный ресурс] : [Приказ Минфина РФ от 20.05.2010 г. №46н] – Режим доступа [Консультант Плюс] – http://www.consultant.ru/document/cons\_doc\_LAW\_ 102446/55ae380902852a8ef2665faa5af9a6c6802ee293/.
32. Федеральный стандарт аудиторской деятельности 7/2011 «Модифицированное мнение в аудиторском заключении» [Электронный ресурс] : [Приказ Минфина РФ от 16.08.2011 г. №99н] – Режим доступа [Консультант Плюс] – http://www.consultant.ru/document/cons\_doc\_LAW\_ 120329/c9c6f0489973602364db9561228b63361286f376/.
33. Аудит [Текст] : учебник для бакалавров / Т.М. Рогуленко [и др.] : под. ред. Т.М. Рогуленко. – 5-е изд., перераб. и доп. – М.: Изд-во Юрайт, 2015. – 541 с.
34. Василенко, М.Е. Аудит [Текст] : учебное пособие / М.Е. Василенко, Т.В. Варкулевич, Владивостокский государственный университет экономики и сервиса. – Владивосток : Изд-во ВГУЭС, 2014. – 204 с.
35. Ерофеева, В.А. Аудит [Текст] : учеб. пособие / В.А. Ерофеева, В.А. Пискунов, Т.А. Бирюкова. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Юрайт : ИД Юрайт; 2015. – 638 с.
36. Королева, Г.А. Аудит [Текст] : учебное пособие / Г.А. Королева, Т.Ю. Новикова; Яросл. гос. ун-т им. П.Г. Демидова. – Ярославль : ЯрГУ, 2015. – 132 с.
37. Коршикова, С.Н. Практический аудит [Текст] : учебное пособие / С.Н. Коршикова. – Оренбург : Издательский центр ОГАУ, 2016. – 183 с.
38. Конев, К.А. Нормативно-правовое регулирование аудиторской деятельности в РФ [Электронный ресурс]: [Бухгалтерский учет в издательстве и полиграфии №1 (173), 2015] – Режим доступа [Кибер Ленинка – научная электронная библиотека]. – http://cyberleninka.ru/article/n/ normativno-pravovoe-regulirovanie-auditorskoy-deyatelnosti-v-rossiyskoy-federatsii.
39. Остапова, В.В., Яцюк, А.В. Аудит расчетов с покупателями и заказчиками: методический и практический аспект [Электронный ресурс]: [Вестник Сибирского университета потребительской кооперации №3(10), 2014 год] – Режим доступа [elibrary.ru] – https://elibrary.ru/item.asp? id=22913781.
40. Трофимова, И.Е, Кузьмина, И.В., Ивонина, О.Г. Аудит [Текст] : учебное пособие. – Дзержинск: Изд-во «Конкорд»; 2016. – 232 с.