**1 Структура и функции Аудиторской палаты Украины**

**Аудиторская палата Украины** - самоуправляющийся орган, который осуществляет сертификацию субъектов, которые намереваются заниматься аудиторской деятельностью, утверждает программы подготовки аудиторов, нормы, и стандарты аудита, ведет учет аудиторских организаций и аудиторов.

**Функции** Аудиторской палаты Украины:

1) осуществляет сертификацию лиц которые намереваются заниматься аудиторской деятельностью;

2) утверждает стандарты аудита;

3) утверждает программы подготовки аудиторов и по согласованию с Национальным банком Украины программы подготовки аудиторов, которые будут осуществлять аудит банков;

4) ведет Реестр;

5) осуществляет контроль за соблюдением аудиторскими фирмами и аудиторами требований данного Закона, стандартов аудита, норм профессиональной этики аудиторов;

6) осуществляет мероприятия из обеспечения независимости аудиторов при проведении ими аудиторских проверок и организации контроля за качеством аудиторских услуг;

7) регулирует взаимоотношения между аудиторами (аудиторскими фирмами) в процессе осуществления аудиторской деятельности и в случае необходимости применяет к ним взыскание;

8) осуществляет другие полномочия, предусмотренные Законом «Об аудиторской деятельности» и Уставом Аудиторской палаты Украины. ежегодно Аудиторская палата Украины получает от аудиторских фирм и аудиторов отчеты о выполненных ими работах, осуществляет их анализ и подает к Кабинету Министров Украины обобщенную информацию о состоянии аудиторской деятельности в Украине.

Аудиторская палата Украины является юридическим лицом, ведет соответствующий учет и отчетность.

Аудиторская палата Украины приобретает полномочия юридического лица от дня регистрации ее в Министерстве юстиции Украины на основании заявления и Устава, утвержденного в порядке, предусмотренном данным Законом.

Аудиторская палата Украины формируется с аудиторов, избранных к составу аудиторами Украины и из аудиторов или специалистов учебных и научных организаций, делегированных Министерством финансов Украины, Министерством экономики и по вопросам европейской интеграции Украины, Министерством юстиции Украины, Национальным Банком Украины, Государственной комиссию по ценным бумагам и фондовому рынку Украины.

Право избирать членов Аудиторской палаты Украины имеет каждый аудитор, внесенный в Реестр аудиторов Украины.

Право выдвигать кандидата в члены Аудиторской палаты Украины имеет не меньше, как 5% аудиторов, внесенных в Реестр аудиторов Украины. На каждого кандидата складываются подписные листы в произвольной форме с указанием фамилии, имени, отчество инициаторов выдвижения, места труда, серии и номера сертификата, регистрационный номер в Реестре аудиторов Украины, личной подписи. Каждый аудитор имеет право инициировать выдвижение лишь одного кандидата.

Избранными членами Аудиторской палаты Украины считаются 16 кандидатов, которые набрали наибольшее количество голосов.

Порядок избрания членов Аудиторской палаты Украины аудиторами определяется Кабинетом Министров Украины.

Министерство финансов Украины, Министерство экономики и по вопросам европейской интеграции Украины, Министерство юстиции Украины, Национальный Банк Украины, Государственная комиссия по ценным бумагам и фондовому рынку Украины имеют право делегировать к Аудиторской палате Украины по одному представителю.

Общее количество членов Аудиторской палаты Украины составляет 21 лицо.

**2 Действия аудитора при выявлении перекручивания (жульничества, ошибок)**

В процессе проведения аудита достоверности финансовой информации, включая правильность ведения бухгалтерского учета и составления финансовой отчетности, аудитор должен обнаружить факты перекручивания данных учета и неправильного составления отчетности. Основными причинами таких перекручиваний являются сознательные или несознательные действия должностных лиц, которые занимаются подготовкой выходных данных о результатах деятельности предприятия-клиента и прорабатывают эту информацию. Сознательные действия приводят к обману как владельцев так и государства, несознательные могут быть вызваны недобросовестным отношением к выполнению служебных обязанностей при подготовке информации. Перекручивания в финансовой отчетности могут быть результатом ошибок или следствием мошенничества.

В соответствии с МСА 240 «Мошенничество и ошибки» мошенничество — это намеренное неправильное отображение и представление данных учета и отчетности служебными лицами и руководством предприятия. Мошенничество заключается в манипуляциях учетными записями, фальсификации первичных документов учетных Регистрив и отчетность, преднамеренных изменениях записей в учете, которые перекручивают суть финансовых и хозяйственных операций с целью нарушения законодательства или принятой учетной политики, преднамеренном пропуске или укрывательстве результатных записей или документов, незаконном получении, в личную собственность денежно-материальных ценностей и тому подобное.

Ошибка — неумышленное перекручивание финансовой информации в результате арифметических или логических ошибок в учетных записях и расчетах, недосмотра в соблюдении полноты учета, несоответственное отображение записей в учете и тому подобное.

Ответственность при предупреждении и выявлении мошенничества и ошибках несет руководство предприятия-клиента, которое постоянно осуществляет внутренний контроль.

На практике система внутреннего контроля уменьшает, но не устраняет возможности возникновения мошенничества и ошибок.

При проведении аудита остается риск того, что мошенничество или ошибки не будут обнаружены. Аудитор не несет ответственность за выявление абсолютно всех фактов мошенничества и ошибок, которые могут существенно повлиять на достоверность финансовой отчетности клиента. Однако, аудитор должен получить гарантию отсутствия существенных случаев и фактов такого рода для предоставления безусловно - позитивного аудиторского вывода. Аудитору необходимо провести аудиторские процедуры, которые позволят обоснованно утверждать, что не существует существенных ошибок и мошенничества, которые могли бы повлиять на объективность и достоверность, а если они и были, то их или исправлено, или должным образом раскрыто в финансовой отчетности. В результате объективных ограничений аудита существует риск того, что некоторые существенные перекручивания не будут обнаружены даже в случае должным образом спланированного и проведенного аудита. Это происходит потому, что, как правило, жульничество преднамеренно скрывается, а системам внутреннего контроля присущи неотъемлемые ограничения. Если аудитор считает, что обнаружены мошенничество или ошибка могут существенно повлиять на финансовую отчетность, ему необходимо провести дополнительные процедуры.

Независимо от существенности фактического или подозреваемого мошенничества или ошибки аудитору необходимо сообщить об обнаруженных фактах руководству для того, чтобы:

удостовериться, что руководство правильно оценивает состояние дел;

выяснить, какие мероприятия применены или будут применены руководством для устранения обнаруженных нарушений;

оценить достоверность повторения нарушений в будущем.

При выявлении перекручивания аудитор может избрать один из двух вариантов поведения:

Не требовать внесения исправлений, когда ошибка незначительна и существенно не влияет на финансовую отчетность и не вызванная незаконными действиями;

Требовать исправления перекручивания, когда обнаружена значительная ошибка, которая влияет на финансовую отчетность, или ошибка, связанная с нарушением юридической достоверности информации, или касается налогообложения.

В случаях, когда аудитор подозревает, что к нарушениям причастное руководство или оно их покрывает, особенно важно проинформировать соответствующий уровень руководства предприятия–клиента.

Как правило, обязанность аудитора хранить конфиденциальность запрещает ему докладывать о мошенничестве или ошибки третьим лицам без разрешения клиента. Однако, как определялось выше, при определенных обстоятельствах (государственная безопасность, отмывания денег от наркобизнеса и тому подобное) аудитор должен проинформировать соответствующие контрольные органы, предварительно проконсультировавшись при этом у юриста.

**3 Понятие рабочих документов аудитора**

Ход аудиторской проверки и ее результаты должны быть документально оформлены. Документальное оформление аудита считается одним из наиболее важных условий его квалифицированного проведения. Основной целью подготовки рабочих документов является подтверждение того, что аудиторская проверка была проведена в соответствии с принятыми принципами аудита.

В соответствии с МСА 230 «Документация » рабочая документация — это записи, с помощью которых аудитор фиксирует проведенные процедуры проверки, тесты, полученную информацию и соответствующие выводы, которые осуществляются во время проведения аудиторской проверки.

Во время планирования и проведения аудита рабочая документация помогает лучше осуществлять аудиторскую проверку и контроль над процессом ее проведения, в ней регистрируются результаты аудиторских процедур, выполненных для подтверждения принятых аудитором решений.

Содержание рабочей документации в значительной мере является вопросом профессионального суждения аудитора, поскольку нет ни возможности, ни необходимости документировать, каждое наблюдение или обследование. Состав, форму и количество рабочих документов, аудитор определяет в каждом конкретном случае самостоятельно.

Рабочие документы аудитора должны отвечать ряду определенных требований:

содержать достаточно полную и детальную информацию, чтобы другой аудитор, который не брал участия в этой проверке, мог составить четкое представление о выполненной работе и подтвердить выводы этой проверки;

документы должны быть составлены в ходе проверки, составление их после завершения проверки и подготовки аудиторского вывода не допускается;

должны учитывать информацию не только отчетного периода, что проверяется, но и данные предыдущих периодов;

давать возможность оценить финансовую отчетность согласно установленным критериям и признакам содержать информацию необходимую или полезную при следующих аудиторских проверках;

отображать состояние и оценку системы внутреннего контроля на предприятии и степень доверия к ней;

фиксировать проведенные аудиторские процедуры из проверки и оценки системы бухгалтерского учета клиента, соблюдения принятой учетной политики, и соответствие бухгалтерского учета установленным принципам, стандартам, требованиям и действующему законодательству;

документы должны быть составлен четко и разборчиво, сокращение или условны обозначения, которые используются, должны быть объяснены.

Требования к рабочим документам аудитора определяют их обязательные реквизиты: название аудиторской фирмы, название предприятия-клиента, название документа, период проверки, содержание (изложение аудиторских процедур, методы и приемы аудиторской проверки, получено результаты, вывод аудитора по факту проверки), порядковый номер, номер страницы, в аудиторском досье, фамилия аудитора, что составил документ, его подпись и дата составления документа.

Конкретный состав и содержание рабочих документов определяется аудитором, исходя из характера проведенной работы, типа и сложности деятельности предприятия-клиента, состояния бухгалтерского учета и надежности системы внутреннего контроля клиента.

Классификация рабочих документов аудитора

В зависимости от разных признаков рабочие документы аудитора можно классифицировать следующим образом.

По времени ведение и использование:

долгосрочного использования

непродолжительного использования.

По источникам получения:

полученные от третьих лиц;

полученные от предприятия-клиента;

составленные аудитором.

За характером информации:

правового характера;

о структуре и организации предприятия-клиента;

о системе бухгалтерского учета;

о системе внутреннего контроля;

об экономических основах деятельности предприятия-клиента;

аудиторские организационно функциональные документы;

документы оценки аудиторского риска;

аудиторские документы с проверки отдельных показателей финансовой отчетности;

корреспонденция аудитора;

аудиторский вывод;

предложения и рекомендации. По назначению:

информативные (предоставляют информацию о хозяйственных операциях);

проверочные (свидетельствуют о проверке состояния активов, обязательств, собственного капитала);

подтверждающие (ответы на запросы);

расчетные;

сравнительные;

аналитические.

За степенью стандартизации:

стандартные;

свободной формы.

По форме предоставления:

графические;

табличные;

текстовые;

комбинированные.

Классификация рабочих документов является реально действующим механизмом, который дает возможность повысить качество проведенного аудита и способствует более полному удовлетворению потребностей заказчика в обоснованной аудиторской информации.

**4 Аудит операций с основными и другими необоротными активами**

Как известно, каждое предприятие в процессе хозяйственной деятельности использует основные средства.

Основные принципы формирования в бухгалтерском учете информации об основных средствах и других необратимых материальных активах, порядок раскрытия информации о них в финансовой отчетности определяются П(С) ПОТОМУ ЧТО 7 «Основные средства», утвержденные приказом Минфина Украины от 27. 04. 2000 № 92; о нематериальных активах — П(С) ПОТОМУ ЧТО 8 «Нематериальные активы», утвержденным приказом Минфина Украины от 18.10.1999 № 242.

В соответствии с П(С) ПОТОМУ ЧТО 7 основные средства — материальные активы, которые предприятие удерживает с целью использования их в процессе производства или поставки товаров, предоставления услуг, сдачи, в аренду другим лицам или для осуществления административных и социально-культурных функций, ожидаемый срок полезного использования (эксплуатации) которых больше одного года или операционного цикла, если он больше года.

В соответствии с П(С) ПОТОМУ ЧТО 8 нематериальные активы — немонетарные активы, которые не имеют материальную форму, могут быть идентифицированы и содержаться предприятием с целью использования в течение периода больше одного года (или одного операционного цикла, если он превышает один год) для производства, торговли, в административных целях или предоставление в аренду другим лицам.

Аудит основных средств и нематериальных активов включает следующие задания:

необходимо удостовериться в том, что соответствующие активы предприятия включены в состав необратимых активов и они действительно имеются в наличии;

удостовериться в правильности распределения основных средств, других необоротных материальных активов, и нематериальных активов по соответствующим группам;

проверить правильность определения и отображения в бухгалтерском учете и в финансовой отчетности оценки основных средств и нематериальных активов;

удостовериться в правильности учета приобретения, перемещения, выбытия, ликвидации и списание основных средств и нематериальных активов;

проверить соответствие осуществления операций с основными средствами и нематериальными активами и их отображения в бухгалтерском учете и в финансовой отчетности законодательно нормативным актам;

проверить правильность начисления амортизации (износа ) основных средств и нематериальных активов;

удостовериться в законности и правильности отображения в бухгалтерском учете и финансовой отчетности расходов на текущий и капитальный ремонт.

Источниками информации при исследовании операций с основными средствами и нематериальными активами кроме вышеназванных (7, 8) и положений (стандартов) бухгалтерского учета, которые касаются финансовой отчетности (1, 2, 3,4, 5) являются также :

Закон Украины «О налогообложении прибыли предприятий» от 22. 05. 97р|. № 283/97-ВР (с изменениями и дополнениями);

Инструкция по инвентаризации основных средств, нематериальных активов, товарно-материальных ценностей, денежных средств и документов, и расчетов, утвержденная приказом Минфина Украины от 11.08.94р. № 69 (с изменениями и дополнениями);

первичные документы с учета:

приобретение (акты приема-передачи основных средств, акты ввода в эксплуатацию, инвентарные карточки);

перемещение (накладные на внутреннее перемещение);

выбытие, ликвидации и списания (акты списания, ликвидации основных средств и нематериальных активов, приказы на реализацию основных средств и нематериальных активов);

капитального и текущего ремонта (акты принятия-сдачи отремонтированных реконструированных и модернизируемых объектов, расходные документы на расходование ТМЦ для осуществления ремонта);

начисление амортизации (износа) (расчетные таблицы);

учетные регистры (журналы 4, 5А и сведения аналитического учета к ним, Главная книга);

финансовая отчетность (ф. № № 1, 2, 3,4, 5,6).

В начале проведения аудиторской проверки необходимо проанализировать состояние бухгалтерского учета основных средств и нематериальных активов, форму ведения бухгалтерского учета и способы отображения хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета.

Особенное внимание аудитор уделяет инвентаризации, которая должна проводиться в установленные сроки специально назначенной комиссией. Аудитор проверяет своевременность, полноту и качество проведенной инвентаризации та правильность отображения ее результатов в инвентаризационных описаниях и сравнивающих сведениях.

Основные средства включаются в инвентаризационные описания за наименованиями в соответствии с основным назначением объекта, проставляются инвентаризационные номера, технические и эксплуатационные показатели. При этом комиссия должна обратить внимание на наличие технических паспортов и другой технической документации, а в случае их отсутствия составить и должным образом оформить новые.

Основные средства, непригодные к эксплуатации и, которые не подлежат обновлению, а также те, которые находятся в ремонте, включаются в отдельное инвентаризационное описание, выясняются обстоятельства и причины недостатков, предоставляются рекомендации относительно их устранения, а в случае невозможности эксплуатации объекта — принимаются решения относительно их списания из баланса предприятия.

В инвентаризационном описанию нематериальных активов указывают их наименование и характеристику, соответствующую стоимость, дату приобретения и срок полезного использования

Оценка неучтенных основных средств и нематериальных активов, выявленных фактической проверкой, должна быть проведена в соответствии с требованиями нормативных актов.

**Ситуационное задание**

Определить, которые из ниже приведенного перечня предприятий, учреждений и организаций, подлежат обязательному аудиту. Обосновать свой ответ.

1. Страховая компания.

2. Государственное предприятие «Луч".

3. Государственный сберегательный банк.

4. Холдинговая компания «Старт».

5. ОАО АБ «Укргазбанк».

6. Благотворительный фонд.

7 Бизнес-колледж, который финансируется за счет государственного бюджета.

8. Доверительный фонд.

9. Негосударственный пенсионный фонд.

10. ОАО «Луч».

11. Фирма «Роза» с годовым хозяйственным оборотом 100 000 грн.

12. Фондовая биржа.

**Обязательный аудит** - это форма аудита, при которой проверка финансово хозяйственной деятельности субъектов ведения хозяйства проводится аудиторами на добровольно принудительных принципах, предусмотренных действующим законодательством.

Обращается внимание, что проведение обязательного аудита предусмотрено ст. 8 Закона Украины «Об аудиторской деятельности» лишь для отдельных категорий предприятий и в отдельных случаях. В частности обязательный аудит необходим:

- открытым акционерным обществам предприятиям - эмитентам облигаций, банкам, инвестиционным фондам, инвестиционным компаниям, другим небанковскими финансовым учреждениям, которые привлекают средства граждан или осуществляют торговлю ценными бумагами (кроме операций | выпуска собственных корпоративных прав), биржам, страховым компаниям, кредитным союзам, негосударственным пенсионным фондам, для подтверждения достоверности и полноты годового баланса и отчетности;

- субъектам ведения хозяйства, которые ликвидируются (с годовым хозяйственным оборотом не менее 250 необлагаемых минимумов) для подтверждения достоверности и полноты ликвидационного баланса; - основателям (кроме физических лиц) открытых акционерных обществ при их создании для проверки финансового состояния относительно способности осуществить соответствующие взносы в уставный фонд; коммерческим банкам для подтверждения достоверности поданных к Национальному банку Украины балансовых данных юридических лиц –акционеров (участников), на наличие у них собственных средств в денежной форме для осуществления взносов к уставным фондам банков в объемах, предусмотренных учредительными документами;

- при создании и регистрации коммерческих банков для подтверждения финансового состояния юридических лиц - основателей, которые имеют частицу в общем объявленном уставном фонде не менее 5 (пяти) процентов. Расходы на проведение аудита, по закону Украины "О налогообложении прибыли предприятий", относятся к валовым расходам. Таким образом обзяательный аудит будет проводится на :

Страховая компания.

Холдинговая компания «Старт».

ОАО АБ «Укргазбанк».

Благотворительный фонд.

Доверительный фонд.

Негосударственные пенсионный фонд.

ОАО «Луч».

Фондовая биржа.

**Литература**

1. Чернелевський Л.М.Беренда Н.І. Аудит: теорія і практика : Навчальний посібник.— К.: «Хай-Тек Прес»,2008.—560с.
2. Савченко В.Я. Аудит: Навч. посібник. – К.: КНЕУ, 2002. – 324 с.
3. Білуха М.Т. Аудит: Підручник. – К.: Знання, 2006 – 768 с.
4. Бутинець Ф.Ф. Аудит: Підручник для ст. спец. Облік і аудит, 2-е вид., – Житомир: ПП Рута, 2004. – 672 с.
5. Дорош Н.І. Аудит: методологія і організація. – К.: Т-во Знання КОО, 2001. – 402 с.
6. Кулаковська Л.П., Піча Ю.В. Основи аудиту: Навч. посібник для ст. вищих закладів освіти. – Львів: Новий світ, 2004. – 504 с.