**Сущность аудита, его цель и задачи**.

**Сущность аудита**.

**Аудит**- это процесс, посредствам которого компетентный независимый работник накапливает и оценивает свидетельства об информации поддающейся количественной оценке и относящейся к специфической хозяйственной системе, чтобы определить и выразить в своем заключении степень соответствия этой информации установленным критериями. Такое определение дают аудиту американские ученые .Это определение содержит несколько ключевых слов и словосочетаний . Выясним содержание этих терминов.

**Поддающаяся количественной оценке информация и установленные критерии**.  
Для выполнения аудита должны существовать информации в форме допускающей проверку, и определенные стандарты ,посредством которых аудитор может оценивать информацию.

Информация поддающаяся количественному измерению , оценке имеет множество форм.

Например:

* финансовая отчетность;
* налоговые декларации;
* количество времени, необходимое работнику для выполнения задания; и т.д.

Критерии для оценки этой информации также могут значительно варьировать. Используемые критерии зависят от цели аудита.

**Хозяйственная система**.

При проведении аудита всегда должны быть ясно очерчены рамки ответственности аудита, определена хозяйственная система и период времени. Хозяйственной системой может быть:

* юридическое лицо;
* подразделение;
* индивидуум.

**Период времени** - один год (обычно), но может быть квартальный и месячный аудит.

**Накопление и оценка свидетельств**.  
Под свидетельством понимается любая информация, которую использует аудитор. Формы свидетельств различны вплоть до устных ответов клиентов, письменные контакты с другими предприятиями или лицами и личные наблюдения аудитора и пр.

**Компетентное независимое лицо.**  
Аудитор должен быть:

* квалифицированным , чтобы хорошо понимать критерии;
* компетентным, чтобы знать типы и кол-во свидетельств, которые потребуются ему для анализа и правильного составления заключения;
* независимая позиция.

Если аудитор обладает первыми двумя качествами , но не имеет третьего, то все его действия идут впустую. Независимость не должна быть абсолютной, но она должна быть целью.

**Сообщение о результатах**.  
Аудиторское заключение, в котором пользователем предоставлены результаты проверки. Заключение могут быть различными, но во всех случаях они должны информировать читателей о том, насколько соответствует установленным критериям поддающаяся количественной оценке информация. Они могут иметь различную форму: от сугубо технических до простых устных.

**Различие между аудитом и бухгалтерским учетом**.

В большинстве случаев аудит связан с бухгалтерской информацией и многие аудиторы весьма компетентны в бухгалтерских делах. Но следует помнить, что б/у это - процесс записи, классификации и подведения итогов экономических событий при помощи логики в целях подготовки информации для принятия решений.

При аудите бухгалтерских данных определяется правильно ли отображает записная информация те экономические события , которые произошли за проверяемый период. Т.к. бухгалтерские правила являются критериями для оценки того, правильно ли сформирована бух. информация аудитор должен знать это правило: т.е. должен знать бух. учет ,уметь накапливать и толковать аудиторские свидетельства. Это то, что отличает аудитора от бухгалтера.

Нельзя отождествлять понятие ревизии и аудита.

Рассмотрим различия в этих понятиях по некоторым критериям:

1. **По цели**. Аудит-оценка достоверности и законности бухгалтерского учета и отчетности, диагностирование и предупреждение предкризисных ситуаций и банкротства предприятий всех форм собственности.

Ревизия-установление достоверности и законности и бухгалтерского учета и отчетности, раскрытие недостач, растрат, краж товарно-материальных ценностей, предупреждение финансовых злоупотреблений предприятий государственного сектора.

2. **По задачам**. Аудит- оценка системы учета и внутреннего контроля как элемента менеджмента; оценка аудиторского риска; установление достоверности и законности учета и отчетности; разработка рекомендации по оптимизации системы учета и внутреннего контроля для упрочения финансового состояния.

Ревизия-установление целесообразности и законности совершаемых хозяйственных операций и отражение их в учете и отчетности; оценка организации бухгалтерского учета с точки зрения обеспечения сохранности государственной собственности.

3. **По субъектам**. Аудит - аудиторские фирмы, частные аудиторы (предпринимательская деятельность).

Ревизия - ревизоры государственной контрольно-ревизионной службы (исполнительская деятельность, выполнение распоряжений).

4. **По объектам**. Аудит- система учета и внутреннего контроля, информационные системы.

Ревизия - состояние отчетности, сохранности государственной собственности.

5. **Порядок организации**. Аудит проводится на основе заключенного договора с предприятием-заказчиком (обязательный - ежегодно, частный- по желанию заказчиков в любое время).

Ревизия проводится на основе приказа руководителя местной контрольно-ревизионной службы(периодичность ежегодно, по поручению правоохранительных органов - в любое время).

6. **Методический прием**. Приемы и способы документального и фактического контроля, экономического анализа.

7. **Состав контрольной информации, ее обобщение и реализация**. Аудит - аудиторский отчет, аудиторское заключение. Пользователи-собственники предприятий (учредители, акционеры), инвесторы, кредиторы, налоговые инспекции. Ревизия-акт ревизии. Пользователи - руководитель предприятия, администрация.

**Типы аудита**.

В международной практике аудиторской деятельности принято различать следующие типы аудита:

**Операционный аудит** - проверка любой части процедур и методов функционирования хозяйственной системы в целях оценки производительности и эффективности. По завершению этого аудита менеджеру обычно выдают рекомендацию по совершенствованию операции. В операционном аудите проверки не ограничиваются бухгалтерским учетом. Они могут включать оценку организационной структуры, компьютерных операций, методов производства, маркетинга и любой другой области, в которой аудитор квалифицирован. Это один из самых сложных типов аудита.

**Аудит на соответствие** - аудит позволяющий определить соблюдаются ли в хозяйственной системе те специфические процедуры или правила, которые предписаны персоналу вышестоящим руководством.

Результаты аудита на соответствие обычно сообщаются кому-нибудь из подразделения, которое подвергалось аудиторской проверке, а не широким слоям пользователей. Примером такого аудита может служить аудит налогоплательщиков на предмет соблюдения налоговых законов и т.д.

**Аудит финансовой отчетности** - выполняется для определения того, согласуются ли сводные финансовые отчеты с общепринятыми бухгалтерскими принципами или с какими-либо другими выбранными критериями. Базируется этот тип аудита на том , что финансовой отчетностью будут пользоваться различные пользователи и для различных целей. Следовательно, аудиторское заключение должно содержать соответствующую информацию и быть понятно и доступно всем возможным пользователям.

**Виды аудита, его цель и задачи**.

С точки зрения эволюции аудит можно разделить на следующие виды;

**Подтверждающий аудит**. В подтверждающем аудите бухгалтеры-аудиторы проверяли и подтверждали достоверность отчетов клиента.

**Системно-ориентированный аудит**. Данный подход к аудиту дал возможность наблюдать системы , которые контролируют операции. Сущность состояла в том, что, аудиторы стали проводить экспертизу на основе оценки системы внутреннего контроля . Доказано, что если система внутреннего контроля работает эффективно, не нужно проводить детальную проверку, потому что аудитор может (в той или иной степени) доверять системе внутреннего контроля в раскрытии ошибок и нарушений.

**Аудит, базирующийся на риске**. Данный подход состоит в том, что сконцентрировав аудиторскую работу в областях, где риски выше, можно сократить время, затрачиваемое на проверки областей с низким риском, и этим самым обеспечить более эффективную, с точки зрения затрат, услугу.

**Кроме этого следует различать обязательный аудит и инициативный аудит.**

Обязательным в Украине является аудит подтверждения достоверности и полноты годового баланса и отчетности всех хозяйствующих субъектов, независимо от формы собственности и вида деятельности, отчетность которых официально обнародуется, за исключением учреждений и организаций, которые полностью содержаться за счет государственного бюджета и не занимаются предпринимательской деятельностью, а также субъектов с годовым хозяйственным оборотом в размере не более 250 необлагаемых минимальных. заработной платы; для них 1 раз в 3 года проверки финансового состояния финансовых посредников; эмитентов ценных бумаг; государственных предприятий при сдаче в аренду; возбуждения вопроса о признании неплатежеспособным или банкротом, а также в иных случаях , предусмотренных законами Украины. Может быть организован также по расширению суда или следственных органов.

Инициативным является аудит, проводимый по инициативе собственника предприятия, а также лиц, владеющих не менее, чем 25% акций (долей) , дающих право голоса, либо руководителей предприятия.

Кроме того, аудитподразделяется: на **внешний** и **внутренний**.

**Внешний аудит** проводится независимым аудитором, не имеющим на аудируемой фирме никаких интересов. Клиентонезависимость эксперта-аудитора является главным отличительным качеством внешнего аудита.

Цель и задачи внешнего аудита отличаются от контроля на гос. предприятии. На первом этапе это подтверждение отчетности , далее оказание сопутствующих услуг. В соответствии с международными нормативами к сопутствующим аудиту работам относятся подготовка обзоров, связанных с нефинансовой информацией (эффективность функционирования внутреннего аудита, компьютерной системы и т.д.)

**Внутренний аудит** осуществляется специальным структурным подразделением предприятия или его работниками, непосредственно подчиненными руководству предприятия и работающие в его штате. Внутренние аудиторы помимо основной деятельности- совершенствования системы учета и внутреннего контроля на предприятии, могут выполнять и специальные задания руководства предприятия. масштабах работ внутренний аудит подразделяют на:

а) **общий -** по всем вопросам аудита фирмы в целом,

б) **локальный** -по всем направлениям аудита (технологии, бух. учет и т.д. ).

Внутренний аудит в соответствии с международными нормативами “Использование результатов работы внутреннего аудитора”( июль 1992 г.) осуществляется по таким направлениям:

* анализ системы учета внутреннего контроля;
* изучение бухгалтерской и оперативной информации;
* оценка качества информации;
* разработка проектов управленческих решений;
* проведение стратегического анализа;
* разработка финансовых прогнозов.

Внутренний аудитпрактически только создается, приходя на смену внутриведомственному контролю.

Аудит также подразделяется на: **первоначальный** и **повторяющийся (согласованный). Первоначальный аудит** осуществляет проверку или консультирование на данном предприятии. **Повторяющийся аудит** осуществляется на длительном сотрудничестве клиента с одной аудиторской фирмой. Практика работы аудиторских фирм, как в странах Запада, так и в Украине, свидетельствует о преимуществах повторяющегося согласованного аудита. Такое сотрудничество удобно как аудиторам, которые в течение многих лет основательно знакомятся и изучают клиента, так и клиенту, который получает высококвалифицированную всестороннюю, основанную на многолетнем длительном сотрудничестве, помощь и оценку. Более того, смена клиентом аудиторской фирмы зачастую вызывает настороженность, как у потребителей информации, так и у новых аудиторов.

**Нормативы аудита . Аудиторская деятельность в Украине.**

Работа аудитора строго регламентирована. Международная федерация бухгалтеров (МФБ) называет аудиторские регламенты международными нормативами аудита (МНА) и сопутствующих работ (СР) (МНА/СР). В Украине они получили название - национальные нормативы аудита и сопутствующих работ (ННА/СР).

Принято подразделять:

а) НН - внешнего аудита;

б) МН - внутреннего аудита.

При создании НН в качестве основы принимается МН. Эти нормативы применяются не зависимо от организации, форм собственности, масштабов предпринимательской деятельности. В соответствии с НН развивается аудиторская деятельность на Украине.

Необходимость и основные положения регулирования и осуществления аудита на Украине «Про аудиторську дiяльнiсть». Здесь также определены сфера функционирования профессиональной общественной организации Союз Аудиторов Украины (САУ) и Аудиторской Палаты Украины (АПУ). Обе организации имеют региональные отделения. Различны функции этих организаций:

**Функции АПУ**:

1. Утверждение норм и стандартов аудита, программа подготовки аудиторов.
2. Способность изданию нормативных методических материалов.
3. Сертификация аудиторской деятельности.
4. Лицензирование проведения аудита.
5. Подготовка предложений по вопросам развития аудита на Украине.
6. Рассмотрение жалоб по поводу деятельности отдельных аудиторов и аудиторских фирм.

**Функции САУ**:

1. Разработка обоснованных методик по вопросам аудита.
2. Издание специальной литературы по вопросам аудита.
3. Участие в учебной деятельности, подготовки и переподготовки кадров.
4. Внесение предложений органам власти и управления по вопросам аудиторской деятельности.

АПУ создана в 1993 году в к-во 20 человек. Одна из функций АПУ сертификация и лицензирование:

* серии А (предприятия);
* серии Б (банки);
* серии АБ (все предприятия, организации).

Выдача сертификатов осуществляется централизовано секретариатом АПУ. Повторная сертификация осуществляется через каждые 5 лет. Лицензия на проведение аудита юридическим и физическим особам Украины выдается АПУ по установленной форме общего образца. Лицензия выдается при наличии сертификатов. Срок действия лицензии 5 лет. Проект концепции временных норм аудиту в Украине предполагает в своем составе следующие основные нормативы:

1. Цели и задания проведения аудита.
2. Договор на проведение аудита.
3. Основные принципы, регулирующие аудит.
4. Планирование аудита.
5. Аудиторские доказательства.
6. Оценка системы внутреннего контроля.
7. Критерии существенности и достоверности.
8. Оценка рисков и воздействие их на аудиторские процедуры

**Планирование аудиторских проверок.**

Одним из важнейших аудиторских нормативов т.е. основных правил осуществления аудита является **планирование,** в соответствии с которым аудитор должен так организовать свою деятельность , чтобы обеспечить ее высокое качество и быть уверенными , что в каждой конкретной ситуации применяется наиболее эффективные и действенные процедуры аудита.

Планы аудита основываются на знании особенностей предприятия заказчика. Для этого осуществляется общее предварительное аудиторское исследование экономической сферы деятельности заказчика, его условий и перспектив для заключения договора на аудит. Изучению подвергается:

* направления бизнеса заказчика;
* история его деятельности;
* нынешние условия, будущая перспектива;
* территориальное размещение;
* вид продукции, рынки сбыта;
* изменения в структуре производства и уровня в штате;
* последние изменения в функционировании б/у;
* организация аудита на предприятии, трудности в его проведении и т.д.

Аудитор должен иметь такой уровень знаний об отрасли и предприятии клиента, который позволит ему определить события и виды деятельности, которые по его мнению могут иметь существенное влияние на финансовую информацию.

В плане проведения аудита отражается состояние применение на предприятии система бухгалтерского учета, уровень доверия к данным внутреннего контроля. В плане излагается характер, сроки и глубина аудиторских процедур, порядок координации в будущей работе.

После этого в соответствии со 2 МНА рекомендуется перед началом работы составить письмо- обязательство, где определяются взаимные обязательства сторон, масштабы аудита, документально подтверждается согласие аудитора на объем аудита, форму представляемого заключения. После подписания такого договора аудитор в письменной форме составляют полный план и программу аудита. При составлении плана в нем должны быть предусмотрены следующие объекты :

* условия договора;
* содержание, сроки представления отчета, способ его передачи;
* ответственность аудитора;
* ответственность клиента;
* применяемая система и форма бухгалтерского учета;
* финансовые отчеты, используемые для аудита;
* исполнитель аудиторской работы;
* длительность аудиторской работы;
* бюджет времени и затрат;
* воздействие на аудит новых бухгалтерских или аудиторских инструкций, нормативов законов в ходе проверки;
* установление уровня существенности поставленных задач;
* определение наиболее существенных этапов и задача аудита;
* степенью доверия в системе бухгалтерского учета и внутреннего контроля;
* работа внутренних аудиторов и масштабы их привлечения;
* сущность и объем аудиторских доказательств условия? требующие особого внимания;
* аудиторский риск;
* привлечение экспертов.

Для выполнения плана аудита, аудитор должен подготовить в письменной форме программу аудиторской проверки с разработкой конкретных задач, мероприятий и процедур для каждого объекта аудита и вида работ. Она должна быть достаточно подробной. Выполняется рабочая программа по этапам:

**1 этап.** Аудиторская оценка организации состояния б/у, внутреннего аудита, качества отчетности предприятия.

**Объекты аудита:**

* наличие учредительных документов;
* реальность балансовых данных по уставному капиталу бухгалтерских данных;
* выборочная проверка бухгалтерских данных регистров, балансов и т.д.;
* материалы инвентаризации;
* акты налоговой инспекции;
* аудиторское заключение за прошлый период;
* состояние компьютеризации б/у;
* организация внутреннего контроля;
* соблюдение, правильное использование законов, нормативов;

**2 этап.** Аудиторская проверка финансово-производственной деятельности.

**Объекты аудита:**

* учредительные документы;
* формирование и изменение уставного капитала;
* наличие и использование кредита;
* наличие и использование денежных средств;
* основные средства и нематериальные активы;
* материальные запасы;
* расчеты по оплата труда и производственным расчетам;
* производственные затраты;
* доход;
* конечный финансовый результат и их использование.

**3 этап.** Консультационные услуги и рекомендации по ведению бухгалтерского учета.

**Стадии и направления аудита.**

Каждая аудиторская проверка состоит из определенных этапов. Принято выделять следующие стадии аудита:

* предварительное исследование объекта аудита;
* планирование аудита;
* проверка внутреннего контроля предприятия;
* аналитическая проверка финансовой информацией;
* обзор финансовой отчетности;
* подготовка аудиторского отчета и заключение.

Наиболее рационально проводить аудит по таким направлениям:

* определение типа, структура предприятия управления им;
* планирование и последующий контроль аудита;
* изучение и оценка формы и методов учета;
* изучение, оценка и проверка внутреннего контроля;
* проверка хозяйственных операций и учетных регистров;
* проверка реальности статей баланса;
* проверка соответствия данных бух. отчетности учетным регистром;
* проверка соответствия прибыли и убытков фактическим результатом деятельности;
* проверка соответствия бух. отчетности действующему законодательству;
* анализ бухгалтерской отчетности в целом и определение достоверности и объективности информации, содержащейся в отчетности;
* обобщение результатов проверки и составление аудиторского отчета.

По согласованной программе аудитор готовит заключение, знакомит о его содержании клиента. Последний составляет собственное мнение о фактическом состоянии данного предприятия.

**Процедуры аудита.**

Аудиторская проверка представляет собой совокупность определенных действий аудитора по проверке финансовой отчетности. Такие действия аудитора называются **аудиторскими процедурами**. Они в общем виде могут быть представлены следующим образом:

* ознакомление с отраслью и бизнесом клиента;
* осмотр предприятия и служебных помещений;
* рассмотрение политики компании в области учета;
* идентификация взаимосвязанных сторон(взаимосвязанными называются связь с филиалами, дочерними предприятиями);
* оценка потребности в привлеченных специалистах (когда аудитор сталкивается с тем, что требует специальных знаний).

**I группа процедур. Информация о юридических обязательствах клиента.**

* устав и уставные документы;
* протоколы собраний;
* договоры, контракты.

**II группа процедур. Аналитические процедуры.**

* оценка способности предприятия оставаться действующим;
* выявление вероятности ошибок в финансовой отчетности;

**III группа процедур. Непосредственно тестирование.**

* сокращение числа детальных аудиторских тестов (если вероятность ошибок невелика, то детализировать аудиторские тесты нет необходимости).
* выбор времени проведения аналитических процедур;
* подготовка тестов.

**Аудиторские доказательства**

**Понятие аудиторских доказательств. Их виды.   
Требования к ним предъявляемые.**

Наиболее важной и трудоемкой работой аудитора является подготовка аудиторских доказательств по всем объектам контроля.

Порядок получения аудиторских доказательств определен международным нормативом аудита “Аудиторские доказательства” утвержденном в январе 1982 г.

Под **аудиторским доказательством** следует понимать информацию, которая подтверждает правильность отраженных в учете данных или данных полученных во время фактической проверки состояния контролируемого объекта, которую отбирает аудитор в процессе контрольных действий для выдачи заказчику заключения о достоверности представленной отчетности и правильности отражения в б/у операций, связанных с изменением состояния проверяемых объектов.

При подготовке аудиторских доказательств аудитор определяет основополагающие элементы, характеризующие состояние проверяемого объекта. Этим аудитор отличается от ревизора. Содержание аудиторских доказательств зависит от способа их получения.

Различают:

* **прямые доказательства —** когда получают доказательства непосредственно проводя независимую процедуру выявления состояния объекта;
* **второстепенные доказательства -** в этом случае используются данные внутреннего контроля или получения от 3 лиц.

В первом случае получают объективную и полную характеристику объекта, во втором к доказательствам нужно относиться очень осторожно.

* **документированные доказательства -** содержащиеся в конкретных документах (Например, по расходному кассовому ордеру выдано 42 грн. на командировочные расходы, оправдательных документов нет. Указанная сумма списана на общехозяйственные расходы. В результате растет себестоимость, падает прибыль и налог на прибыль).

К аудиторским доказательствам предъявляются следующие требования:

* необходимость;
* обоснованность;
* полнота;
* правильность.

Под **необходимостью** аудиторского доказательства понимают получение конкретного необходимого аудиторского доказательства, содержание которого характеризует объект исследования.

Под **обоснованностью** аудиторского доказательства понимается обеспеченность того, что в первичных документах и отчетах, учетных регистрах, формах отчетности содержание подтверждается подписями конкретных исполнителей.

Под **полнотой** аудиторского доказательства понимают объем содержащейся в нем информации, достаточной для определения состояния объекта контроля.

Под правильностью понимают требование, в соответствии с которым должны быть приведены всесторонне проверенные аудиторские данные.

**Источники аудиторских доказательств.**

Источником информации аудиторских доказательств могут быть:

* данные первичных документов, отражающие содержание хоз. операции или первичные отчеты;
* учетные регистры, где обобщается и накапливается информация из соответствующих первичных документов и отчетов в разрезе их экономического содержания;
* главная книга;
* бухгалтерская отчетность;
* планы, сметы, калькуляции, распорядительные документы;
* материалы ревизий и проверок разных уровней;
* материалы внутрихозяйственного контроля, в т.ч. по результатам внезапных проверок, инвентаризации и т.д.;
* данные документального и фактического контроля;
* письменные и устные заявления работников предприятия и третьих лиц.

**Методика получения аудиторских доказательств.**

Для получения аудиторских доказательств используют общенаучные и специальные приемы документального и фактического контроля.

Содержание документов проверяют сплошным или выборочным методом.

**Рабочие документы аудитора**

**Понятие и классификация рабочих документов.**

В соответствии с положением о стандарте аудита **рабочие документы -** это записи, в которых аудитор фиксирует:

* использованные процедуры;
* тесты;
* полученную информацию и соответствующие;
* выводы, сделанные в ходе аудитора.

Рабочие документы должны включать в себя всю информацию , которую аудитор считает важной для правильного выполнения проверки и которая может поддержать те выводы, которые он проводит в своем заключении.

**Задачи рабочих документов.**  Общая цель рабочих документов заключается в том, чтобы помочь аудитору в проведении аудита. Это данные для определения для данного конкретного случая типа аудиторского заключениями основа для проверок.

Состав и кол- во аудиторских док-тов определяются аудитором самостоятельно в каждом конкретном случае. Зависит от составления Рабоч. док-тов; квалификация аудитора; его опыта работы; условия договора на проведении аудита; нормативов, правил и внутренних стандартов, используемых аудиторской фирмой или частным аудитором.

Рабочие док-ты должны отвечать определенным требованиям:

* информацию содержать достаточно полную и детальную , чтобы другой аудитор, не участвующий в проверке мог составить четкое представление о проверке и подтвердить выводы;
* док-ты должны быть составлены в ходе проверки, составление их после проверки не допускается;
* док-ты должны отражать наиболее существенные моменты, по которым аудитору необходимо высказать мнение;
* должны позволять оценить фин. отчетность, в соответствии с установленными критериями;
* содержать информацию, необходимую или полезную для последующих проверок;
* отражать состояние и оценку системы внутреннего контроля и степень к нему;
* фиксировать процедуры по проверке и оценке системы б/у;
* док-ты должны быть составлены четко и разборчиво;
* используемые сокращения и усл. обозначения должны быть пояснены в начале папки раб. док-тов.;
* необходимо обязательно указывать место и дату составления док-та, фамилию аудитора и его подпись, № док-та, порядковый № стр. в рабочей документации.

Существует несколько типов классификации раб. док-тов:

1. **По времени ведения и использования:**

* долгосрочные;
* непродолжительного использования.

1. **По способу и источникам получения:**

* от третьих лиц;
* от предприятия клиента;
* составленные аудитором.

1. **По характеру информации:**

* правового хар-ра (копии учред. договоров и т.д.);
* о руководстве и персонале предприятия (кол-во и прочие сведения);
* о структуре и организации предприятия;
* о системе внутреннего контроля;
* о системе б/у (структура, уровень автоматизации и т.д.);
* док-ты и оценки аудиторского риска;
* корреспонденция аудитора (письменные обращения аудитора, письма - предложения клиенту);
* итоговое заключение;
* предложения и рекомендации.

1. **По назначению:**

* обзорные (общая хар-ка предприятия-клиента);
* информативные (дающую точную инф-цию о совершенных хоз.операциях и т.д.);
* проверочные (свидетельствующие о проверке фин.сост.);
* подтверждающие (ответы на запросы третьих лиц);
* расчетные (содержащие определенные расчеты);
* сравнительные (составленные аудитором с целью сравнения);
* аналитические (составленные в рез-те применения метода аналитического обзора).

1. **По степени стандартизации:**

* стандартизированные;
* произвольной формы.

1. **По форме представления:**

* графические;
* табличные;
* текстовые;
* комбинированные.

1. **По технике составления:**

* ручные;
* на машинных носителях.

Рабочие док-ты аудитора тесно увязаны с получением и отражением аудиторских доказ-в поскольку раб.док-ты документально фиксируют последние. В соответствии с приведенной выше классификацией:

* полученные от третьих лиц (ответы на запрос аудитора в банк) ;
* полученные от предприятия- клиента (оригиналы и копии первичных док-тов, четных регистров, отчетов и т.д.);
* составленные самим аудитором(зафиксированные док-но личные наблюдения, результаты тестов, аналитического обзора).

**Методика составления рабочих документов аудитора.**

Каждая аудиторская фирма имеет свой подход к подготовке и организации рабочих док-тов.

Требования к рабочим док-там аудитора определяют их обязательные реквизиты:

* наименование док-та;
* название клиента;
* порядковый № док-та и стр. его размещения в аудиторском досье;
* период проверки;
* содержание;
* указание лиц составивших и проверивших док-т, их подписи;
* дата составления док-та и др.спец. реквизиты.

Чаще всего раб. док-ты составляются в виде схем.

Полученные аудитором выводы и рез-ты, которые зафиксированы в одном док-те, могут быть использованы и отражены в других док-х, составленных в ходе проверки. При этом обязательна ссылка на страницу, где впервые эти выводы зафиксированы.

Принято выделять рабочие док-ты объединенные в постоянную информ-ю (постоянные файлы). Они явл.удобными источниками информации об аудите, которая не утрачивает своей ценности из года в год. Обычно это следующие док-ты:

* выписки или копии уставных док-тов, контракты долгосрочные и т.д.;
* анализ за предыдущие годы по счетам, которые представляют постоянный интерес для аудитора(дебиторы, кредиторы, ОС и т.д.);
* информация по ознакомлению системой внутрихоз. контроля и оценкой риска контроля;
* рез-ты аналитических процедур, осуществленных при выполнении аудитов в предшествующие годы. Эта информация позволит определить имеются ли какие-нибудь необычные изменения по этим счетам за текущий год, которые требуют более широких проверок.

**Документы текущего года образуют текущие файлы.**

В текущие файлы включаются:

* программа аудита;
* рабочий пробный баланс;
* корректировка оборотных ведомостей.

Вспомогательные записи.

Включение в рабочие док-ты хорошо спланированной программы аудита свидетельствует о том, что аудит проведен на высоком качественном уровне.

В аудиторских док-тах присутствует спец. раб. документ “Перечень аудиторских задач”. Учитывая особенности аудита в Украине, специфику ведения б/у по сравнению с зарубежными странами этот рабочий док-т может быть представлен в виде таблицы.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Дело \_\_\_\_\_ стр. \_\_\_\_\_\_ |  | Аудит. фирма \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ |
| Клиент \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ |  | Регистр. № лицензии \_\_\_\_\_\_\_\_ |
| Период проверки \_\_\_\_ |  | Аудитор \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ |
| № док-та \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ |  |  |

Перечень аудиторских задач.

**Настоящий документ предназначен для определения перечня задач (целей),  
которые необходимо решить в ходе аудиторской проверки.**

**1. Финансовая отчетность** отвечает ли фин. отчетность предъявленным к ней требованиям и не искажает ли она фин. состояние предприятия.

**2. Система б/у.** Обеспечивает ли сущ. на предприятии- клиента система б/у надлежащий отчет активов и пассивов предприятия.

Проверка данных синтетического учета.

Проверка данных аналитического учета и т.д.

**3. Проверка внутреннего контроля.** Проверка надежности и эффективности системы внутреннего контроля предприятия клиента и т.д.

В документах “Планирование аудиторской программы”, как правило рассчитывается аудиторский риск. Аудитор может вынести док-т по расчету аудиторского риска отдельно. Форма этого док-та может быть следующая.

1. Финансовая отчетность.
2. Процесс снабжения.
3. Процесс производства.
4. Процесс сбыта.
5. ОС.
6. Материальные запасы.
7. Расчеты с дебиторами.
8. Денежные средства.
9. Прибыль.
10. Расчеты с кредиторами.
11. Прибыль.
12. Налогооблажение. и т.д.

Уровень допустимого риска выполнения  
по каждому направлению аудита оценен по существу

\_\_\_\_\_\_\_\_ \_\_\_\_\_\_\_\_

аудитор дата

Эта таблица представлена для определения риска выявления.

Для определения риска контроля и собственного риска составляется самостоятельные рабочие док-ты. Наиболее распространенные в практике рабочие док-ты - программа аудиторской проверки.

Особенно необходимы такие рабочие док-ты, если аудитор работает с ассистентом.

Наибольшее кол-во рабочих док-тов составляется на стадии оценке отчетности т.е. при непосредственной проверке статьи и показателей финансовой отчетности. Это могут быть копии учетных регистров синтетического и аналитического учета, на которых аудитор делает свои записи о проверке, пометки используя спец. обозначения. На них обязательно делаются пометки кто, когда и где делал проверку.

Использованные символы, знаки аудиторы должны письменно пояснить.

**Ведение аудиторского досье.**

Совокупность рабочих док-тов, составленных до начала и в ходе проверке финансовой отчетности предприятия клиента представляет собой аудиторское досье. Рабочие док-ты в досье должны находится в определенной последовательности:

* организационные;
* административные;
* док-ты аудиторских процедур по отдельным статьям годового отчета;
* другие аудиторские данные;
* выводы (заключение);
* рекомендации.

Рабочие док-ты подготовлены в ходе выполнения заказа, включая документы подготовленные клиентом для аудитора являются **собственностью** аудитора. Единственный случай, когда кто-либо еще, в том случае клиент, имеет юридическое право изучать эти док-ты, возможен тогда, когда они отправляются по повестке в суд в качестве вещественного док-ва. После завершения аудита, все рабочие док-ты остаются у аудитора, так что он в будущем может при необходимости пользоваться ими. Многие из аудиторских фирм обычно переснимают на микрофильм для снижения объема хранящихся док-тов.

В ходе проверки клиент получает значительное кол-во информации носящей конфиденциальный характер. Если аудитор раскроет подобную информацию посторонним лицам или служащим своего клиента, которые не имеют доступа к этой информации взаимоотношения аудитора и клиента будут затруднены. По этой причине следует постоянно принимать все необходимые меры к защите рабочих документов. Рабочие док-ты могут быть переданы в распоряжение посторонних

**Аудиторское заключение**

**Структура аудиторского заключения.**

Ст.7 Закона Украины “Об аудиторской деятельности” указано, что аудитор оформляет результат своей проверки аудиторским заключением и аудиторским отчетом.

**Аудиторский отчет** не является аудиторским документом.

Он предназначен исключительно заказчика и может быть опубликован лишь с его разрешения.

**Аудиторское заключение** рассчитано на широкий круг пользователей.

Его публикация является свидетельством того, что годовой б/отчет предприятия и в целом его финансовая деятельность во всех деталях соответствует правилам ведения бух. учета и является достоверным.

Отчет обширный документ, а заключение сжатый, краткий.

Аудиторское заключение должно содержать такие основные документы:

* заглавие, полное название поверяемого объекта;
* абзац, в котором говорится о том, кому адресуется аудиторское заключение;
* вступительный абзац:
  + состав проверенной аудиторской отчетности;
  + период и время проверки;
  + определение границ ответственности руководства предприятия и аудиторов;
* масштаб проверки (раскрывается содержание проведенных аудитором работ);
* дата составления;
* адрес аудиторской фирмы;
* подписи.

В заглавии аудиторского заключения должна быть запись о том, что аудит осуществляется независимым аудитором. Необходимо также указать название фирмы или фамилию аудитора, № лицензии. Такая информация является подтверждением того, что во время аудита не было никаких обстоятельств, которые могли помешать проведению независимой проверки. При нарушении условия независимости аудитор не имеет права делать заключение о проверенной отчетности.

В аудиторском заключении должно быть четко определено , кому оно адресуется - правлению, совету директоров, учредителям, акционерам, налоговой инспекции и т.д.

Должна быть сделана запись о том, что правильность составления отчетности возлагается на руководство проверяемого предприятия и ответственность за сделанное аудитором заключение лежит на аудиторе.

Например эта **запись может иметь следующую формулировку:** “Мы произвели проверку ОС по составлению на 01.01.97г. и соответствующую отчетность по материальному состоянию на 01.01.97г. Ответственность за правильность отчетности несет руководство предприятия. В наши обязанности входит составление заключения на основании проверки полученной информации”.

Раздел “Масштаб проверки” отражает качество и масштаб проверки и должен убедить пользователей отчета в том, что аудит проведен в соответствии с требованиями международных и национ. нормативов, общепринятой практикой. В этом разделе сообщается о том, что проверка спланирована и произведена с достаточной уверенностью в том, что в отчетности нет существенных ошибок.

Аудиторское закл. должно содержать мнение аудитора по следующим вопросам:

* явл. ли полученная информация достаточной для отражения реального состояния активов и пассивов клиента;
* отвечает ли фин. отчетность принятой клиентом системе бух. учета, а принятая система б/у - действующим нормативам и законодательным актам;
* адекватно ли описание всех вопросов существенных для принятия аудиторского решения о правильности, достоверности и полноте информации;
* согласуется ли документация , отражающая финансовое состояние проверяемого предприятия по форме и содержанию с действующими законодательными и нормативными актами.

Мнение аудиторов в заключении должно быть изложено четко и однозначно.

**Типы аудиторского заключения.**

Аудиторское заключение может быть:

* безусловно положительным;
* условно положительным (с оговорками);
* отрицательным;
* аудитор может отказаться от выдачи заключения.

последних трех случаях его решение должно быть аргументировано и аргументы изложены в заключении.

Аудиторское заключение заверяется подписями аудитора, руководителя клиента и печатью аудиторской фирмы.

Дата аудиторского заключения должна соответствовать последнему дню аудиторской проверки. В этот же день аудитор обязан довести результаты проверки до сведения руководства предприятия- клиента.

Обязательно в аудиторском заключении должно быть указано место нахождения аудиторской фирмы.

Предприятие-клиент при проведении обязательного аудита должно представить своевременно заключение в налоговую инспекцию.

**Положительное аудиторское заключение -** аудитор составляет в том случае, если по его мнению соблюдены следующие условия:

* аудитор получил всю информацию и пояснения необходимые для целей аудита;
* представленная информация является достаточной для отражения реального состояния проверяемого предприятия;
* есть адекватные данные по всем вопросам;
* финансовая информация составлена соответственно с принятой на предприятии системой ведения б/у;
* в финансовой отчетности использованы достаточные учетные данные, не содержащие противоречия;
* финансовая отчетность составлена надлежащим образом, по установленной форме;

Положительное **надлежащим даетобразом*”, “*аудиторское закл**.(ПАЗ) должно содержать формулировке*”***соответствует требованиям”, “достоверное****представлени***е”, “***достоверно отражает”,”соответствует***”.*

Если в ходе проверки возникает сомнение или возражение по поводу правильности, используемых проверяемых решений, но они были аргументировано доказаны, это не влияет на безусловно ПАЗ.

Аудитор не может выдать ПАЗ:

* появятся неуверенность(аудитор не может сформулировать мнение);
* несогласие(аудитор формулирует заключение оно противоречит проверенной финансовой операции).

**Причины неуверенности:**

* ограничения в объемах информации, что не позволяет выполнить все аудиторские процедуры;
* ситуационные обстоятельства(неуверенность в правильности выборов).

**Причины несогласия:**

* неприемлемость системы б/у;
* расхождение во мнениях по фактам или суммам;
* несогласие с полнотой и способам отражения фактов в учете;
* несоответствия осуществления или оформления операции законодательства.

Любая неуверенность или несогласие являются причиной для отказа от безусловно ПАЗ.

**Отрицательное аудиторское заключение(ОАЗ).**

Фундаментальное несогласие является основанием для ОАЗ.

Фундаментальная неуверенность - основание для отказа АЗ.

В заключительных разделах АЗ аудитор сжато и четко формулирует свое окончательное мнение. При составлении ОАЗ уместной формулировке *“***не****соответствует требованиям”, “не дает достоверного представления”, “искажает действительность”, “противоречит”.**

**Условно- положительное заключение.**

Заключение, в котором формулируется отказ от мнения по конкретному вопросу и высказывается свое собственное мнение. При этом используют те же формулировки, что и для безусловно положительного заключения.

Если выявленные в показателях неточности но дату проведения аудита самостоятельно исправлены за время ведения аудита, то так же есть основания для выдачи условно- положительного заключения. В этом случае делаются выводы о том, что показатели достоверны с учетом устранения выявленных отклонений.

Если аудитор отказывается от выдачи аудит. заключения он указывает на невозможность на основании приведенных документов сформулировать мнение о состоянии дел на проверяемом предприятии.

В АЗ могут быть включены ограничения, модификация АЗ и дополнения.

**Ограничения -** вносятся в заключение тогда , когда объясняются моменты несоответствия проверки нормативам аудита.

Заключения ограничиваются в случае недостатка информации или из-за отклонения принципов учета.

Заключение с ограничением содержат такие моменты:

* отзыв об отклонениях от принципов учета;
* несогласие с отклонением от принципов учета;
* отзыв об ограниченном масштабе аудиторских процедур;
* невозможность выдачи аудиторского заключения по непроверенной отчетности или в связи с нарушением независимости аудита;
* невозможность выдачи аудиторского заключения, подтверждающие достоверность отчета, в связи с неадекватности достоверности информации.

В аудиторском заключении должен быть описан любой недостаток информации(невозможность подтвердить дебиторскую задолженность, невозможность проверить количество материальных запасов и т.д.).

**Модификация аудиторского заключения -** АЗ является модифицированным, если содержит дополнительные пояснения, но ограничения в него не вносятся. Оно содержит следующие моменты:

* изменение принципов учета за время проверки;
* изложение принципов учета, отличающихся от принципов б/у;
* обоснование отклонений от требования к учету, разрешенным законодательством;
* разъяснение по поводу использования отчетов других аудиторов;
* пояснение относительно предыдущих АЗ.

**Дополнения к АЗ -** АЗ считается расширенным , когда дополнения к стандартным разделам содержит комментарии к информации, не входящей в состав основной отчетности, а именно:

* дополнительный раздел , в котором обращается внимание на дополнительную информацию;
* замечание об отсутствии ежеквартальных данных или аналитического учета;
* указание на несоответствие прочей информации, данным проверенных отчетов (несогласованность пояснительной записки к балансу с балансом).

***Завдання 1.*** Підприємство відрялило працівника до Львова 10.01.2001р. Працівник повернувся з відрядження 15.01.2001р. На підставі авансового звіту та посвідченя про відрядження добові були нараховані так:

6діб х 4грн = 24грн.

Розв"язати задачу за такою схемою:

1. визначити, які нормативні документи були порушені;
2. встановити до яких наслідків призвела здійснена операція;
3. визначити, які аудиторські докази цього факту треба використати;
4. встановити осіб, відповідальних за допущені помилки;
5. визначити порядок дій аудиторів та їх пропозиції;
6. зазначити корегуючі записи бухгалтерського обліку, якими можна усунути допущені порушення.

Згідно з положеннями Інструкції про службові відрядження в межах України та за кордон, затвердженої наказом Міністерства Фінансів України від 13.03.98р. №59, зі змінами та доповненнями, службовим відрядженням вважається поїздка працівника за розпорядженням керівника підприємства, об'єднання, установи, організації на певний термін до іншого населеного пункту для виконання службового доручення не за місцем постійної роботи.

Порядок оформлення службових відряджень не змінився.

Направлення працівника підприємства, об'єднання, установи, організації у відрядження як по території України, так і за кордон провадиться керівником підприємства або його заступником і оформляється наказом (розпорядженням) із зазначенням пункту призначення, назви підприємства, на яке відряджається працівник, терміну і мети відрядження.

Термін відрядження визначається керівником підприємства або його заступником і не може перевищувати 30 календарних днів. Термін відрадження працівників, направлених для виконання в межах України монтажних, налагоджувальних, ремонтних і будівельних робіт, не повинен перевищувати терміну будівництва об'єктів.

Відповідальна особа виписує відрядженому працівнику посвідчення про відрядження за формою, затвердженою наказом ДПАУ від 28.07.97р. №260. Підставою для видачі посвідчення про відрядження є наказ (розпорядження) по підприємству про направлення працівника у відрядження***.*** Посвідчення про відрядження має бути оформлено належним чином як з лицьового, так і зі зворотного боку. За позначками у посвідченні про відрядження про вибуття з місця потійної роботи та прибуття до місця постійної роботи визначається фактичний час перебування у відпядженні.

Підприємство, що відряджає у відрядження працівника, має зареєструвати факт видачі посвідчення про відрядження такому працівнику в **журналі реєстрації** посвідчень на відрядження.

Звертаємо вашу увагу, що відповідно до Інструкції №59 власник (або уповноважена ним особа) згідно з пунктом 5.4.8 Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств", зі змінами та доповненнями, може встановлювати додаткові обмеження щодо сум і цілей використання коштів, наданих на відрядження: витрат на наймання житлового приміщення, на побутові послуги, транспортні та інші витрати. **Розмір добових витрат**, виплачуваних працівникам підприємства, направленим у відрядження підприємствами всіх форм власності, **не може бути нижчим за норми** добових витрат, установлених працівникам, направленим у відрядження підприємствами, які повністю або частково утримуються (фінансуються) з арахунок бюджетних коштів. Зазначені обмеження вводяться наказом (розпорядженням) власника (або уповноваженої особи).

Після документального оформлення відрядження, відрядженому працівнику перед від'їздом необхідно видати грошовий аванс у межах суми, визначеної на оплату проїзду, наймання житлового приміщення, і добові.

Зауважимо, що Інструкцією №59 з урахуванням останніх змін передбачено, що підприємство, яке відряджає працівника, **зобов'язане забезпечити** його грошовими коштами (авансом) у розмірах, установлених нормативно-правовими актами про слцжбові відрядження.

Перш ніж провести видачу грошових коштів із каси підприємства, бухгалтеру необхідно розрахувати суму авансу виходячи з норм добових витра, вартості проїзду і наймання житла (при цьому для визначення вартості житла і вартості проїзду використовуються дані з наявних авансових звітів щодо попередніх відряджень до цієї місцевості). **Як правило, аванс видається в цілих гривнях без копійок.**

Згідно з Положеннями про ведення касових операцій у національній валюті Україні, затверджено постановою Правління НБУ від 19.02.2001р. №72, зі змінами і доповненнями, видача авансу на відрядження, виплачуються добові в межах норм, установлених постановою КМУ "Про норми відшкодування витрат на відрядження в межах України та за кордон" від 23.04.99р. №633, зі змінами та доповненнями.

Постановою №633 для відряджень у межах України встановлено такі граничні норми добових витрат:

а) якщо до рахунків на оплату вартості проживання в готелях не включаються витрати на харчування, **- 18 грн.;**

б) якщо до рахунків вартості проживання в готелях включаються витрати на

- одноразове харчування - **14грн. 40коп.;**

**-** дворазове харчування - **10грн. 80коп.;**

- триразове харчуваня - **7грн. 20коп.**

Витрати на харчування, вартість якого включено до проїздних документів, оплачується відрядженням за рахунок добових. Величина добових витрат - єдина для всіх населених пунктів, незалежно від їх статусу (місто, обласний центр, районній центр).

Таким чином, по даному завданню можна сказати, що порушено Інструкцію №59, в які вказано, що підприємство мало забезпечити командировану особу грошовими коштами (авансом) відповідно до чинного законодавства (Згідно з п11-1 постанови №633 розмір добових витрат не може бути нижчим за норми добових витрат, установлені додатком до цієї постанови).

Здійснена операція призвела до недоплати (невиплати) грошових коштів, по нарахуванню у відрядження в межа України, відрядженій особі.

Для аудиторських доказів можна віднести видатковий касовий ордер та авансовий звіт, який подала командирована особа, та посвідчення про відрядження.

Відповідальний за допущені помилки несе головний бухгалтер.

Після перевірки необхідних документів, аудитор може запропонувати підприємству зробити перерахунок нарахованого авансу, та доплатити решту необхідної суми.

Для усунення допущених порушень, необхідно після перерахунку грошових коштів (авансу), донарахувати на підставі авансового звіту командированого (в авансовому звіті мають бути зазначені: дата його складання, призначення отриманого авансу, розмір отриманих і використаних сум, перелік підтверджуючих докуметів), та виписати видатковий касовий ордер на необхідну суму.

6 х 18 = 108 (всього по нарахуванню)

108 - 24 = 84 (недорахована сума)

Дт92 - Кт372 = 24грн.

Дт92 - Кт372 = 84грн.

Дт372 - Кт301 = 108грн.

Проводиться коректування по вище зазначеним рахункам.

***Завдання 2.*** Аудиторська фірма отримала дві пропозиції по проведенню перевірок: вуід фірми К і фірма Л.

Фірма існує на ринку більше п"яти років, обо'язковій аудиторській перевірці у відповідності з критеріями не підлягає.

По результатам документальної перевірки податковими органами на фірму було накладено штрафні санкції. Погашення заборгованості перед бюджетом по штрафним санкціям призведе до порушення фінансової стійкості організації. Тому фірма К вирішила звернутися в аудиторську фірму з метою зменшенння об"єму штрафних санкцій, що були накладені податковою інспекцією. Фірма К пропонує заплатити за послуги аудиторькій фірмі 1000грн.

Фірма Л існує на ринку три роки. Як підприємство з участю іноземного капіталу, вона підлягає обов"язковій аудиторській перевірці.

Але в цьому році фірма Л вирішила змінити аудиторську фірму і звернулась з пропозицією про укладення договору на перевірку бухгалтерської звітності в названу вище аудиторську фірму. Фірма Л пропонує за послуги по договору заплатити аудиторській фірмі 800грн.

Аудиторська фірма має обмеження у штатних співробітниках. При умові заключення договорів по обох пропозиціях їй необхідно залучати штатних робітників.

**Потрібно:**

Визначити, чи доцільно приймати аудиторській фірмі дві пропозиції, якщо необхідно приймати одну, то яку?

Дивлячись по ситуації першої фірми (К), то після провірки її податковими органами, немає сенсу наймати аудиторів. Вони допоможуть, або підкажуть як виправити ті помилки які знайшла податкова інспекція, і по яким було накладено штраф. І тільки якщо вони знайдуть помилку податківців, що мало можливо, можна буде на підставі аудиторських актів зменшити суму штрафних санкцій.

Тому аудиторській фірмі доцільніше буде погодитись на пропозицію фірми (Л). При цьому їй необхідно буде підготувати фахівця, який буде розумітися на веденні документів із залучення іноземного капіталу. І відповідно до того, що підприємство існує на ринку три роки, перевірка не займе багато часу, що оправдає запропоновану підприємством суму гонорару.

**Список используемой литературы.**

* 1. "Налоги и бухгалтерский учёт" №31
  2. "Вісник податкової служби України" №16 с.40
  3. "Бізнес - Бухгалтерія. Право. Податки. Консультації" №45/1 с.47
  4. "Баланс" №8 с.57
  5. "Экспресс-анализ законодательных и нормативных актов" №23 с.8
  6. ЛИГАБизнессИнформ.