## **РАЗДЕЛ I. ТЕОРИЯ АУДИТА**

Тема 1. Сущность аудита, его содержание, цели и задачи

1.1. Сущность аудита и аудиторской деятельности

1.2. Цели и задачи аудита

1.3. Принципы проведения аудита

1.4. Виды аудита

1.5. Услуги, сопутствующие аудиту

1.6. Права и обязанности аудитора, руководства и иных должностных лиц аудируемой организации

Тема 2. Аудиторская деятельность и ее регулирование

2.1. Регулирование аудиторской деятельности

2.2. Ответственность аудиторов и аудиторских фирм

2.3. Аудиторские стандарты

##### Раздел ii. Методология аудита

Тема 3. Договорная работа

3.1. Письмо-обязательство аудиторской организации о согласии на проведение аудита

3.2. Понимание деятельности экономического субъекта

3.3. Договор в аудиторской деятельности

Тема 4. Планирование аудиторской проверки

4.1. Определение стратегии аудиторской проверки

4.2. Планирование аудита

4.3. Аудиторская программа

4.4. Процесс аудита бухгалтерской отчетности

## Тема 5. Исследования в аудите

5.1. Аудиторский риск

5.2. Существенность в аудите

5.3. Изучение и оценка систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля в ходе аудита

5.4. Аудиторская выборка

5.5. Методы аудиторской проверки

5.6. Аналитические процедуры

5.7. Аудиторские доказательства. Виды. Источники

5.8. Документирование

5.9. Искажения бухгалтерской отчетности

5.10. Аудит в условиях компьютерной обработки данных

Тема 6. Заключительная стадия аудита

6.1. Оценка результатов аудиторской проверки

6.2. Контроль качества работы аудиторов

6.3. Письменная информация аудитора руководству экономического субъекта по результатам проведения аудита

Тема 7. Аудиторское заключение

7.1. Понятие аудиторского отчёта и аудиторского заключения

7.2. Основные элементы аудиторского заключения

7.3. Виды и содержание аудиторского заключения

##### Раздел ііі. Методика проведения аудита основных объектов проверки

Тема 8. Аудит активов предприятия

8.1. Аудит кассовых операций

8.2. Аудит операций на счетах в банке

8.3. Аудит денежных документов и денежных средств в дороге

8.4. Аудит расчетов с подотчетными лицами

8.5. Аудит основных средств

8.6. Аудит нематериальных активов

8.7. Аудит материальных ценностей

8.8. Аудит операций с малоценными и быстроизнашиваемыми предметами

8.9. Аудит расчетов с покупателями и заказчиками

8.10. Аудит расчетов по претензиям

8.11. Аудит расчетов по возмещению причиненных убытков

Тема 9. Аудит пассивов предприятия

9.1. Аудит формирования и использования собственного капитала

9.2. Аудит краткосрочных, долгосрочных кредитов и векселей

9.3. Аудит расчётов с поставщиками и подрядчиками

9.4. Аудит расчётов по налогам и другим обязательным платежам

9.5. Аудит расчётов по заработной плате

**Тема 1. СУЩНОСТЬ АУДИТА, ЕГО СОДЕРЖАНИЕ, ЦЕЛИ И ЗАДАЧИ**

*В условиях рынка предприятия, кредитные учреждения, другие хозяйствующие субъекты вступают в договорные отношения по использованию имущества, денежных средств, проведению ком­мерческих операций и инвестиций. Доверительность этих отноше­ний должна подкрепляться возможностью для всех участников сделок получать и использовать финансовую информацию. Досто­верность информации подтверждается независимым аудитором.*

Собственники, и, прежде всего, коллективные собственники — акционеры, пайщики, — а также кредиторы лишены возможнос­ти самостоятельно убедиться в том, что все многочисленные и за­частую очень сложные операции предприятия законны и правиль­но отражены в отчетности, так как обычно не имеют ни доступа к учетным записям, ни соответствующего опыта, и поэтому нужда­ются в услугах аудиторов.

*Независимое подтверждение информации о результатах деятель­ности предприятий и соблюдении ими законодательства необходи­мо государству для принятия решений в области экономики и нало­гообложения, судьям, прокурорам и следователям для подтвержде­ния достоверности интересующей их финансовой отчетности.*

*Правильные данные нужны не только непосредственным инве­сторам или акционерам, но и кредиторам для оценки надежнос­ти погашения займов и выплаты процентов. Поставщиков инте­ресует информация о способности предприятия вовремя погасить кредиторскую задолженность; работников предприятия — ста­бильность и рентабельность его деятельности для оценки своих перспектив занятости, получения финансовых и других льгот и выплат. Правительство заинтересовано в информации, необходи­мой для разработки экономической политики, включая налого­вые меры.*

*Компании, в которых администрация и собственники пред­ставлены одними и теми же лицами (т.е. отсутствует традицион­ный для больших компаний конфликт интересов), проводят аудит потому, что это обеспечивает им целый ряд преимуществ:*

* *возможность избежать споров между партнерами, особенно в ситуациях со сложным соглашением о распределении прибыли, благодаря тому, что счета подвергаются объективному анализу со стороны независимого аудитора;*
* *упрощение процедуры привлечения нового партнера благодаря предоставляющейся возможности изучить выводы аудитора о фи­нансовом состоянии компании;*
* *упрощение процедуры получения финансовой помощи благо­даря представлению заверенных аудитором документов о финан­совом положении компании;*
* *упрощение отношений с налоговыми органами, так как прове­ренные аудитором счета вызывают большее доверие;*
* *возможность получить квалифицированную помощь в решении различных проблем: аудитора часто приглашают в качестве арбит­ра при разборе специфических спорных вопросов между партне­рами.*

**1.1. Сущность аудита и аудиторской деятельности**

Под аудитом бухгалтерской отчетности понимается независимая проверка, осуществляемая аудиторской организацией и имеющая сво­им результатом выражение мнения аудиторской организации о сте­пени достоверности бухгалтерской отчетности экономического субъекта.

Аудитом занимается аудитор — частное лицо или фирма, про­водящие аудит предприятия.

Аудиторская деятельность представляет собой предпринима­тельскую деятельность по проведению собственно аудита и ока­занию сопутствующих ему работ и услуг.

Сопутствующие аудиту работы и услуги — предприниматель­ская деятельность аудиторов или аудиторских организаций, вклю­чающая следующие основные направления: бухгалтерские услуги; услуги по проведению проверок и экспертизы не являющихся соответственно аудитом; консультационные услуги; обучение и прочие услуги аудиторского профиля. *Все эти виды деятельности требуют от исполнителя компетенции в областях собственно аудита, бухгалтерского учета, контроля и анализа хозяйственной деятель­ности, финансов и экономики в целом, налогообложения, хозяй­ственного права.*

Собственно аудитом имеет право заниматься только аттесто­ванный аудитор, имеющий сертификат, дающий право заниматься аудиторской деятельностью.

Аудит может проводиться в отношении любых юридических лиц независимо от их организационно-правовых форм и видов деятельности, а также любых физических лиц, занимающихся предпринимательской деятельностью без образо­вания юридического лица и зарегистрированных в качестве инди­видуальных предпринимателей.

**1.2. Цели и задачи аудита**

Цель проверки финансовых отчетов:

* подтверждение достоверности отчетов или констатация их не­достоверности;
* контроль за соблюдением законодательства и нормативных до­кументов, регулирующих правила ведения учета и составления от­четности, методологии оценки активов, обязательств и собствен­ного капитала;
* подтверждение полноты, достоверности и точности отражения в учете и отчетности активов, обязательств, собственных средств, затрат, доходов и финансовых результатов деятельности предприятия за проверяемый период;
* выявление резервов лучшего использования собственных ос­новных и оборотных средств, финансовых резервов и заемных средств.

*Под достоверностью бухгалтерской отчетности понимается такая степень точности данных отчетности, которая позволяет ква­лифицированному пользователю информации отчетности делать на основе правильные выводы о финансовом положении и результатах деятельности аудируемых организаций и принимать со­ответствующие обоснованные решения.*

Основная цель аудита может дополняться обусловленными до­говором с клиентом выявлением резервов лучшего использования финансовых ресурсов, анализом правильности исчисления нало­гов, разработкой мероприятий по улучшению финансового поло­жения предприятия, оптимизации затрат и результатов деятельно­сти, доходов и расходов.

Для достижения основной цели и предоставления заключения аудитор должен составить мнение по следующим вопросам.

1) общая приемлемость отчетности: соответствует ли отчет­ность в целом всем требованиям, предъявляемым к ней, и не со­держит ли противоречивой информации;

2) обоснованность: существуют ли основания для включения в отчетность указанных там сумм;

3) законченность: включены ли в отчетность все надлежащие суммы; в частности, все ли активы и пассивы принадлежат ком­пании;

4) оценка: все ли статьи правильно оценены и безошибочно подсчитаны;

5) классификация: есть ли основания относить сумму на тот счет, на который она записана;

6) разделение: отнесены ли операции, проводимые незадолго до даты составления баланса или непосредственно после нее, к тому периоду, в котором были произведены;

7) аккуратность: соответствуют ли суммы отдельных операций данным, приведенным в книгах и журналах аналитического учета, правильно ли они просуммированы, соответствуют ли итоговые суммы данным, приведенным в Главной книге;

8) раскрытие: все ли статьи занесены в финансовую отчетность и правильно ли отражены в отчетах и приложениях к ним.

**1.3. Принципы проведения аудита**

Аудиторские организации в ходе осуществления своей деятель­ности обязаны соблюдать и использовать в качестве основы для принятия любых решений профессионального характера следующие профессиональные этические принципы: независимость; честность; объективность; профессиональная компетентность; добросовестность; конфиденциальность; профессиональное поведение.

Независимость — это обязательность отсутствия у аудитора при формировании его мнения финансовой, имущественной, родственной или какой-либо иной заинтересованности в делах проверяемого экономического субъекта, превышающей отношение по договору на осуществление аудиторских услуг, а также какой-либо зависимости от третьих лиц. *Требования к аудитору в части обеспечения независимости и критерии того, что аудитор не является зависимым, регламентируются нормативными документами по аудиторской деятельности, а также этическими кодексами аудиторов.*

Честность — это обязательная приверженность аудитора про­фессиональному долгу и следование общим нормам морали.

Объективность — это обязательность непредвзятости, бесприст­растности и неподвластности какому-либо влиянию при рассмот­рении любых профессиональных вопросов и формировании суж­дений, выводов и заключений.

Профессиональная компетентность — это обязательность владе­ния необходимым объемом знаний и навыков, позволяющим аудитору квалифицированно и качественно оказывать профессиональные услуги.

Добросовестность — это обязательность оказания аудитором профессиональных услуг с должной тщательностью, внимательностью, оперативностью и надлежащим использованием своих способностей. Принцип добросовестности подразумевает усердное и ответственное отношение аудитора к своей работе, но не должен трактоваться как гарантия безошибочности в аудиторской деятельности.

Конфиденциальность — это обязанность аудиторов и аудитор­ских организаций обеспечивать сохранность документов, получа­емых или составляемых ими в ходе аудита, не передавать эти доку­менты или их копии (как полностью, так и частично) каким бы то ни было третьим лицам и не разглашать содержащиеся в них сведе­ния без согласия собственника (руководителя) экономического субъекта, за исключением случаев, предусмотренных законода­тельными актами Украины. *Принцип конфиденци­альности должен соблюдаться неукоснительно, невзирая на то, что разглашение или распространение информации об экономическом субъекте не может нанести ему, по представлениям аудитора, ма­териального или иного ущерба. Соблюдение принципа конфиден­циальности обязательно, независимо от продолжения или прекра­щения отношений с клиентом, и не имеет ограничений по времени.*

Профессиональное поведение — это соблюдение приоритета об­щественных интересов и обязанность аудитора поддерживать вы­сокую репутацию своей профессии, воздерживаясь от совершения поступков, несовместимых с оказанием аудиторских услуг и спо­собных снизить уважение и доверие к профессии аудитора, нанес­ти ущерб ее общественному имиджу.

Аудиторская организация обязана осуществлять профессио­нальную деятельность, т.е. проведение аудита и подготовку по его результатам официального аудиторского заключения, в соответ­ствии с национальными стандартами аудиторской деятельности.

**1.4. Виды аудита**

Основные виды аудита представлены в таблице 1.

Таблица 1. Виды аудита

|  |  |
| --- | --- |
| **Критерии** | Виды |
| По отношению к пользовате­лям информации | 1. Внешний 2. Внутренний |
| По отношению к требовани­ям законодательства | 1. Обязательный 2. Инициативный |
| По объектам аудита | 1. Общий 2. Банковский 3. Аудит страховых организаций 4. Аудит бирж, инвестиционных ин­ститутов и внебюджетных фондов   5. Государственный |
| По назначению | 1. Аудит финансовой отчетности 2. Налоговый 3. Аудит на соответствие требованиям 4. Аудит хозяйственной деятельности 5. Управленческий (производствен­ный) аудит 6. Специальный (экологический, опе­рационный и др.) |
| По времени осуществления | 1. Первоначальный  2. Согласованный (повторяющийся)  3. Оперативный |
| По характеру проверки | 1. Подтверждающий 2. Системно-ориентированный 3. Аудит, базирующийся на риске |

Внутренний аудит — организованная на экономическом субъекте в интересах его собственников и регламентированная его внутренними документами система контроля над соблюдением установленного порядка ведения бухгалтерского учета и надежности функционирования системы внутреннего контроля.

Основными объектами внутреннего аудита являются решение отдельных функциональных задач управления, разработка и проверка информационных систем предприятия. Объекты внутреннего аудита могут быть различными в зависимости от особенностей экономического субъекта и требований его руководства и (или) собственников. Внутренний аудит — неотъемлемая часть управ­ленческого контроля предприятия; он может быть и независи­мым, т. е. непосредственно подчиняться не исполнительному органу предприятия, а внешним учредителям.

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

Как правило, к функциям внутреннего аудита относятся:

* проверка систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, их мониторинг и разработка рекомендаций по улучшению этих систем;
* проверка бухгалтерской и оперативной информации, включая экспертизу средств и способов, используемых для идентифика­ции, оценки, классификации такой информации и составления на ее основе отчетности, а также специальное изучение отдельных статей отчетности, включая детальные проверки операций, остат­ков по бухгалтерским счетам;
* проверка соблюдения законов и других нормативных актов, а также требований учетной политики, инструкций, решений и указаний руководства и (или) собственников;
* проверка деятельности различных звеньев управления;
* оценка эффективности механизма внутреннего контроля, изу­чение и оценка контрольных проверок в филиалах, структурных подразделениях экономического субъекта;
* проверка наличия, состояния и обеспечения сохранности иму­щества экономического субъекта;
* работа над специальными проектами и контроль за отдельными элементами структуры внутреннего контроля;
* оценка используемого экономическим субъектом программно­го обеспечения;
* специальные расследования отдельных случаев, например по­дозрений в злоупотреблениях;
* разработка и представление предложений по устранению выяв­ленных недостатков и рекомендаций по повышению эффективно­сти управления.

Ответственность за выполнение своих обязанностей аудитор несет только перед собственниками и (или) руководством пред­приятия.

Таким образом, в рамках внутреннего аудита осуществляется не только детальный контроль за сохранностью активов, но и контроль за политикой и качеством менеджмента.

Несмотря на кажущиеся различия, внутренний и внешний аудит во многом дополняют друг друга. Многие функции внутрен­них аудиторов могут быть выполнены приглашенными независи­мыми аудиторами; при решении многих задач внутренние и внеш­ние аудиторы могут использовать одинаковые методы — разница заключается лишь в степени точности и детальности применения этих методов.

По отношению к требованиям законодательства различают обязательный и инициативный аудит. Аудит распространяется на всех экономических субъектов, включая органы государственной власти и управления, органы местного самоуправления. Любой экономический субъект вправе по собственной инициативе пригласить аудиторов. Аудит, проводимый по инициативе экономического субъекта (его руководства, собственников, акционеров и т.п.), считается инициативным (добровольным); характер и масштабы такого аудита определяет заказчик.

Обязательный аудит регламентируется государством. Законом Украины «Об аудиторской деятельности» установлены основные критерии деятельности экономических субъектов, по которым их бухгалтерская (финансовая) отчетность подлежит обяза­тельной ежегодной аудиторской проверке.

По объектам аудита различают: банковский аудит; аудит страхо­вых организаций; аудит бирж; инвестиционных институтов и внебюд­жетных фондов; общий аудит; государственный аудит. На все эти виды аудита (кроме государственного) необходимо иметь сертификат соответ­ствующего вида.

В зависимости от назначения аудит делится на несколько видов.

Аудит финансовой отчетности — представляет собой проверку отчетности субъекта с целью вынесения заключения о соответствии ее установленным критериям и общепринятым правила бухгалтерского учета. Этот аудит проводится сторонними аудиторами, приглашенными компанией, отчеты которой проверяются.

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

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

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

Аудит хозяйственной деятельности, довольно близок к управленческому аудиту и представляет собой систематический анализ хозяйственной деятельности организации, проводимый для отдельных целей. Этот вид аудита, который иногда называют аудитом эффективности работы или административного управления организации, преследует следующие цели:

* оценка эффективности управления;
* выявление возможностей улучшения хозяйственной деятельно­сти,
* внесение рекомендации относительно улучшения деятельности
* или дальнейших действий.

Аудит хозяйственной деятельности может быть проведен как по заказу администрации, так и по требованию третьей стороны, в том числе и государственных органов.

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

По времени осуществления различают первоначальный, согла­сованный (повторяющийся) и оперативный аудит.

Первоначальный аудит проводится аудитором (аудиторской фирмой) впервые для данного клиента. Это существенно увеличи­вает риск и трудоемкость аудита, так как аудиторы не располага­ют необходимой информацией об особенностях деятельности кли­ента, его системе внутреннего контроля.

Согласованный (повторяющийся) аудит осуществляется аудито­ром (аудиторской фирмой) повторно или регулярно и основан поэтому на знании специфики клиента, его положительных и от­рицательных сторон в организации бухгалтерского учета, резуль­татах длительного сотрудничества с клиентом (консультирование, помощь в организации системы внутреннего контроля).

Оперативный аудит — это кратковременная аудиторская про­верка для вынесения общей оценки состояния учета, отчетности, соблюдения законодательства, эффективности внутреннего конт­роля, оценки деятельности.

По характеру проверки различают:

* подтверждающий аудит (проверка и подтверждение достоверности бухгалтерских документов и отчетности);
* системно-ориентированный аудит (аудиторская экспертиза на основе анализа системы внутреннего контроля. Доказано, что при эффективной системе внутреннего контроля вероятности ошибок незначительна и необходимость в слишком детальной проверке отпадает; при наличии неэффективной системы внут­реннего контроля клиенту даются рекомендации по ее улучше­нию);
* аудит, базирующийся на риске (концентрация аудиторской ра­боты в областях с более высоким возможным риском, что значи­тельно упрощает аудит в областях с низким риском).

**1.5. Услуги, сопутствующие аудиту**

Под оказанием сопутствующих аудиту услуг понимается предпринимательская деятельность, осуществляемая аудиторскими организациями помимо проведения аудита.

Оказание таких услуг требует от исполнителей соблюдения в установленных случаях независимости, а также наличия профессиональной компетентности в областях аудита, бухгалтерского учета, налогообложения, хозяйственного права, экономического анализа.

Сопутствующие аудиту услуги можно разделить на два вида:

* услуги, совместимые с проведением у экономического субъекта обязательной аудиторской проверки;
* услуги, несовместимые с проведением у экономического субъекта обязательной аудиторской проверки.

Услуги, совместимые с проведением у экономического субъекта обязательной аудиторской проверки, оказываются в области:

* постановки бухгалтерского учета;
* контроля ведения учета и составления отчетности;
* контроля начисления и уплаты налогов и иных обязательных платежей;
* анализа хозяйственной и финансовой деятельности;
* оценки экономических и инвестиционных проектов, экономической безопасности систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля экономического субъекта;
* представления интересов экономического субъекта по доверенности перед третьим лицами; проведения семинаров, повышения квалификации и обучения персонала экономических субъектов, и в частности аудиторских организаций;
* научной разработки, издания методических пособий и рекомендаций по бухгалтерскому учету, налогообложению, анализу финансово-хозяйственной деятельности, аудиту, хозяйственному праву;
* компьютеризации бухгалтерского учета составления отчетности, расчетов по налогообложению, анализ хозяйственной деятельности, аудита и т.д.;
* консультационных услуг по вопросам финансового, налогового, банковского и иного хозяйственного законодательства, инвестиционной деятельности, менеджмента, маркетинга, оптимизации налогообложения, реги­страции, реорганизации и ликвидации предприятий;
* информаци­онного обслуживания;
* экспертного обслуживания;
* подбора и тес­тирования бухгалтерского персонала экономического субъекта и др.

Услуги, несовместимые с проведением у экономического субъекта обязательной аудиторской проверки, оказываются в области:

* веде­ния бухгалтерского учета;
* восстановления бухгалтерского учета;
* составления налоговых деклараций;
* составления бухгалтерской от­четности.

Аудиторские организации, оказывающие услуги, должны:

* действовать в соответствии с заданием, выполнения которого ждет от них заказчик и которое сформулировано в письменном виде (в форме договора, контракта, технического задания, пись­ма-обязательства, письменного запроса и т.п.);
* планировать порядок выполнения работ или оказания услуг;
* документировать ход выполнения работ или оказания услуг;
* при выполнении части задания сторонними организациями или сотрудниками, не входящими в штат аудиторской организа­ции, четко разграничивать ответственность и функции исполните­лей;
* подготовить типовые формы отчетности по наиболее часто вы­полняемым видам работ или услуг (эти формы рекомендуется применять на постоянной основе);
* иметь систему контроля качества выполненных работ или ока­занных услуг, сопутствующих аудиту (это относится к крупным аудиторским организациям);
* подготовить документ по итогам выполнения работ (оказания услуг), отражающий результаты выполнения задания и выводы; аудиторской организации.

**1.6. Права и обязанности аудитора, руководства и иных должностных лиц аудируемой организации**

Взаимоотношения аудитора и экономического субъекта основаны на добровольности и возмездности. Конфликты между ними разрешаются в суде или арбитражном суде. Экономический субъект и аудитор вправе выбирать друг друга самостоятельно, аудиторская услуга оплачивается согласно договору.

На руководителей и иных должностных лиц проверяемого экономического субъекта возлагаются следующие обязанности:

а) создание аудитору (аудиторской фирме) условий для своевременного и полного проведения аудиторской проверки, предс­тавление аудитору разъяснений и объяснений в устной и письменной форме;

б) оперативное устранение выявленных аудиторской проверенной нарушений порядка ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Запрещается предпринимать любые действия с целью ограничить круг вопросов, подлежащих выяснению при проведении аудиторской проверки.

В ходе аудиторской проверки и составления заключения ауди­торы независимы от проверяемого экономического субъекта, а также от любой третьей стороны, в том числе от государственных органов, поручивших им проведение проверки, а также от собственников и руководителей аудиторской фирмы, в которой они работают.

Аудиторы (аудиторские фирмы) имеют право:

* самостоятельно определять формы и методы аудиторской про­верки, исходя из требований нормативных актов Украины, а также конкретных условий договора с экономически субъектом либо содержания поручения органа дознания, прокуро­ра, следователя, суда и арбитражного суда;
* проверять у экономических субъектов в полном объеме документацию о финансово-хозяйственной деятельности, наличие де­нежных сумм, ценных бумаг, материальных ценностей, получать разъяснения по возникшим вопросам и дополнительные сведения, необходимые для аудиторской проверки;
* получать по письменному запросу необходимую для осуществления аудиторской проверки информацию от третьих лиц, в том числе при содействии государственных органов, поручивших проверку;
* привлекать на договорной основе к участию в аудиторской проверке аудиторов, работающих самостоятельно или в других аудиторских фирмах, а также иных специалистов;
* отказаться от проведения аудиторской проверки в случае непредоставления проверяемым экономическим субъектом необходимой документации, а также в случае необеспечения государственными органами, поручившими проведение проверки, личной безопасности аудитора и членов его семьи при наличии такой необходимости.

Аудиторы и аудиторские фирмы обязаны:

а) при осуществлении аудиторской деятельности неукоснительно соблюдать требования законодательства;

б) немедленно сообщать заказчику:

* о невозможности своего участия в проведении аудиторской проверки данного экономического субъекта вследствие родственных, должностных или экономических связей, а также вследствие отсутствия лицензии, позволяющей произвести аудиторскую проверку данного экономического субъекта;
* о необходимости привлечения к участию в проверке дополнительных аудиторов (специалистов) в связи со значительным объемом работы или какими-либо иными обстоятельствами, возникшими после заключения договора или получения поручения;

в) квалифицированно проводить аудиторские проверки, а также оказывать иные аудиторские услуги;

г) обеспечивать сохранность документов, получаемых и составляемых ими в ходе аудиторской проверки, и не разглашать их содержание без согласия собственника (руководителя) экономического субъекта, за исключением случаев, предусмотренных законодательными актами.

Данные, полученные в ходе аудиторской проверки, проводимой по поручению органа дознания, прокурора, следователя суда и арбитражного суда, могут быть преданы гласности до вступления в силу приговора (решения) суда (арбитражного суда) только с разрешения указанных органов и в том объеме, в каком они признают это возможным.

Аудиторы и аудиторские фирмы не вправе передавать получен­ные ими в процессе аудита сведения третьим лицам для использо­вания этих сведений в целях предпринимательской деятельности.

Проверяемый экономический субъект имеет право получать от аудитора исчерпывающую информацию о требованиях законода­тельства, касающихся проведения аудиторской проверки, прав и обязанностей сторон, а после ознакомления с заключением аудитора о нормативных актах, на которых основываются замеча­ния и выводы.

Аудиторская проверка не может проводиться:

а) аудиторами, являющимися учредителями, собственниками, акционерами, руководителями и иными должностными лицами проверяемого экономического субъекта, несущими ответствен­ность за соблюдение бухгалтерской (финансовой) отчетности либо состоящими с указанными лицами в близком родстве или свойстве (родители, супруги, братья, сестры, сыновья, дочери, а также братья, сестры, родители и дети супругов);

б) аудиторскими фирмами:

* в отношении экономических субъектов, являющихся их учредителями, собственниками, акционерами, кредиторами, страхов­щиками, а также экономических субъектов, в отношении которых эти аудиторские фирмы являются учредителями, собственниками, акционерами;
* в отношении экономических субъектов, являющихся их дочер­ними предприятиями, филиалами (отделениями) и представи­тельствами или имеющих в своем капитале долю этих аудиторских фирм;

г) аудиторами и аудиторскими фирмами, оказывавшими дан­ному экономическому субъекту услуги по восстановлению и веде­нию бухгалтерского учета, а также составлению финансовой от­четности.

д) если существует финансовая и имущественная зависимость аудитора от клиента (совместное участие в инвестициях в другие организации кредитование, кроме банковского, и др.);

е) если существует косвенное финансовое участие (финансовая зависимость) организации клиента через родственников, служащих фирмы, ос­новные и дочерние организации и т.п.;

ж) если существуют родственные и личные дружеские отношения с директорами и высшим управляющим персоналом организации клиента;

з) при наличии чрезмерной гостеприимности клиента, а также получение от него товаров и услуг по ценам, существенно сниженным по сравнению с реальными рыночными ценами;

и) если имела наличие прежняя работа аудитора в организации клиента либо в его управляющей организации на любых должностях;

к) если существует рассмотрение вопроса о назначении аудитора на руководящую и иную должность в организации клиента.

Независимость считается нарушенной, если перечисленные обстоятельства возникли, продолжали существовать или были прекращены в период выполнения профессиональных аудиторских услуг.

**Тема 2. РЕГУЛИРОВАНИЕ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ**

**2.1. Регулирование аудиторской деятельности**

В Украине организацию государственного регулирования аудиторской деятельности осуществляет Аудиторская палата.

Основные направления деятельности Аудиторской палаты:

* разработка на основе законодательства Украины проектов нормативных актов, регулирующих аудиторскую дея­тельность, в том числе стандартов аудиторской деятельности и связанных с ее осуществлением услуг;
* выдача сертификатов на осуществление аудиторской деятельности;
* организация ведения государственных реестров аудиторов, аудиторских фирм и их объединений.

Аудиторской деятельностью на Украине имеют право заниматься физические лица (аудиторы) и юридические лица (аудиторские фирмы).

При этом аудиторы, осуществляющие свою деятельность само­стоятельно, обязаны зарегистрироваться как предприниматели без образования юридического лица.

Аудиторские фирмы регистрируются как предприятия, созда­ваемые в целях осуществления аудиторской деятельности, и могут иметь любую организационно-правовую форму, предусмотренную законодательством Украины, за исключением фор­мы открытого акционерного общества.

Аудиторские фирмы в Украине осуществляют свою деятельность при условии, что в их уставном капитале (ус­тавном фонде) доля, принадлежащая аттестованным аудиторам и (или) получившим лицензии аудиторским фирмам, составляет не менее 51%.

Аудиторы и аудиторские фирмы не могут заниматься какой-либо предпринимательской деятельностью, кроме аудиторской и другой связанной с ней деятельности.

Аудиторы и аудиторские фирмы могут образовывать союзы, ас­социации и другие объединения для координации своей деятель­ности или защиты своих профессиональных интересов. Обще­ственные аудиторские объединения не вправе непосредственно заниматься аудиторской деятельностью.

Претендент может быть допущен к аттестации при наличии у него диплома об экономическом или юридическом (высшем или среднем специальном) образовании, стаже работы не менее трех лет из последних пяти в качестве аудитора, специалиста аудиторской организации, экономиста, ревизора, руководителя предприятия, на­учного работника или преподавателя по экономическому профилю.

Лица, успешно сдавшие квалификационные экзамены, полу­чают сертификат аудитора.

**2.2. Ответственность аудиторов и аудиторских фирм**

Ответственность аудиторов и аудиторских организа­ций можно разделить на несколько видов:

* гражданско-правовая ответственность за причинение вреда (материальная ответственность);
* административная ответственность;
* уголовная ответственность.

Гражданско-правовая ответственность (материальная ответствен­ность) за причинение вреда. В случае обнаружения неквалифици­рованного проведения аудиторской проверки, приведшего к убыткам для государства или экономического субъекта, с аудито­ра (аудиторской фирмы) могут быть взысканы на основании ре­шения суда или арбитражного суда по иску, предъявляемому ор­ганом, сертификат:

* понесенные убытки в полном объеме;
* расходы на проведение перепроверки;
* штраф, зачисляемый в доход бюджета, в сумме до 100-кратного установленного законом МРОТ — с аудитора, осуществляющего свою деятельность самостоятель­но, и от 100- до 500-кратного установленного законом МРОТ — с аудиторской фирмы.

Административная ответственность. Основная форма админист­ративной ответственности аудиторов и аудиторских фирм — при­остановление действия лицензии на осуществление аудиторской деятельности.

Лицензирующий орган может приостановить действие лицензии в случае:

выявления лицензирующим органом, государственными надзорными и контрольными органами, иными органами государственной власти в пределах их компетенции нарушений лицензиа­том лицензионных требований и условий;

невыполнения лицензиатом требований лицензирующего орга­на об устранении выявленных нарушений.

Осуществление юридическим или физическим лицом аудитор­ской деятельности без полученной в установленном порядке ли­цензии влечет за собой взыскание с указанных лиц на основании решения суда (арбитражного суда) по искам, предъявляемым прокурором, органами федерального казначейства, органами го­сударственной налоговой службы и органами налоговой полиции:

* полученных в результате незаконной деятельности доходов — в пользу введенных ими в заблуждение заказчиков в размерах поне­сенных этими заказчиками расходов;
* штрафа в пределах от 500- до 1000-кратного установленного за­коном МРОТ — в доход бюджета Украины.

Уголовная ответственность. Уголовная ответственность распрос­траняется только на физических лиц. В действующем УК введена специальная статья 202 «Злоупотребление полномочиями частны­ми нотариусами и аудиторами»:

1. Использование частным нотариусом или частным аудито­ром своих полномочий вопреки задачам своей деятельности и в целях извлечения выгод и преимуществ для себя или других лиц либо нанесения вреда другим лицам, если это деяние причинило существенный вред правам и законным интересам граждан или организаций либо охраняемым законом интересам общества или государства, — наказывается штрафом в размере от пятисот до восьмисот минимальных размеров оплаты труда ... либо арестом на срок от трех до шести месяцев, либо лишением свободы на срок до трех лет с лишением права занимать определенные долж­ности или заниматься определенной деятельностью на срок до трех лет.

2. То же деяние, совершенное ... неоднократно, — наказывается штрафом в размере от семисот до одной тысячи минимальных размеров оплаты труда ... либо арестом на срок от четырех до шес­ти месяцев, либо лишением свободы на срок до пяти лет с лише­нием права занимать определенные должности или заниматься оп­ределенной деятельностью на срок до трех лет».

**2.3. Аудиторские стандарты**

Аудиторские стандарты формулируют единые базовые требова­ния, определяющие нормативы по качеству и надежности аудита и обеспечивающие определенный уровень гарантии результатов аудиторской проверки при соблюдении этих требований. Они уста­навливают единые требования к процедуре аудирования, аудитор­скому заключению и самому аудитору.

*На базе аудиторских стандартов формируются программы для подготовки аудиторов, а также требования для проведения экза­менов на право заниматься аудиторской деятельностью. Аудитор­ские стандарты являются основанием для доказательства в суде качества проведения аудита и определения меры ответственности аудиторов.*

Стандарты устанавливают общий подход к проведению аудита, масштаб аудиторской проверки, виды отчетов аудиторов, методо­логию аудита, а также базовые принципы, которым должны сле­довать все представители этой профессии независимо от условий, в которых проводится аудит. Аудитор, допускающий в своей прак­тике отступления от стандарта, должен быть готов объяснить при­чину этого.

*С развитием транснациональных корпораций, интеграции и превращением аудиторских фирм в крупные международные груп­пы появилась необходимость унификации аудита в международ­ном масштабе. Проблемы в области аудита практически одинако­вы во всем мире, поэтому профессиональные организации какой-либо страны, решающие очередную проблему аудита, прежде всего изучают вариант ее решения в других организациях, разра­батывающих аудиторские стандарты.*

В настоящее время выделяют три группы стандартов:

национальные;

международные;

внутрифирменные.

Национальные стандарты аудита существуют в каждой стране, имеющей специфику ведения бухгалтерского учета и составления отчетности, экономического развития, регулирования экономики и т. д.

Национальные стандарты аудита в Украине со­здавались на основе международных аудиторских стандартов.

Международные стандарты по аудиту действуют при любом проведении независимого аудита и по мере необходимости могут также применяться аудиторами при выполнении ими сопутству­ющей деятельности. Однако эти стандарты не превалируют над местными установлениями в той или иной стране, регламентиру­ющими аудит и оказание иных сопутствующих услуг в области финансовой информации.

Внутренние стандарты аудита обеспечивают единый подход к аудиторской проверке в данной аудиторской фирме.

Внутрифирменные стандарты не должны противоречить нацио­нальным стандартам (если аудит проводится по национальным стандартам) и международным стандартам (если аудит проводится по международным стандартам).

В крупных аудиторских фирмах имеются специальные департа­менты по методологии бухгалтерского учета и аудита, задача ко­торых — разработка внутрифирменных методов предварительной экспертизы состояния дел клиента и заключения договоров, про­ведения аудиторской проверки в целом и отдельных счетов и опе­раций клиента, подготовки аудиторского заключения и его оформ­ления.

Внутрифирменные стандарты являются индивидуальными, ав­торскими в каждой аудиторской фирме, их содержание — закры­тая информация. Внутрифирменные стандарты — это набор внут­рифирменных инструкций и руководств значительного объема, которые постоянно корректируются в целях совершенствования и по причине изменения среды их применения.

Внутрифирменные стандарты, как правило, являются детали­зацией национальных и международных стандартов аудита, они «доводят» требования общепринятых стандартов до уровня конк­ретных методик и конкретных указаний конкретным исполните­лям, осуществляющим аудиторскую проверку.

**Тема 3. ДОГОВОРНАЯ РАБОТА**

**3.1. Письмо-обязательство аудиторской организации о согласии на проведение** **аудита**

Письму-обязательству должно предшествовать официальное обращение экономического субъекта, содержащее просьбу об ока­зании аудита и (или) сопутствующих ему услуг.

Письмо-обязательство направляется исполнительному органу экономического субъекта до заключения договора на проведение аудита во избежание неправильного понимания им условий пред­стоящего договора. Экономический субъект должен письменно подтвердить согласие с условиями аудита, предложенными ауди­торской организацией. Если подтверждение получено, условия письма-обязательства остаются в силе в течение действия согла­шения о проведении аудиторской проверки.

Если цель и масштаб аудита определены между сторонами в долгосрочном договоре, то письмо-обязательство может не со­ставляться либо его содержание должно представлять дополни­тельную информацию для экономического субъекта.

Письмо-обязательство аудиторской организации, направленное экономическому субъекту, документально подтверждает согласие на проведение аудита или принятие предложения о назначении ее официальным аудитором этого экономического субъекта.

Письмо-обязательство должно содержать обязательные указания:

* по условиям аудиторской проверки;
* по обязательствам аудиторской организации;
* по обязательствам экономического субъекта.

По условиям аудиторской проверки письмо-обязательство долж­но содержать следующие обязательные указания:

* об объекте и цели аудиторской проверки, в частности о поряд­ке аудита филиалов и подразделений экономического субъекта в случае их наличия;
* должно ли аудиторское заключение о достоверности бухгалтер­ской отчетности клиента включать заключение о достоверности бухгалтерской отчетности филиалов, подразделений и дочерних компаний:
* о законодательных актах и нормативных документах, на осно­вании которых проводится аудит;
* о дополнительных вопросах, решаемых в ходе аудита.

По обязательствам аудиторской организации письмо-обязатель­ство должно содержать следующие обязательные указания:

* о форме отчетности аудиторской организации по результатам проведенной работы;
* об ответственности аудиторской организации за оказываемые услуги;
* о соблюдении аудиторской организацией коммерческой тай­ны;
* о наличии риска необнаружения существенных неточностей или ошибок в бухгалтерском учете и отчетности в связи с выбо­рочным характером применяемых аудиторских процедур и несо­вершенством системы внутреннего контроля экономического субъекта.

По обязательствам экономического субъекта письмо-обязатель­ство должно содержать следующие обязательные указания:

* об ответственности экономического субъекта и его исполни­тельного органа за полноту и достоверность представленной доку­ментации бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности;
* об обеспечении свободного доступа к первичным документам и бухгалтерским регистрам, компьютерной базе данных и любой другой документации и информации, необходимой для проведе­ния аудиторской проверки;
* о направлении экономическим субъектом по указанию ауди­торской организации писем в адрес его дебиторов и кредиторов о подтверждении (неподтверждении) ими соответствующей задол­женности;
* о неоказании давления на аудиторскую организацию в любой форме с целью изменения ее мнения о достоверности бухгалтерс­кой отчетности экономического субъекта.

Аудиторская организация по своему усмотрению или в соответствии с пожеланиями экономического субъекта может также дополнительно включать в текст письма-обязательства:

* общие сведения об оказываемых аудиторской организацией услугах, квалификации персонала, наиболее крупных клиентах, членстве в российских и международных аудиторских организаци­ях и союзах;
* примерный календарный план проведения аудита и состав на­правляемой группы аудиторов;
* общую характеристику применяемых методов проведения про­верки;
* условия оплаты аудита;
* предложение об использовании услуг других аудиторов (рези­дентов и нерезидентов), независимых экспертов в тех аспектах де­ятельности проверяемой организации, которые аудиторская орга­низация и экономический субъект сочтут необходимыми;
* согласие экономического субъекта на использование результа­тов предшествующей аудиторской организации;
* описание важнейших ограничений ответственности аудитор­ской организации;
* рекомендации по использованию аудиторского заключения по назначению;
* предложение о дальнейшем развитии договорных отношений между аудиторской организацией и экономическим субъектом.

**3.2. Понимание деятельности экономического субъекта**

*До начала проведения аудита или оказания сопутствующих услуг аудиторская организация должна в достаточной мере оз­накомиться с деятельностью экономического субъекта. При проведении аудита бухгалтерской отчетности аудиторская орга­низация должна понимать деятельность проверяемого экономи­ческого субъекта в достаточной степени, чтобы идентифициро­вать и правильно оценивать события, операции, используемые методы учета, которые могут оказывать существенное влияние на достоверность бухгалтерской отчетности, на ход проведения проверки или на выводы, содержащиеся в аудиторском заклю­чении.*

Областями деятельности экономического субъекта, понимание которых существенно для аудиторской организации на всех стади­ях проведения аудита, являются:

* основная деятельность;
* инвестиционная деятельность;
* прочие операции, в том числе внереализационные.

Факторы, влияющие на финансово-хозяйственную деятель­ность экономического субъекта, можно разделить на внешние (об­щеэкономические и отраслевые) и внутренние, определяющие деятельность экономического субъекта.

*При повторных аудиторских проверках экономического субъекта аудиторская организация может откорректировать и переоценить информацию, собранную ранее. Аудиторская организация должна также выявлять существенные изменения, произошедшие со вре­мени проведения последней аудиторской проверки, в тех явлени­ях и процессах, которые отражаются этой информацией.*

Основными методами получения знаний о деятельности эко­номического субъекта являются:

* изучение общеэкономических условий деятельности проверяе­мого экономического субъекта (например, национальная эконо­мическая политика, система налогообложения и таможенного контроля, установление лимитов и квот);
* анализ региональных особенностей, влияющих на деятельность экономического субъекта (например, географическое положение, экономические и налоговые условия региона);
* учет отраслевых особенностей сферы деятельности экономи­ческого субъекта;
* знакомство с организацией и технологией производства;
* сбор информации о персонале экономического субъекта, ас­сортименте выпускаемой продукции, применяемых методах веде­ния бухгалтерского учета (форма, учетная политика, степень авто­матизации);
* сбор информации о структуре собственного капитала, анализ размещения и котировок акций;
* сбор информации об организационной и производственной структурах; проводимой маркетинговой политике; основных по­ставщиках и покупателях;
* анализ деятельности экономического субъекта на рынке цен­ных бумаг (например, выдача векселей, операции с финансовыми векселями, покупка и продажа акций);
* учет наличия и взаимоотношений с филиалами и дочерними (зависимыми) обществами и методов консолидации финансовой отчетности, порядка распределения прибыли, остающейся в рас­поряжении организации;
* сбор информации о юридических и финансовых обязательствах экономического субъекта (имеет важное значение на этапе плани­рования при определении уровня существенности и расчета внут­рихозяйственного риска);
* знакомство с организацией системы внутреннего контроля.

При выявлении аспектов деятельности экономического субъекта, которые требуют специальных знаний, аудитор может пригласить эксперта.

Для получения более глубоких знаний о деятельности экономического субъекта аудитор может использовать следующие ис­точники:

* официальные публикации в юридических изданиях, професси­ональных, отраслевых и региональных журналах и монографиях;
* статистические данные, официальные отчеты экономических субъектов, банковские отчеты;
* нормативные и законодательные акты, регламентирующие дея­тельность проверяемого экономического субъекта;
* результаты посещения специальных семинаров, конференций, других аналогичных мероприятий;
* разъяснения и подтверждения, полученные от персонала про­веряемого экономического субъекта, беседы с внутренним ауди­тором и другими компетентными лицами;
* запросы третьим лицам;
* консультации с аудитором, который проводил аудит в преды­дущие периоды;
* учредительные документы, протоколы собраний совета директо­ров и акционеров, контракты и договоры, бухгалтерская отчетность прошлых периодов, планы и бюджеты, положение о бухгалтерии, учетной политике, документообороте; рабочий план счетов и прово­док; схема организационной и производственной структур;
* осмотр цехов, складов и служб проверяемого экономического субъекта, а также опрос персонала, непосредственно не связан­ного со сферой учета;
* результаты проведения аналитических процедур;
* выполнение необычных хозяйственных операций, порядок оформления которых неоднозначно трактуется действующим за­конодательством;
* идентификация филиалов и структурных подразделений, выде­ленных на отдельный баланс, хозяйственных операций, методов учета и налогообложения в них;
* результаты работы с привлеченными специалистами-экспертами;
* знакомство с реестром акционеров;
* использование знаний, накопленных за время предыдущей ра­боты аудитора;
* материалы налоговых проверок и судебных процессов.

Перед проведением аудиторской проверки и в ходе ее все про­изведенные процедуры и полученная информация отражаются в рабочих документах аудитора.

**3.3. Договор в аудиторской деятельности**

В аудиторской деятельности используются различные виды до­говоров: на проведение аудита, на абонентское обслуживание, на консультационно-информационное обслуживание и т.д.

Договор на проведение аудиторской проверки — это офици­альный документ, регламентирующий взаимоотношения между аудиторской организацией и экономическим субъектом. Как и другие договоры предпринимательской деятельности, договор на проведение аудита юридически отражает и фиксирует согласован­ные интересы сторон-участниц (в данном случае заказчика — клиента и исполнителя — аудитора). Однако договор на проведе­ние аудита существенно отличается от других договоров.

После предварительного ознакомления с деятельностью эконо­мического субъекта и принятия решения о возможности оказания ему аудиторских услуг начинается подготовка договора: определе­ние трудоемкости, стоимости и сроков проведения аудита, по­требности в привлечении консультантов и экспертов

Договор на оказание аудиторских услуг может носить разовый характер.

В случае повторного соглашения об оказании аудиторских услуг условия договора могут пересматриваться и должны оформляться в письменном виде.

Договор может быть заключен на длительный срок. Предметом такого договора могут быть одновременно аудиторские услуги и сопутствующие аудиторские услуги, не запрещенные законода­тельством в области аудита.

Если договор не сопровождается письмом-обязательством, то в тексте договора должны быть подробно описаны условия будуще­го сотрудничества, права и обязанности сторон.

Договор оформляется в соответствии с требованиями ГК.

Текст договора должен в обязательном порядке содержать сле­дующие пункты:

* предмет договора на оказание аудиторских услуг;
* условия оказания аудиторских услуг;
* права и обязанности аудиторской организации;
* права и обязанности экономического субъекта;
* ответственность сторон и порядок разрешения споров;
* стоимость аудиторских услуг и порядок оплаты.

Наряду с этим текст договора может содержать и другие важ­ные для сторон пункты.

В пункте «Условия оказания аудиторских услуг» должны быть указаны:

* цель оказания услуг и объект (в частности, при проведении аудита — порядок аудита филиалов и подразделений экономичес­кого субъекта, а также его дочерних компаний в случае их нали­чия);
* сроки и этапы оказания аудиторских услуг;
* ссылки на законодательные акты и нормативные документы, на основании которых оказаны аудиторские услуги.

Пункт «Права и обязанности аудиторской организации» предус­матривает:

* неукоснительное соблюдение при оказании аудиторских услуг требований законодательства Украины;
* самостоятельное определение форм и методов аудиторской проверки, исходя из требований нормативных актов Украины;
* проверку любой документации экономического субъекта, не­обходимой для проведения аудита, а также получение разъясне­ний и дополнительных сведений по возникшим в ходе проверки вопросам;
* получение по письменному запросу необходимой для осуще­ствления аудиторской проверки информации от третьих лиц, в том числе государственных органов;
* отказ от проведения аудиторской проверки в случае непред­ставления проверяемым экономическим субъектом необходимой документации;
* доступ в систему компьютерной обработки данных;
* обращение к консультанту или эксперту в случае выявления такой необходимости;
* распоряжение своей рабочей документацией;
* необходимость привлечения к участию в проверке дополни­тельных аудиторов (специалистов) в связи со значительным объе­мом работы или какими-либо иными обстоятельствами, возник­шими после заключения договора;
* квалифицированное проведение аудиторской проверки и со­блюдение конфиденциальности и коммерческой тайны;
* обеспечение сохранности документов, получаемых и составля­емых в ходе аудиторской проверки, и неразглашение их содержа­ния без согласия собственника (руководителя) экономического субъекта, за исключением случаев, предусмотренных законода­тельными актами Украины.

Пункт «Права и обязанности экономического субъекта» предус­матривает:

* получение информации о требованиях законодательства, каса­ющегося проведения аудита, в том числе являющихся основания­ми для замечаний, сделанных аудитором;
* создание аудитору (аудиторской фирме) условий для свое­временного и полного проведения аудиторской проверки, предоставление всей необходимой документации, доступ в систему компьютерной обработки информации, а также дача по запросу аудитора разъяснений и объяснений в устной и письменной форме;
* оперативное устранение выявленных аудиторской проверкой нарушений порядка ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности;
* отсутствие действий с целью ограничения круга вопросов, подлежащих выяснению при проведении аудиторской проверки;
* отсутствие давления на аудиторскую организацию в любой форме с целью изменения ее мнения о достоверности бухгалтерс­кой отчетности экономического субъекта.

Пункт «Ответственность сторон и порядок разрешения споров» предусматривает:

* полноту и достоверность представленной для аудита докумен­тации, функционирование системы внутреннего контроля;
* качество оказания аудиторских услуг в соответствии с законо­дательством Украины;
* ответственность за частичное или полное неисполнение обяза­тельств;
* возможность и необходимость разрешения возникших споров путем переговоров либо в судебном порядке.

В текст договора на оказание аудиторских услуг в соответствии с пожеланиями сторон по договору могут быть включены:

* общие сведения об оказываемых аудиторской организацией ус­лугах, квалификации персонала;
* примерный календарный план проведения аудита и состав на­правляемой группы аудиторов;
* общая характеристика применяемых методов проведения про­верки;
* предложения об использовании услуг других аудиторов (ауди­торских фирм), независимых экспертов в тех аспектах деятельно­сти проверяемой организации, которые аудиторская организация и экономический субъект сочтут необходимыми;
* уровень существенности возможных ошибок, устанавливаемый при проведении аудита;
* согласие экономического субъекта на использование результа­тов, полученных предшествующей аудиторской организацией;
* описание важнейших ограничений ответственности аудиторс­кой организации;
* рекомендации по использованию аудиторского заключения по назначению;
* предложения о дальнейшем развитии договорных отношений между аудиторской организацией и экономическим субъектом;
* финансовые санкции за просрочку оплаты аудиторских услуг;
* условия оплаты дополнительных расходов, возникших в ходе проверки.

При составлении договора, предусматривающего оказание со­путствующих аудиту услуг, целесообразно предусмотреть раздел, уточняющий содержание аудиторского задания.

Изменения или дополнительные соглашения прилагаются к договору и являются его неотъемлемой частью.

Можно также указать сумму значимой ошибки в отчетности (существенность), значимость неточностей, которые необходимо исправить, перечень сведений, составляющих коммерческую тай­ну клиента, порядок зачета времени, потраченного на аудит, раз­мер ответственности аудиторской фирмы.

#### Тема 4. ПЛАНИРОВАНИЕ АУДИТОРСКОЙ ПРОВЕРКИ

**4.1. Этапы аудита бухгалтерской отчетности**

1. Сбор информации. Сначала необходимо собрать (а в случае по­вторного аудита — обновить) и задокументировать информацию о клиенте и определить, каким образом эта информация может повлиять на план аудиторской проверки. Этот этап включает также изучение бизнеса клиента и конъюнктуры его отрасли. При этом учитываются два фактора: во-первых, должен быть собран доста­точный объем достоверных данных для выполнения задач аудита, а во-вторых, затраты на сбор этих данных должны быть миними­зированы. Первый фактор, разумеется, более важен, однако нельзя недооценивать и второй, так как это обеспечивает конку­рентоспособность и рентабельность аудиторской фирмы.

2. Планирование. Необходимо оценить степень риска того, что финансовый отчет может содержать существенные погрешности в записях, и на основе этой оценки разработать эффективный и ра­циональный план аудиторской проверки.

3. Осуществление аудита. На этом этапе аудитору необходимо собрать, зарегистрировать и оценить определенное количество фактов, чтобы подтвердить правильность данных, содержащихся в отдельных счетах и в финансовом отчете в целом.. Результаты проверок структуры внутреннего контроля клиента являются основой для оценки сте­пени риска того, что в остатках по счетам могут содержаться су­щественные ошибки, а при сборе и оценке доказательств относи­тельно остатков на счетах могут обнаружиться проблемы в струк­туре внутреннего контроля клиента.

1. Представление отчета. На заключительном этапе от аудитора требуются формулирование и написание аудиторского заключе­ния и уведомление клиента о недостатках в структуре его внутрен­него контроля.

**4.2. Планирование аудита**

**Назначение и принципы планирования аудита.** Аудиторская орга­низация должна начинать планировать аудит до написания пись­ма-обязательства и до заключения договора с экономическим субъектом о проведении аудита.

Планирование, являясь начальным этапом проведения аудита, включает в себя разработку аудиторской организацией общего плана аудита с указанием ожидаемого объема, графиков и сроков проведения аудита, а также разработку аудиторской программы, определяющей объем, виды и последовательность осуществления аудиторских процедур, необходимых для формирования аудиторс­кой организацией объективного и обоснованного мнения о бух­галтерской отчетности организации.

Планирование аудита аудиторской организации состоит из сле­дующих основных этапов:

* предварительное планирование аудита;
* подготовка и составление общего плана аудита;
* подготовка и составление программы аудита.

**Содержание предварительного планирования аудита.**

**Принципы подготовки общего плана и программы аудита.** Начи­ная разработку общего плана и программы аудита, аудиторская организация должна использовать предварительные знания об экономическом субъекте.

В процессе подготовки общего плана и программы аудита ауди­торская организация оценивает эффективность системы внутрен­него контроля (СВК), которой располагает экономический субъект, и оценивает ее риск (контрольный риск). СВК может считаться эффективной, если она своевременно предупреждает о возникновении недостоверной информации, а также выявляет не­достоверную информацию.

При подготовке общего плана и программы аудита аудиторс­кой организации следует установить приемлемые для нее уровень существенности и аудиторский риск, позволяющие считать бух­галтерскую отчетность достоверной.

Результаты проводимых аудиторской организацией процедур при подготовке общего плана и программы следует детально доку­ментировать, так как они являются основанием для планирования аудита и могут использоваться в течение всего процесса аудита

**Подготовка и составление общего плана аудита.** Общий план должен служить руководством при осуществлении программы аудита. В общем плане аудиторская организация должна предусмотреть сроки проведения аудита и составить график проведения аудита, подготовки отчета (письменной информации руководству эконо­мического субъекта), аудиторского заключения.

В общем плане аудиторская организация определяет способ проведения аудита на основании результатов предварительного анализа, оценки надежности системы внутреннего контроля, оценки рисков аудита.

**Подготовка и составление программы аудита.** Программа аудита является развитием общего плана аудита и представляет собой де­тальный перечень содержания аудиторских процедур, необходи­мых для практической реализации плана аудита. Программа слу­жит подробной инструкцией для ассистентов аудитора, а для ру­ководителей аудиторской организации и аудиторской группы — одновременно и средством контроля качества работы.

Аудиторскую программу следует составлять в виде программы тестов средств контроля и в виде программы аудиторских проце­дур по существу.

Программа тестов средств контроля— это перечень совокуп­ности действий, предназначенных для сбора информации о функ­ционировании системы внутреннего контроля и учета. Тесты средств контроля помогают выявить существенные недостатки средств контроля экономического субъекта.

Аудиторские процедуры по существу— это детальная проверка правильного отражения в бухгалтерском учете оборотов и сальдо по счетам. Программа аудиторских процедур по существу пред­ставляет собой перечень действий аудитора для таких детальных конкретных проверок. Для процедур по существу аудитору следует определить, какие именно разделы бухгалтерского учета он будет проверять, и составить программу аудита по каждому разделу бух­галтерского учета.

Выводы аудитора по каждому разделу аудиторской программы, документально отраженные в рабочих документах, являются фак­тическим материалом для составления аудиторского отчета (пись­менной информации руководству экономического субъекта) и аудиторского заключения, а также основанием для формирования объективного мнения аудитора о бухгалтерской отчетности эконо­мического субъекта.

По окончании процесса планирования аудита общий план и программа аудита должны быть оформлены документально и зави­зированы в установленном порядке.

**Тема 5. ОБЩИЕ МЕТОДИЧЕСКИЕ ПОДХОДЫ К АУДИТОРСКОЙ ПРОВЕРКЕ**

**5.1. Аудиторский риск**

Аудиторский риск *—* это предпринимательский риск аудитора (аудиторской фирмы), он означает вероятность нали­чия в бухгалтерской отчетности экономического субъекта невыяв­ленных существенных ошибок и (или) искажений после подтверж­дения ее достоверности или вероятность признания существенных искажений в ней, в то время как на самом деле такие искажения отсутствуют.

При проведении аудита аудитор должен принять необходимые меры для того, чтобы снизить аудиторский риск до разумного ми­нимального уровня.

Аудиторский риск состоит из трех компонентов: внутрихозяй­ственный риск; риск средств контроля; риск необнаружения.

Аудитор обязан изучать эти риски в ходе работы, оценивать их и документировать результаты оценки.

Под внутрихозяйственным риском понимается субъективно определяемая аудитором вероятность появления суще­ственных искажений в данном бухгалтерском счете, статье баланса, однотипной группе хозяйственных операций, отчетности экономи­ческого субъекта в целом до того, как такие искажения будут выяв­лены средствами системы внутреннего контроля или при условии до­пущения отсутствия таких средств.

Под риском средств контроля (контрольным риском) понимается субъективно определяемая аудитором вероятность того, что суще­ствующие на предприятии и регулярно применяемые средства систе­мы бухгалтерского учета и системы внутреннего контроля не будут своевременно обнаруживать и исправлять нарушения, являющиеся существенными по отдельности или в совокупности, и (или) препят­ствовать возникновению таких нарушений.

Риск средств контроля характеризует степень надежности сис­темы бухгалтерского учета и системы внутреннего контроля эко­номического субъекта.

Аудитор тестирует средства контроля во всех случаях, кроме тех, когда он оценивает риск средств контроля как высокий. Чем в большей степени аудитор собирается опираться при подготовке своего мнения на определенные средства контроля, тем тщатель­нее он должен проверять их надежность и эффективность.

Под риском необнаружения понимается субъективно определяемая аудитором вероятность того, что применяемые аудитором в ходе проверки аудиторские процедуры не позволят обнаружить реально существующие нарушения, имеющие существенный характер по отдельности либо в совокупности.

Риск необнаружения является показателем эффективности и качества работы аудитора и зависит от порядка проведения конк­ретной проверки, а также от квалификации аудиторов и степени их предыдущего знакомства с деятельностью проверяемого экономического субъекта.

В случае если аудитор хочет снизить риск необнаружения, он должен модифицировать применяемые аудиторские процедуры, предусмотрев увеличение их количества и (или) изменение их сути; увеличить затраты времени на проверку; повысить объемы аудиторских выборок.

Существуют два основных метода оценки аудиторского риска:

1) оценочный (интуитивный);

2) количественный.

*Оценочный (интуитивный) метод,* заключается в том, что аудиторы, исходя из собственного опыта и знания клиента, определяют аудиторский риск на основании отчетности в целом или отдельных групп операций как высокий, вероятный и малове­роятный и используют эту оценку в планировании аудита.

*Количественный метод* предполагает количественный расчет многочисленных моделей аудиторского риска. Рассмотрим одну из них (более простую):

АР=СР\*РК\*РН

где *АР* — аудиторский риск;

*СР —* собственный риск;

*РК —* контрольный риск (риск средств контроля);

*РН* — риск необнаружения (процедурный риск).

Предварительно установленная величина аудиторского риска отражает склонность аудитора к риску, его представление о той экономической среде, в которой он действует. *Если, например, вероятность того, что клиент сможет возбудить судебный иск про­тив аудитора или предпринять другие действия, которые суще­ственно могут сказаться на его репутации, достаточно мала, то предварительно установленная величина аудиторского риска мо­жет быть большой.*

*Как уже говорилось, аудиторский риск является предпринима­тельским риском аудиторской фирмы, поэтому его величина от­ражает положение фирмы на рынке аудиторских услуг и степень конкурентности рынка, что также нужно учитывать.*

Для практического применения можно применять четыре уровня риска необнаружения:

* минимальный риск — в случае, когда СВК клиента предвари­тельно была оценена аудиторской фирмой как эффективная и аудитор полагается на нее, делая акцент на проверке контроля,  
  а не на детальных процедурах;
* низкий риск — в случае, когда СВК клиента была оценена аудиторской фирмой как эффективная, но аудитор не полагается полностью на нее, планируя детальные процедуры, достаточные для обнаружения возможных значительных ошибок;
* средний риск — в случае, когда СВК клиента была оценена аудитором как неэффективная и аудитор планирует детальные процедуры;
* высокий риск — в случае отсутствия СВК клиента планируется практически сплошная проверка.

Для снижения аудиторского риска следует руководствоваться правилом: чем больше аудитор проверяет элементов, предназна­ченных для полного изучения, и чем более убедительным являет­ся анализ, тем меньшим будет объем выборки.

**5.2. Существенность в аудите**

В ходе проведения проверок аудиторские организации не долж­ны устанавливать достоверность отчетности с абсолютной точнос­тью, но обязаны установить ее достоверность во всех существен­ных отношениях.

Под достоверностью бухгалтерской отчетности во всех суще­ственных отношениях понимается такая степень точности показа­телей бухгалтерской отчетности, при которой квалифицирован­ный пользователь этой отчетности сможет делать на ее основе правильные выводы и принимать правильные экономические ре­шения.

Под уровнем существенности понимается предельное значение ошибки бухгалтерской отчетности, начиная с которой квалифи­цированный пользователь этой отчетности с большой степенью вероятности не сможет делать на ее основе правильные выводы и принимать правильные экономические решения.

Аудиторские организации обязаны установить систему базовых показателей и порядок нахождения уровня существенности, кото­рые должны быть оформлены документально и применяться на постоянной основе.

Многие аудиторы считают, что самым объективным измерите­лем существенности является прибыль до налогообложения. Для экономических субъектов, имеющих проблемы с ликвидностью или платежеспо­собностью, в качестве критического компонента могут быть взяты оборотные активы или уставный капитал. В других случаях *это мо­жет быть выручка от реализации товаров, работ, услуг.*

Обычно существенность рассчитывается как величина из интервала 5 — 10% от выбранного критического компонента.

При оценке материальности преследуются следующие цели:

* определение приемлемого уровня искажений в финансовой от­четности;
* оценка объема предстоящего аудита;
* оценка последствий выявленных искажений.

При определении приемлемого уровня искажений в финансовой от­четности руководствуются следующим: если обнаруженные искаже­ния по своей величине равны или превышают уровень материально­сти, есть все основания полагать, что финансовая отчетность эконо­мического субъекта недостоверна; если обнаруженные искажения не превышают уровень материальности, то есть основания полагать, что финансовая отчетность достоверна и данные искажения не влия­ют на достоверность этой отчетности. Следует сразу заметить, что в данном случае речь идет о сумме всех обнаруженных искажений.

Ошибки, превышающие уровень материальности, могут воз­никнуть при проверке тех статей финансовой отчетности, остаток по которым также превышает уровень материальности. Это озна­чает, что при проведении аудиторской проверки этим статьям следует уделить особое внимание, поскольку в процессе проверки существует большая вероятность возникновения материальной ошибки.

Все обнаруженные во время аудита искажения, превысившие уровень материальности, должны быть представлены в письме-ре­комендации руководству экономического субъекта в виде испра­вительных проводок. Оценка последствий обнаруженных искаже­ний выражается в оценке того, насколько сильно изменится фи­нансовая отчетность экономического субъекта при внесении в нее исправительных проводок.

**5.3. Изучение и оценка систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля в ходе аудита**

Аудитор в ходе аудиторской про­верки обязан в достаточной мере убедиться в том, что система бухгалтерского учета достоверно отражает хозяйственную часть проверяемого экономического субъекта. В том случае, если аудитор убеждается, что он может использо­вать данные соответствующих средств контроля, он получает воз­можность проводить аудиторские процедуры менее детально и (или) более выборочно, а также вносить изменения в суть приме­няемых аудиторских процедур и предполагаемые затраты времени на их осуществление.

Серьезные недостатки системы бухгалтерского учета и СВК, отмеченные в ходе аудиторской проверки, а также рекомендации по их устранению аудитор должен представлять в виде письменно­го отчета руководству проверяемого экономического субъекта.

**Требования, предъявляемые к изучению и оценке системы бухгал­терского учета.**

Знакомство с системой бухгалтерского учета включает в себя изучение, анализ и оценку сведений о следующих сторонах хо­зяйственной деятельности проверяемого экономического субъекта:

* учетная политика и основные принципы ведения бухгалтерско­го учета,
* организационная структура подразделения, ответственного за ведение бухгалтерского учета и подготовку бухгалтерской отчетно­сти;
* распределение обязанностей и полномочий между работника­ми, принимающими участие в ведении учета и подготовки отчет­ности;
* организация подготовки, оборота и хранения документов, от­ражающих хозяйственные операции;
* порядок отражения хозяйственных операций в регистрах бух­галтерского учета, формы и методы обобщения данных таких ре­гистров;
* порядок подготовки периодической бухгалтерской отчетности на основе данных бухгалтерского учета;
* роль и место средств вычислительной техники в ведении учета и подготовки отчетности;
* критические области учета, где риск возникновения ошибок или искажений бухгалтерской отчетности особенно высок;
* средства контроля, предусмотренные в отдельных областях си­стемы учета.

*В ходе аудиторской проверки необходимо ознакомиться с внут­ренними документами проверяемого экономического субъекта, касающимися организации, постановки и ведения бухгалтерского учета, и определить, в какой мере реальное состояние не соответ­ствует положениям вышеперечисленных документов. В необходи­мых случаях для такой сверки рекомендуется прослеживать движе­ние отдельных сумм в учете от первичных документов до внесения их в отчетные документы.*

**Требования, предъявляемые к изучению и оценке системы внут­реннего контроля.** СВК экономического субъекта должна включать в себя надлежащую систему бухгалтерского учета, контрольную среду и отдельные средства контроля.

Под контрольной средой понимаются осведомленность и практи­ческие действия руководства экономического субъекта, направленные на установление и поддержание системы внутреннего контроля.

Руководство экономического субъекта несет ответственность за разработку и фактическое воплощение СВК. От него зависит, что­бы СВК отвечала размерам и специфике деятельности экономи­ческого субъекта, функционировала регулярно и эффективно.

Эффективная организационная структура экономического субъекта предполагает оправданное разделение ответственности и полномочий сотрудников, должна по возможности препятствовать попыткам отдельных лиц нарушать требования контроля и обеспе­чивать разделение несовместимых функций. Функции данного со­трудника считаются несовместимыми, если их сосредоточение у одного лица может способствовать совершению случайных или умышленных ошибок и нарушений и затруднять обнаружение та­ких ошибок и нарушений.

Обычно подлежат распределению между различными лицами следующие функции:

* непосредственный доступ к активам экономического субъекта;
* разрешение на осуществление операций с активами;
* непосредственное осуществление хозяйственных операций;
* отражение хозяйственных операций в бухгалтерском учете.

**5.4. Аудиторская выборка**

**Сущность и методы.** Поскольку время аудиторской проверки ограничено, аудитор не в состоянии проверить все операций и до­кументы. Сплошные проверки проводятся, как правило, лишь в наиболее важных сферах, а контроль за основной массой опера­ций осуществляется выборочно, что ускоряет и удешевляет аудит. Основной принцип аудиторской выборки использован уже в пла­нировании аудита: выбор «болевых точек» в ведении учета клиен­том.

Как уже говорилось, число отобранных операций и документов для аудиторской проверки зависит от оценки аудитором системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля. Чем выше эта оцен­ка, тем меньше объем выборки, и наоборот.

**Виды выборок.** Аудиторская организация может использовать один из следующих методов выборки:

а) случайный отбор (может проводиться по таблице случайных чисел);

б) систематический отбор (элементы отбираются через посто­янный интервал, начиная со случайно выбранного числа; интер­вал строится либо на определенном числе элементов совокупнос­ти, либо на стоимостной их оценке);

в) комбинированный отбор (комбинация различных методов случайного и систематического отбора).

Аудиторская организация может проверить правильность отра­жения в бухгалтерском учете сальдо и операций по счетам или проверить средства системы контроля сплошным образом, если число элементов проверяемой совокупности настолько мало, что применение статистических методов неправомерно, либо если применение аудиторской выборки менее эффективно, чем прове­дение сплошной проверки.

Аудиторская организация обязательно отражает в рабочей до­кументации аудитора все стадии проведения аудиторской выборки и анализ ее результатов.

**5.5. Методы аудиторской проверки**

**Метод аудита** — это совокупность приемов, с помощью которых оценивается состояние изучаемых объектов. Многообразные при­емы можно объединить в три группы: определение реального со­стояния объектов, анализ, оценка.

Приемы первой группы — это осмотр, пересчет, измерение, по­зволяющие определять количественное состояние объекта; лабо­раторный анализ, цель которого — определение качественного со­стояния объекта; запрос; документальная проверка.

Для сравнения отдельных показателей отчетности используют­ся аналитические процедуры (приемы второй группы).

На стадии планирования анализ помогает аудитору планиро­вать характер, время и объем других аудиторских процедур; на стадии проведения существенных проверок — обрабатывать зна­чительную детализированную информацию (например, если план счетов компании включает 20 счетов затрат, то аудитору проще вывести тенденции изменения этих затрат по месяцам, чем выбо­рочно проверять некоторые суммы, чтобы обнаружить нетипич­ные затраты или проводки), на финальной стадии — делать об­щий обзор финансовой информации.

Приемы третьей группы — это оценка прошлого, настоящего и будущего состояния объектов аудита, логическое завершение про­цесса сопоставления. Оцениваются состояние ресурсов, целесооб­разность и законность хозяйственных операций, достоверность экономической информации, касающиеся событий и, соответ­ственно, не отраженные в бухгалтерском учете. Методом учетной оценки обычно определяются размеры резервов по гарантийным обязательствам, резервов по сомнительным долгам, стоимость ценных бумаг и т.д.

Помимо указанных приемов аудитор может привлекать внеш­ние по отношению к проверке методические положения, заим­ствованные из других наук:

* математические теории (формальные выборки, регрессионный и кластерный анализ);
* экономические теории (ценность денег во времени, теория оценки капитала);
* теории бухгалтерского учета и финансов (теория процентов, финансовый анализ и прогнозирование банкротств);
* теории информации и коммуникации (способность аудитора вступать в контакт с третьими лицами, составление заключения);
* информационные технологии (экспертные системы, компью­терные системы, технология баз данных);
* управление (планирование и контроль, организационные тео­рии и теории мотивации);
* вопросы права и налогообложения.

Аудиторы самостоятельно определяют приемы и методы своей работы. Все методы аудита условно можно разбить на две группы: методы организации аудита в целом и конкретные методы провер­ки операций, сальдо счетов и т.п.

**Конкретные методы проверки операций, счетов, документов.**

Проверка арифметических расчетов клиента (пересчет).

Пересчет — это проверка арифметической точности источни­ков документов и бухгалтерских записей и выполнение независи­мых подсчетов; как правило, осуществляется выборочно.

Если экономический субъект ведет бухгалтерский учет с при­менением компьютерных средств, аудиторская организация может осуществлять проверку расчетов, применяя ЭВМ.

Инвентаризация.

Инвентаризация позволяет получить точную информацию о наличии имущества экономического субъекта и ориентировочную информацию о состоянии и стоимости такого имущества. Инвен­таризации подлежат имущество клиента и его финансовые обяза­тельства.

Проверка соблюдения правил учета отдельных хозяйственных опе­раций.

Этот метод позволяет аудиторской организации осуществить контроль за учетными работами, выполняемыми бухгалтерией.

Подтверждение.

Для получения информации о реальности остатков на счетах учета денежных средств, счетов расчетов, счетов дебиторской и кредиторс­кой задолженности аудиторская организация должна получить под­тверждение в письменной форме от независимой (третьей) стороны.

Запросы на подтверждение рекомендуется готовить в виде до­кумента от имени руководства экономического субъекта в адрес независимой (третьей) стороны. В них должно содержаться требо­вание предоставить необходимую информацию непосредственно аудиторской организации.

При необходимости аудиторская организация может самостоя­тельно установить непосредственный контакт с независимой (тре­тьей) стороной, которой был направлен запрос на подтвержде­ние.

Если полученная аудиторской организацией от независимой (третьей) стороны информация расходится с учетными данными экономического субъекта, необходимо применить дополнитель­ные аудиторские процедуры для выяснения причин расхождения.

Устный опрос персонала, руководства экономического субъекта и независимой (третьей) стороны.

Устный опрос персонала, руководства экономического субъек­та и независимой (третьей) стороны может проводиться на всех этапах аудиторской проверки.

Результаты устных опросов должны быть записаны в виде про­токола или краткого конспекта, в котором обязательно должны быть указаны фамилия того аудитора, который проводил опрос, а также фамилия, имя, отчество лица, которое было опрошено.

Для проведения типовых опросов аудиторская организация мо­жет готовить бланки с перечнями вопросов. В этих бланках могут отмечаться ответы опрошенных лиц.

Проверка документов.

Документальная информация может быть внутренней, внеш­ней, либо внутренней и внешней одновременно. Документы, под­готовленные и обработанные внутри экономического субъекта, являются внутренними.

Проверка документов заключается в том, что аудитор должен убедиться в реальности определенного документа. Для этого реко­мендуется выбрать определенные записи в бухгалтерском учете и проследить отражение операции в учете вплоть до того первичного документа, который должен подтверждать реальность и целесооб­разность выполнения этой операции.

Виды проверки документов:

* формальная проверка (правильность заполнения всех реквизи­тов; наличие неоговоренных исправлений, подчисток, дописок в тексте и в цифрах; подлинность подписей должностных и матери­ально ответственных лиц);
* арифметическая проверка (правильность подсчетов в докумен­тах, т.е. правильность показанных итогов в первичных документах, Учетных регистрах и отчетных формах);
* проверка документов по существу (законность и целесообраз­ность операции; правильность отнесения на счета и статьи).

Прослеживание.

Под прослеживанием понимается процедура, в ходе которой аудитор проверяет некоторые первичные документы, проверяет отражение данных первичных документов в регистрах синтетичес­кого и аналитического учета, находит заключительную коррес­понденцию счетов и убеждается в том, что соответствующие хо­зяйственные операции правильно (или неправильно) отражены в бухгалтерском учете.

Прослеживание позволяет изучить нетипичные статьи и собы­тия, отраженные в документах клиента.

При определении категории операций, в отношении которых следует применить процедуру прослеживания, аудитору рекомен­дуется изучить кредитовые обороты по аналитическим счетам, ве­домостям, отчетам, синтетическим счетам, отраженным в Глав­ной книге, обращая внимание на нетиповые корреспонденции счетов.

Аналитические процедуры.

Под аналитическими процедурами подразумеваются анализ и оценка полученной информации, исследование важнейших фи­нансовых и экономических показателей проверяемого экономи­ческого субъекта с целью выявления необычных и неверно отра­женных в бухгалтерском учете фактов хозяйственной деятельнос­ти, а также выяснение причин таких ошибок и искажений.

Подготовка альтернативного баланса.

Для получения доказательств о реальности и полноте отраже­ния в учете готовой продукции выполненных работ, оказанных услуг аудиторская организация может составить баланс израсходо­ванного сырья и материала по нормам на единицу продукции и фактического выхода продукции (выполнения работ, оказания ус­луг).

Баланс сырья, материалов и выхода продукции позволяет аудиторской организации выявить отклонения от нормативного расхода сырья и материалов и выхода продукции (выполнения ра­бот, оказания услуг) и тем самым убедиться в достоверности вы­числения финансового результата.

**5.7. Аудиторские доказательства**

В качестве доказательств в аудите может быть использована лю­бая информация, позволяющая аудитору формировать свое мне­ние о достоверности данных учета или отчетности в целом.

**Виды аудиторских доказательств.**

Аудиторские доказательства могут быть внутренними, внешни­ми и смешанными.

Внутренние аудиторские доказательства — это информация, полученная от экономического субъекта в письменном или уст­ном виде.

Внешние аудиторские доказательства — это информация, по­лученная от третьей стороны в письменном виде (обычно по письменному запросу аудиторской организации).

Смешанные аудиторские доказательства — это информация, полученная от экономического субъекта в письменном или уст­ном виде и подтвержденная третьей стороной в письменном виде.

По степени ценности и достоверности для аудиторской орга­низации эти виды доказательств располагаются следующим обра­зом: внешние доказательства, затем смешанные и внутренние до­казательства.

Доказательства, полученные самой аудиторской организацией, обычно являются более достоверными, чем доказательства, пре­доставленные экономическим субъектом.

Доказательства в форме документов и письменных показаний обычно более достоверны, чем устные.

Собранные доказательства отражаются аудитором в его рабочих документах, составленных в виде записей об изучении и оценке постановки бухгалтерского учета и организации внутреннего контроля, а также бланков, таблиц и протоколов, отражающих плани­рование, выполнение и изложение результатов аудиторских про­цедур.

**Источники аудиторских доказательств.** Источниками получения аудиторских доказательств (доказательной информацией) явля­ются:

* первичные документы экономического субъекта и третьих лиц;
* регистры бухгалтерского учета экономического субъекта;
* результаты анализа финансово-хозяйственной деятельности экономического субъекта;
* устные высказывания сотрудников экономического субъекта и третьих лиц; .
* сопоставление одних документов экономического субъекта с другими, а также сопоставление документов экономического субъекта с документами третьих лиц;
* результаты инвентаризации имущества экономического субъекта, проводимой сотрудниками экономического субъекта;
* бухгалтерская отчетность.

Наиболее ценными аудиторскими доказательствами считаются доказательства, полученные аудитором непосредственно в резуль­тате исследования хозяйственных операций.

*Аудиторский риск уменьшается, если аудитор использует дока­зательства, полученные из различных источников и разные по форме представления. Если доказательства, полученные из одного источника, противоречат доказательствам, полученным из друго­го источника, аудитор должен использовать дополнительные аудиторские процедуры, чтобы разрешить возникшие противоре­чия и быть уверенным в достоверности собранных доказательств и обоснованности полученных выводов.*

*Если экономический субъект не представил аудиторской орга­низации существующие документы в полном объеме и она не в состоянии собрать достаточные аудиторские доказательства по ка­кому-либо счету и (или) операции, аудиторская организация обя­зана отразить это в отчете (письменной информации руководству экономического субъекта) и имеет право подготовить аудиторское заключение, отличное от безусловно положительного.*

**5.8. Документирование**

Аудит, проводимый аудиторской организацией, должен сопро­вождаться обязательным документированием, т.е. отражением по­лученной информации в рабочей документации аудита, оформ­ленной в соответствии с Национальным нормативом ауди­та № 6 «Документальное оформление аудиторской проверки.

К рабочей документации аудита относятся:

* планы и программы проведения аудита;
* описания использованных аудиторской организацией процедур и их результатов;
* объяснения, пояснения и заявления экономического субъекта;
* копии, в том числе фотокопии, документов экономического субъекта;
* описание СВК и организации бухгалтерского учета экономи­ческого субъекта;
* аналитические документы аудиторской организации,
* другие документы.

Рабочая документация должна быть достаточно полной и под­робной, с тем чтобы опытный аудитор, ознакомившись с ней, мог получить общее представление о проведенном аудиторской организацией аудите.

Рабочая документация должна создаваться своевременно: до начала, в ходе и по завершении аудита. К моменту представления аудиторского заключения экономическому субъекту вся рабочая документация должна быть создана (получена) и завершена офор­млением.

Рабочая документация может создаваться на бумажных, ма­шинных или иных носителях, обеспечивающих сохранность сведе­ний, содержащихся в ней, в течение времени, установленного для хранения рабочей документации в архиве.

Рабочие бумаги аудитора хранятся в папках — так называемых досье на клиента. Досье разделяют на текущие, постоянные и спе­циальные.

Текущее досье содержит все документы и материалы, собран­ные в ходе аудиторской проверки, вопросы и проблемы, перене­сенные из предыдущего аудита, а также те, на которые следует обратить внимание в последующем аудите.

Постоянное досье, как правило, содержит информацию, важ­ную для аудита в течение длительного времени.

**5.9. Искажения бухгалтерской отчетности**

Искажение бухгалтерской отчетности бывает преднамеренным и непреднамеренным.

Преднамеренное искажение бухгалтерской отчетности — это результат преднамеренных действий (или бездействия) персонала проверяемого экономического субъекта в корыстных целях для введения в заблуждение пользователей бухгалтерской отчетности.

Непреднамеренное искажение бухгалтерской отчетности — это результат непреднамеренных действий (или бездействия) персо­нала проверяемого экономического субъекта, который может быть следствием арифметических или логических ошибок в учет­ных записях, ошибок в расчетах, недосмотра в полноте учета, не­правильного отражения в учете фактов хозяйственной деятельнос­ти, наличия и состояния имущества.

Как преднамеренное, так и непреднамеренное искажение бух­галтерской отчетности может быть у проверяемого экономическо­го субъекта существенным (т.е. оказывающим настолько сильное влияние на достоверность его бухгалтерской отчетности, что ква­лифицированный пользователь отчетности может сделать на ее ос­нове ошибочные выводы или принять ошибочные решения) или несущественным.

К факторам внутрихозяйственной деятельности экономического субъекта, способствующим появлению искажений, относятся:

* значительные финансовые вложения в кризисные отрасли эко­номики;
* несоответствие величины оборотных средств быстрому росту объемов продаж (производства) экономического субъекта или значительному снижению прибыли;
* зависимость экономического субъекта в определенный период от одного (нескольких) заказчика или поставщика;
* изменения в практике договорных отношений или в учетной политике, которые ведут к значительному изменению величины прибыли;
* нетипичные сделки экономического субъекта, особенно в пе­риод окончания года, которые существенно влияют на величину финансовых показателей;
* наличие платежей за услуги, которые явно не соответствуют предоставленным услугам;
* особенности организационно-управленческой структуры экономического субъекта, наличие недостатков в данной струк­туре;
* особенности структуры капитала и распределения прибыли;
* отклонения от установленных правил в ведении бухгалтерского Учета и организации подготовки бухгалтерской отчетности.

К факторам, отражающим особенности состояния конкретной отрасли финансово-хозяйственной деятельности экономического субъекта и экономики страны в целом, способствующие появлению искажений, относятся:

* состояние отрасли экономики и экономики страны в целом — кризис, депрессия или подъем;
* возрастание возможности возникновения несостоятельности (банкротства) экономического субъекта в связи с кризисным со­стоянием отрасли;
* особенности производственной деятельности экономического субъекта, технологические особенности производства.

Особенно внимательно аудитор должен проверить такие фак­ты, как утечка информации; необычные денежные вклады; плате­жи за неполученные товары или полученные, но не затребован­ные, или полученные и оплаченные по завышенным ценам това­ры; списание средств или распоряжение средствами по стоимости ниже, чем их рыночная цена; использование средств клиента для личных целей (приобретение компьютеров, легковых машин, ус­луг, офиса и т.п.).

Зачастую при проведении аудиторской проверки искажения или ошибки могут быть обнаружены при рассмотрении самих до­кументов. Недостоверные бухгалтерские документы можно отли­чить от нормальных по следующим признакам:

* неправильное оформление (использованы бланки неустанов­ленной формы; не заполнены все необходимые реквизиты; ис­пользованы лишние реквизиты; использованы ненадлежащие рек­визиты);
* отражение незаконных по содержанию операций;
* отражение хозяйственных операций, которые в действительнос­ти выполнялись не в полном объеме, а частично (отдельные сто­роны операций);
* наличие подложных документов (материальный подлог) и до­кументов, содержащих заведомо ложные сведения (интеллекту­альный подлог);
* наличие документов, содержащих случайные ошибки.

Основные виды ошибок, обнаруживаемых при проведении аудиторской проверки, можно сгруппировать следующим образом

**1. Ошибки в ведении учета**

Отсутствие ведения учета: в бухгалтерии не ведется надлежа­щего учета по какому-либо виду деятельности или подразделения.

Случайные ошибки:

* арифметические просчеты, которые встречаются крайне ред­ко, поскольку обычно выявляются самим бухгалтером;
* случайные неправильные проводки, которые возникают в слу­чае, если, применяя правильный метод учета какого-либо факта хозяйственной деятельности, бухгалтер без наличия достаточных оснований или случайно делает «нестандартную» проводку;
* неправильно выбранный курс валюты для расчета курсовых разниц;
* ошибка при заполнении отчетных форм.

**2. Повторяющиеся ошибки**

Возникают в том случае, когда бухгалтер не знает правильный метод регистрации какого-либо факта хозяйственной деятельнос­ти и каждый раз делает неправильные проводки. Эти ошибки выя­вить обычно несложно, поскольку «странные» проводки сразу бросаются в глаза. Их можно увидеть, просматривая только Глав­ную книгу или даже заполненную форму баланса.

**Тема 6. ПРОЦЕДУРЫ НА ЗАКЛЮЧИТЕЛЬНОЙ СТАДИИ АУДИТА**

**6.1. Оценка результатов аудиторской проверки**

После проведения всех необходимых процедур аудитор оценивает полноту и качество исполнения всех пунктов программы.

Важной частью этого этапа проверки является оценка фактической величины уровня существенности. В случае обнаружения ошибок и нарушений аудитор определяет их общую сумму, чтобы понять, является ли эта сумма существенной.

В конце аудита необходимо еще раз просмотреть все рабочие документы, чтобы проверить качество исполнения той части про­цедур, которая выполнялась ассистентами, а также удостоверить­ся, что аудит соответствует установленным стандартам.

**6.2. Контроль качества работы аудиторов**

Существует два вида контроля качества работы аудито­ра: контроль основного аудитора за работой своих ассистентов, контроль аудиторской фирмы за работой аудитора.

Основной аудитор несет полную ответственность за выполнение аудита. В процессе проведения аудиторской проверки он должен постоянно контролировать и направлять работу, выполняемую ас­систентами.

Ассистенты, которым передается работа, должны быть соответ­ствующим образом проинструктированы об их ответственности и задачах процедур, которые они должны выполнить, о деятельнос­ти предприятия и возможных учетных аудиторских проблемах, ко­торые могут воздействовать на сущность, время проведения и мас­штаб аудиторских процедур. Письменная программа аудитора явля­ется важным элементом для передачи аудиторских полномочий.

Контроль со стороны аудиторской фирмы за работой аудитора осуществляется, во-первых, посредством обсуждения и проверки обоснованности аудиторского плана и программы проведения аудита у данного клиента, во-вторых, посредством строгого со­блюдения организационно-этических аудиторских принципов, в-третьих, некоторые аудиторские фирмы практикуют повторные, бесплатные для клиента перепроверки достоверности отчетности другим аудитором фирмы уже после выдачи аудиторского заклю­чения основным аудитором.

**6.3. Письменная информация аудитора руководству экономического субъекта по результатам проведения аудита**

Во всех случаях обязательного аудита аудиторские организации обязаны готовить и представлять письменную информацию (отчет) руководству (собственникам) проверяемого экономического субъекта по результатам проведения аудита.

Цель письменной информации — довести до руководства про­веряемого субъекта сведения о недостатках в учетных записях, бухгалтерском учете и СВК, которые могут привести к существен­ным ошибкам в бухгалтерской отчетности, и в порядке внесения конструктивных предложений по совершенствованию систем бух­галтерского учета и внутреннего контроля экономического субъекта.

В письменной информации аудитора должно быть указано все, что связано с фактами хозяйственной жизни экономического субъекта, ошибки и искажения, которые оказывают или могут оказать существенное влияние на достоверность его бухгалтерской отчетности, т.е любая информация, касающаяся проведенного аудита и фактов хозяйственной жизни экономического субъекта, которая была сочтена целесообразной.

Письменная информация аудитора должна быть подписана аудиторами и иными специалистами, непосредственно проводив­шими аудит. Если аудиторскую проверку проводила группа, состо­ящая из значительного количества сотрудников аудиторской орга­низации, письменная информация аудитора должна быть подпи­сана руководителем группы сотрудников или руководителями отдельных подгрупп (бригад, звеньев) в составе общей группы.

В письменной информации аудитора в обязательном порядке должны содержаться реквизиты аудиторской организации и реквизиты проверяемого экономического субъекта, а также указание на период времени, к которому относится документация эконо­мического субъекта, проверенная в ходе аудита, дата подписания письменной информации аудитора и выявленные в ходе аудита существенные нарушения установленного законодательством Украины порядка ведения бухгалтерского учета и со­ставления бухгалтерской отчетности, влияющие или могущие по­влиять на ее достоверность.

Письменная информация аудитора готовится в ходе аудитор­ской проверки и представляется руководителю и (или) собствен­нику экономического субъекта, подлежащего аудиту, на заверша­ющей стадии аудиторской проверки.

Письменная информация аудитора может быть передана только лицу, подписавшему договор (контракт, письмо-обязательство) на оказание аудиторских услуг, лицу, прямо указанному в качестве получателя письменной информации аудитора в договоре (конт­ракте, письме-обязательстве) на оказание аудиторских услуг, и, наконец, любому другому лицу, подписавшему договор (контракт, письмо-обязательство) на оказание аудиторских услуг, — в случае письменного указания на то аудиторской организации.

*По итогам аудиторской проверки по согласованию с руковод­ством экономического субъекта может быть подготовлен предварительный вариант письменной информации, в которой могут содержаться требования внесения исправлений в данные бухгалтерского учета и подготовки перечня уточнений к уже подготовленной бухгалтерс­кой отчетности. Выполнение таких требований в случае, если они касаются исправлений, имеющих существенный характер, являет­ся обязательным для того, чтобы аудиторская организация впос­ледствии могла представить экономическому субъекту положи­тельное аудиторское заключение.*

*Аудиторская организация обязана подготовить в те же сроки (если иное не оговорено в договоре (контракте, письме-обяза­тельстве) на оказание аудиторских услуг), что и аудиторское зак­лючение, окончательный вариант письменной информации ауди­тора. Замечания экономического субъекта принимаются аудиторс­кой организацией в расчет, только если аудиторы сочтут это необходимым. В том случае, если в предварительном варианте письменной информации аудитора содержались замечания, имею­щие существенный характер, в окончательном варианте письмен­ной информации необходимо дать оценку и анализ исправлений, сделанных работниками экономического субъекта в порядке вы­полнения требований аудиторов.*

Письменная информация аудитора составляется не менее чем в двух экземплярах один передается под расписку только (и исклю­чительно) лицу, указанному выше, а второй экземпляр остается в распоряжении аудиторской организации и приобщается к прочей рабочей документации аудитора.

В случае смены аудиторской организации руководство проверя­емого экономического субъекта обязано предоставить новой ауди­торской организации копии письменной информации по резуль­татам аудиторских проверок не менее чем за три предшествующих финансовых года, подготовленной прежней аудиторской органи­зацией.

**Тема 7. ОБОБЩЕНИЕ РЕЗУЛЬТАТОВ АУДИТА**

**7.1. Понятие аудиторского отчета и аудиторского заключения**

Результаты аудиторской проверки отображаются в аудиторском отчете. Аудиторский отчет содержит сведения о состоянии учета, внутреннего контроля, достаточность и достоверность финансовой отчетности. В связи с тем, что содержание аудиторского отчета зависит от конкретных обстоятельств и результатов проверки, он составляется по произвольной форме. Аудиторский отчет составляется только для заказчика.

Аудиторский отчет включает общую (вступительную), аналитическую и итоговую части.

В вступительной части указывают место и дату составления отчета, название аудиторской организации и его адрес, № и дату выдачи Сертификата и Свидетельства о включении в Реестр субъекта аудиторской деятельности, период, за который осуществляется проверка, состав учетной и отчетной документации, ссылка на Законы и стандарты бухгалтерского учета, Национальные нормативы аудита, которыми руководствовался аудитор.

В аналитической части аудиторского отчета приводят результаты проверки бухгалтерского учета и финансовой отчетности, состояния внутреннего контроля, способ проверки (сплошной, выборочный), факты нарушений законодательных, других нормативно-правовых актов и установленных правил ведения бухгалтерского финансового учета и составления финансовой отчетности.

Третья, итоговая часть аудиторского отчета включает выводы по результатам аудиторской проверки.

**Аудиторское заключение** — это официальный документ, удостоверенный подписью и печатью аудитора (аудиторской фирмы), который составляется в установленном порядке по результатам проведения аудита и содержит выводы относительно достоверности финансовой отчетности, полноты и соответствия действующему законодательству и установленным нормативам бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деяльности.

**7.2. Основные элементы аудиторского заключения**

Основные элементы аудиторского заключения, виды заключений и их форма приведенны в нормативе № 26 «Аудиторское заключение». Данный аудиторский стандарт регулирует основные принципы, по которым составляется аудиторское заключение. В нем, в частности, указано, что аудитор должен проанализировать и оценить информацию, полученную на основании аудиторских доказательств для подготовки аудиторского заключения о проверенной финансовой отчетности. Аудиторское заключение составляется в произвольной форме, но обязательно должно содержать следующие разделы.

• заголовок аудиторского заключения;

• вступление;

• масштаб проверки;

• вывод аудитора о проверенной финансовой отчетности;

• дата аудиторского заключения;

• адрес аудиторской фирмы;

• подпись.

В **Заголовке** аудиторского заключения подчеркивается, что аудиторская проверка проводилась независимым аудитором, указываются фамилия, имя и отчество аудитора, название аудиторской фирмы. Кроме того, отмечают полное название предприятия, которое проверяется, и время проверки.

В разделе **Вступление** дается информация о составе финансовой отчетности и дате ее подготовки. Здесь также отмечается, что ответственность за правильность подготовки отчетности полагается на руководителя предприятия и указывают об ответственности аудитора за аудиторское заключение, которое основывается на результатах проведенной проверки.

Раздел **Масштаб проверки** дает уверенность его пользователям в том, что аудиторскую проверку осуществляли соответственно требованиям Национальных нормативов аудита, которые регулируют аудиторскую практику и ведение бухгалтерского финансового учета. В нем также отмечается, что проверка была спланированна и подготовлена с достаточным уровнем уверенности в том, что в финансовой отчетности нет существенных ошибок.

Потом указывается, что аудитор использовал способ выборочной проверки информации и принимал во внимание только существенные ошибки. Здесь же отмечаются принципы бухгалтерского учета, которые использовалось на предприятии во время проверки.

В разделе **Вывод аудитора о проверенной финансовой отчетности** даётся вывод о правильности финансовой отчетности.

*Например: "Мы подтверждаем, что баланс состоянием на 01 января 200 \_ г. полно и достоверно отображает активы и пассивы предприятия за всеми статьями, и его составлен соответственно требованиям Положения (стандарта) бухгалтерского учета 2 "Баланс", утвержденного приказом Министерства финансов Украины от 31 марта 1999 г. № 87".*

В разделе **Дата аудиторского заключения** аудитор ставит дату завершения аудиторской проверки. Причем дата на аудиторском заключении проставляется в тот день, когда руководство предприятия подписывает акт приема-передачи выполненных аудитором работ.

В разделе **Подпись аудиторского заключения** ставится подпись директора аудиторской фирмы или уполномоченного на это лица, которая имеет соответствующую серию сертификата аудитора Украины на вид проведенного аудита.

В последнем разделе **Адрес аудиторской фирмы** указывается адрес аудиторской фирмы и № Свидетельства о включении в Реестр субъектов аудиторской деятельности в Украине.

Аудитор должен предупредить руководство предприятия, на котором проведенна аудиторская проверка, про его ответственность за несвоевременное представление аудиторского заключения налоговым органам в случае проведения обязательного аудита.

**7.3. Виды аудиторского заключения и их содержание**

Аудиторское заключение составляется с соблюдением установленных норм и стандартов и может содержать подтверждение или аргументированный отказ от подтверждения достоверности, полноты и соответствия действующему законодательству финансовой отчетности предприятия-клиента. .

Аудиторское заключение может быть: безусловно положительное, условно-положительное, отрицательное или отказ от предоставления заключения о финансовой отчетности предприятия.

Безусловно положительное заключение составляется, если выполнены такие условия:

• аудитор получил необходимую информацию и объяснения и они являются реальным отображением состояния дел на предприятии;

• данные достоверны по всем существенным вопросам;

• финансовая отчетность отвечает принятой на предприятии системе бухгалтерского учета, которая, в свою очередь, отвечает требованиям действующего законодательства Украины;

• финансовая отчетность составлена на основании правильных учетных данных и лишена существенных отклонений от нормативных положений;

• финансовая отчетность составлена согласно Закону Украины "О бухгалтерском учете и финансовой отчетности в Украине" и Положений (стандартов) бухгалтерского учета.

В положительном заключении могут быть использованны такие утвердительные выражения, как "отвечает требованиям", "дает достоверное и соответствующей действительности представления", "достоверно отображает", "отображает реальное состояние ..." и т.п..

Аудитор не может выдать безусловно-положительное заключение в случае существования фундаментальной неуверенности и несогласия.

Основные причины фундаментальной неуверенности — значительные ограничения в объеме аудиторской работы в связи с тем, что аудитор не может получить всю необходимую информацию и объяснение (через неудовлетворительное состояние учета) и не может выполнить все необходимые аудиторские процедуры (через ограничение во времени проверки, которые диктуются клиентом).

Причины несогласия такие:

• неприемлемость системы учета или порядка проведение учетных операций;

• фундаментальное несогласие с полнотой отображения фактов в учете и отчетности;

• несоответствие порядка оформление или осуществления хозяйственных операций действующему законодательству.

Неуверенность или несогласие считаются фундаментальными в случае, если влияние факторов на финансовую информацию настолько значительно, что это может существенно изменить действительное состояние дел.

Наличие фундаментального несогласия может обусловить отрицательный аудиторский вывод. Наличие фундаментальной неуверенности может стать причиной отказа от предоставления аудиторского заключения.

Во всех случаях, когда аудитор составляет заключение, которое отличается от положительного, он должен дать описание всех существенных причин неуверенности и несогласия.

Во время подготовки отрицательного аудиторского вывода можно использовать такие выражения: "перекручивает соответствующей действительности состояние дел", "не удовлетворяет требования", "противоречит ...", "не отвечает ..." и т.п..

Итак, есть пять таких видов аудиторских выводов.

**1. Безусловно положительный вывод** — предоставленная информация дает соответствующее действительности и полное представление о реальном составе активов и пассивов, хозяйственная деятельность осуществляется согласно действующему законодательству, система учета отвечает законодательным и нормативным требованиям, финансовая отчетность составлена на основании настоящих данных учета и достоверно отображает финансовое состояние.

**2. Условно-положительное заключение** (есть фундаментальная неуверенность). В связи с невозможностью проверки отдельных фактов аудитор не может высказать свою мысль относительно указанных моментов, но они имеют ограниченное влияние на состояние дел в целом и не перекручивают соответствующее действительности финансовое состояние. Аудитор считает возможным подтвердить, что за исключением упомянутых ограничений предоставленная информация свидетельствует о соответствии хозяйственной деятельности действующему законодательству. Система учета отвечает законодательно-нормативным требованиям. Финансовая отчетность составлена на основании достоверных данных и в целом достоверно отображает фактическое финансовое состояние.

**3. Условно-положительное заключение** (есть фундаментальное несогласие). Некоторые операции оформлены с нарушением установленного порядка. Однако указанные моменты имеют ограниченное влияние на состояние дел в целом и не искажают действительного финансового состояния. Аудитор считает возможным подтвердить, что за исключением упомянутых ограничений предоставленная информация свидетельствует о соответствии осуществляемой хозяйственной деятельности действующему законодательству. Система учета отвечает законодательным и нормативным требованиям. Финансовая отчетность составлена на основании достоверных финансовых данных и в целом достоверно отображает фактическое финансовое состояние.

**4. Отрицательное заключение.** Аудитом установленны нарушения. Допущенные нарушения искажают реальное состояние дел в целом. Принятая система учета не отвечает законодательным и нормативным требованиям. Данные финансовой отчетности не отвечают учетным данным. Таким образом, данные бухгалтерского учета и финансовой отчетности не дают достоверного представления о соответствующем действительности финансовом состоянии.

**5. Отказ от предоставления заключения.** В связи с невозможностью проверить факты аудитор не может высказать мысль относительно отдельных данных. А эти данные существенно влияют на действительное состояние дел в целом. В связи с отсутствием достаточных аудиторских свидетельств аудитор не может составить объективное аудиторское заключение.

**Тема 8: АУДИТ АКТИВОВ ПРЕДПРИЯТИЯ**

**8.1. Аудит кассовых операций**

Операции по движению денежных средств подлежат сплошной проверке. Осуществляя аудит кассовых операций, следует руководствоваться Положением о ведении кассовых операций в национальной валюте в Украине, утвержденным постановлением Правления Национального банка Украины от 19.02.2001 № 72. Это Положение распространяется на всех юридичних лиц (кроме банков и предприятий связи) независимо от формы собственности и вида деятельности, а также на физических лиц — субъектов предпринимательской деятельности без создания юридического лица.

Предприятия и индивидуальные предприниматели, которые имеют текущие счета в банка, обязанные сохранять свои средства в учреждениях банков. Денежная наличность, которую они получают из собственных текущих счетов, может расходоваться исключительно на определенные в чеке цели.

Лимиты остатка денежной наличности в кассе устанавливаются всем предприятиям, которые имеют счета в учреждениях банков и осуществляют кассовые сделки денежной наличностью. Лимит остатка денежной наличности в кассе для любого предприятия устанавливают коммерческие банки по месту открытия счета с учетом режима работы предприятия, отдаленности его от учреждения банка, размера кассовых оборотов, установленных сроков и порядка сдачи кассовой выручки (поступлений) и графика заезда инкассаторов.

Порядок установления лимитов остатка денежной наличности в кассе регулируется Инструкцией об организации работы по наличному учету учреждениями банков Украины, утвержденной постановлением Правления Национального банка Украины от 19.02.2001 № 69.

Всю денежную наличность свыше установленных лимитов остатка денежной наличности в кассе предприятия обязанные сдавать в порядке и в сроки, установленные учреждением банка для зачисления на их счета. Кассовые сделки оформляются документами, типичные формы которых утвержден приказом Министерства статистики Украины (Минстата) от 15.02.96 № 51.

Наличные расчеты предприятий всех форм собственности, а также индивидуальных предпринимателей с гражданами должны проводиться с оформлением приходных и расходных кассовых ордеров, кассового или товарного чека, квитанции, договора купли-продажи, актов закупки, выполнения работ (предоставления услуг) или других документов, которые удостоверяют факт купли товара, выполнение работы, предоставление услуги.

Прием денежной наличности кассами предприятий проводится по приходным кассовым ордерам, подписанным главным бухгалтером или лицом, им уполномоченным. После приема денег выдают квитанцию с подписью главного бухгалтера или лица, им уполномоченного, и кассира, заверенную печатью (штампом) кассира или оттиском кассового аппарата.

Выдача денежной наличности из касс предприятий проводится по расходным кассовым ордерам или по платежным (расчетно-платежным) ведомостям. Документы на выдачу денег должны быть подписаны руководителем и главным бухгалтером предприятия или лицами, ими уполномоченными.

Кроме Положения о ведении кассовых сделок аудитор использует первичные документы по приему и выдаче денежной наличности, кассовые книги и отчеты кассира, книги аналитического учета ценностей, которые сохраняются в кассе, учетные регистры по счету 30 "Касса" и для встречной проверки по счету 31 "Счета в банках", субсчетами к нему 311 "Текущие счета в национальной валюте", 312 "Текущие счета в иностранное валюте", 313 "Другие счета в банка в национальной валюте", 314 "Другие счета в банка в иностранной валюте", учётные регистры по счёту 33 "Другие средства", субсчеты 331 "Денежные документы в национальной валюте", 332 "Денежные документы в иностранной валюте", 333 "Денежные средства в дороге в национальной валюте", 334 "Денежные средства в дороге в иностранной валюте".

Аудит кассы проводят в такой последовательности: инвентаризация кассы, проверка соблюдения Положения о ведении кассовых операций, документальная проверка приходных и расходных кассовых операций.

Однако при аудиторской проверке проведение инвентаризации не принадлежит к числу обязательных процедур, которые использует аудитор для подтверждения достоверности данных по статье «Касса». Аудитор в данном случае может воспользоваться результатами внутреннего контроля.

Во время документальной проверки кассовых сделок аудитор использует такие документы:

• № КО-1 "Приходный кассовый ордер";

• № КО-2 "Расходный кассовый ордер";

• № КО-3 и КО-3а "Журнал регистрации прибыльных и расходных кассовых документов";

• № КО-4 "Кассовая книга";

• № КО-5 "Книга учета принятых и выданных кассиром денег", документы безордерного оформления приема и выдачи денег, учетные регистры, Главную книгу и балансы на соответствующие даты по счету 30 "Касса" и т.п.

Особое внимание аудитора может быть сосредоточено на правильности оформления кассовых документов: есть ли на каждом документе подписи получателей денег, погашаются ли кассовые документы (приходные — штампом "Получен", расходные — "Оплачен") с указанием даты, нет ли подчисток и исправлений.

Во время проверки отчета кассира и приложенных к нему документов аудитор сопоставляет номера последних приходных и расходных кассовых ордеров, приложенных к отчету, с записями в журнале регистрации, чтобы убедиться в полноте учета последних кассовых операций. Если будут выявлены расхождения в сумме или нумерации ордеров, выясняют причины. Чтобы проверить, как соблюден установленный лимит остатка денег в кассе, необходимо сопоставить фактические остатки денег на отдельные даты и в среднем за месяц с лимитом остатка. При подсчете фактических остатков денег в кассе изымается денежная наличность, предназначенная для выплаты заработной платы, помощи в связи с временной нетрудоспособностью, пенсий и премий.

Как правило, проверка кассы проводится не реже одного раза в квартал. Оперативный контроль за остатком денег в кассе осуществляется на основании отчетов кассира.

Использование денежной наличности по целевому назначению проверяют сопоставлением данных о получении в банке денег с данными об их расходовании (балансовым методом, то есть остаток на начало по счету 30 "Касса" плюс оборот по дебету по этому же счету и минус оборот по кредиту). Для этого используют данные отчетов кассира с прложенными документами, данные учетных регистров по дебету и кредиту счета 30 Касса" и журнала регистрации приходных и расходных кассовых документов.

Своевременность и полноту внесения в банк неиспользованных денежных сумм проверяют путем сопоставления даты и суммы зачисления денег на счет согласно выписке банка с датой окончания выплаты денег, указанной в разрешительной надписи на платёжных ведомостях, и депонирования заработной платы и других невиплаченных сумм.

Проверяя кассовые сделки, необходимо установить их законность, достоверность и хозяйственную целесообразность.

В особенности тщательно анализируют полноту и своевременность оприходования в кассу денег, полученных из банка. Полноту и своевременность оприходования денег в кассу, полученных с текущих счетов предприятий в банке, устанавливают путем встречной и взаимной сверки данных банковских выписок со счетов предприятий, корешков чековых книжек, приходных кассовых ордеров и записей в кассовой книге.

Чековые книжки, корешки использованных чеков и неиспользованные чеки должны сохраняться у главного бухгалтера в условиях, которые исключают возможность их потери. Испорченные чеки с надписью "Аннулирован" следует сохранять подклеенными к корешкам чеков.

Запрещается: доверять сохранение чековых книжек другому лицу, в частности кассиру, который получает по чекам денежную наличность в банке, а также подписывать незаполненные чеки; выписывать чеки на предъявителя (должны использоваться только именные чеки).

Для того, чтобы убедиться в полноте оприходования денег за реализованные товарно-материальные ценности, следует проверить отчеты об их движении и записи по счетам учета их реализации. При этом кредитовые записи по счету реализации (за наличный расчет) сопоставляют с дебетовыми записями по счету кассы. В случае расхождений следует проверить вид указанных операций и установить причины отклонений.

На каждом предприятии материальные ценности должны выдаваться только при наличии на накладной поставленного кассой штампа "Оплачен". Денежная наличность за проданные товары или предоставленные услуги может вноситься в кассу предприятия. Квитанция выдается с подписями главного бухгалтера и кассира.

Во время аудита правильности выплаты денег по платежным ведомостям следует выборочно установить, все ли записанные в расчетно-платежной ведомости лица практически работали на предприятии и нет ли среди них подставных лиц, на которые выписывается заработная плата с целью ее присвоения. Такие факты выявляют путем сверки данных сведений на выплату заработной платы с показателями учета личного состава и табелей, с приказами о зачислении на работу и увольнении, с данными первичных документов о начислении заработной платы. Следует также проверить итоги в платежных ведомостях, так как нередко допускаются факты намеренного завышения итогов в графе "К выдаче на руки". Здесь необходимо обратить внимание на величину выплаченных ум отдельным лицам с следующей проверкой их реальности, на подлинность подписей лиц, которые получили деньги, на дописанные суммы, подчистки, неоговоренные исправления.

Во всех ведомостях следует проверить подлинность подписей получателей денег. Для этого подписи в одних ведомостях сопоставляют с подписями в других, особое внимание обращают на исправление и подчистку. В отдельных случаях следует опросить получателей денег, что дает возможность обнаружить подделанные подписи, а порой и подставных и выдуманных лиц.

Осуществляя аудит кассовых сделок, следует проверить правильность подсчета оборотов за приходу и расходу в кассовых отчетах, определение остатков на конец отчетного периода и перенесения их с одной страницы на другую и соответствие остатка по счету 30 "Касса" по отчету кассира на конец месяца остатку по счету 30 "Касса" в Главной книге.

Контролируя кассовые сделки, следует установить соответствие корреспонденции счетов действующим положениям и правилам ведения бухгалтерского финансового учета. Для этого отчеты кассира и приложенные к ним документы сопоставляют с данными регистров бухгалтерского учета.

Изучая факты поступления денег на текущие счета в банках, следует проверить правильность и полноту оприходования их по выпискам банка, бухгалтерским регистрам и отчетам кассира.

Во время проверки правильности списания средств со счета в банке особое внимание целесообразно обратить на своевременность и полноту оприходования и целевого использования денежной наличности, полученной в банке.

На основании данных акта инвентаризации кассы и групповых ведомостей нарушений кассовой дисциплины составляют соответствующий раздел аудиторского отчета (заключения), где отображаются установленные фак ты недостатков в организации и ведении кассовых сделок.

**8.2. Аудит операций на счетах в банке**

Операции на счетах в банке подлежат сплошной проверке. Источниками данных для аудита операций на счетах в банках являются выписки банка с текущих счетов и приложенные к ним оправдательные документы, а также записи в учетных регистрах по счету 31 "Счета в банках".

Прежде всего, надо сверить остатки средств, отраженных в выписках по соответствующим счетам, с остатками средств, которые значатся по учетным данным. Однако равенство остатков не гарантирует тождественности оборотов по выпискам банка и по балансовому счету, поскольку при обработке выписок может быть допущено намеренное уменьшение оборотов по дебету и кредиту счета на одинаковую сумму с целью скрыть злоупотребление. Поэтому следует проверить соответствие оборотов по дебету и кредиту счета по выпискам банка за каждый месяц и данными оборотов по учетным реестрам. Важно также проверить полноту и достоверность банковских выписок и приложенных к ним документов. Полноту банковских выписок устанавливают по их нумерации по страницам и перенесением остатка средств на счете. Остаток средств на конец периода в предшествующей выписке банка по счету может равняться остатку средств на начало периода в следующей выписке. Правильность выписки определяют путем проверки всех ее реквизитов. Если в выписке будут установлены неоговоренные исправления или подчистки, зачёркивание, то необходимо провести встречную проверку данных выписки с записями в первом экземпляре лицевого счета, который находится в учреждении банка. В случае отсутствия отдельных выписок следует также обратиться в учреждение банка.

Кроме того, следует убедиться, что все осуществленные через банк операции являются реальными и подтверждены соответствующими документами. Бывают случаи подделок документов, отсутствия некоторых экземпляров документов, что дает возможность, применяя неправильную корреспонденцию счетов, скрывать в учете злоупотребления на значительные суммы. В случае возникновения сомнений в подлинности документов (отсутствие банковского штампа, исправление сумм, наименования получателя денег) следует провести встречную проверку платежных документов, которые сохраняются в делах предприятия, с платежными документами в банке или у контрагента по операции. Одновременно выясняют правильность корреспонденции счетов и записей в учетных регистрах, так как порой злоупотребления могут быть скрыты путем составления неправильных бухгалтерских проводок, не подтвержденных документами, а также сторнировочных записей без документальных подтверждений и без соответствующей действительности потребности или неправильным подсчетом или перенесением итогов с одной страницы регистра на другую.

Обязанностью аудитора является также проверка правильности и обоснованности перечисления средств за товарно-материальные ценности, длячего сравнивают суммы, указанные в платежных документах, с данными выписки банка и записями на счете 63 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" или на счете 37 "Расчеты с разными дебиторами». Тут по приходным документам проверяют полноту и правильность оприходования товарно-материальных ценностей, и если имеются сомнения в подлинности документов или достоверности операций, следует провести встречную проверку их у поставщиков продукции.

Проверяя расходные банковские документы, необходимо группировать в отдельной ведомости все оплаченные штрафы, неустойки и прочие платежі, связанные с нарушением договорных условий, которая даст возможность потом проверить полноту отображения их на соответствующих счетах, и принятые предприятием меры по возмещению за счет виновных лиц сумм причиненного вреда.

Проверкой наличия банковских документов устанавливают, не допускалось ли неправильное перечисление авансов и платежей по безоварным счетам или оплата счетов других организаций, которые не имеют отношения к предприятию, которое проверяется.

Во время проверки операций по расчётам аккредитивами следует сверить остатки сумм и обороты по выпискам банка с записями в регистрах бухгалтерского учета. Одновременно выясняют причины, которые обусловили расчеты по аккредитивной форме, предусмотрена ли эта форма расчетов договором или может она применяется как санкция со стороны поставщиков за несвоевременные платежи. Потом проверяют полноту и своевременность использования и возвращение неиспользованных аккредитивов, а также полноту оприходования материальных ценностей, которые поступили от поставщиков.

Операции с лимитированными и нелимитированными чековыми книжками анализируются с точки зрения их правильности, характера и полноты оплаты. Выясняют, не проводилась ли оплата лимитированными чеками расходов, которые не включаются в авансовые отчеты подотчетных лиц как осуществленные денежной наличностью.

После установления подобных фактов следует определить размер причиненного предприятию убытка и виновных лиц. Следует также проверить, совпадает ли остаток по книжке лимитированных чеков, отображенный на корешке последнего использованного чека, с остатком на дату проверки по счету 313 "Другие счета в банка в национальной валюте", а также с остатком по выписке банка. Остаток денег на конец месяца по выписке банка порой не совпадает с остатком лимита по лимитированной книжке. Это объясняется тем, что выданные из лимитированных книжек чеки не были до конца месяца предъявленны получателями в банк к оплате.

Объектом контроля аудитора могут быть операции с перечислениями денег со счета в банке на счета в Сбербанк, так как они могут быть связаны с передачей денег подставным лицам, кражами средства.

Осуществляя проверку операций на счете 312 "Текущие счета в иностранной валюте", следует установить, отвечают ли остатки средств, отображенных в выписке банка, остатку средств, который значится по учету; полноту и достоверность банковских выписок и приложенных к ним документов; правильность операций и достоверность банковских выписок и первичных документов, правильность корреспонденции счетов по операциям на текущих счетах в иностранной валюте и записей в учетных регистрах. Особое внимание обращают на полноту зачисления на транзитные валютные счета валютной выручки, которая поступила в адрес предприятия.

Во время проверки операций по текущему счету в иностранной валюте следует учесть, что субъекты хозяйствования могут осуществлять скупку, обмен, продажу валюты по лицензии Национального банка Украины в установленном законом порядке.

**8.3. Аудит денежных документов и денежных средств в дороге**

Денежными документами, которые находятся в кассе, являются почтовые марки, марки государственной пошлины, векселя, оплаченные путевки в санатории, дома отдыха и т.п. Проверка денежных документов начинается с полной их инвентаризации и составления соответствующего акта. Прежде всего, следует установить соответствие остатков данных аналитического и синтетического учета по счету 33 "Другие средства". По данным аналитического учета необходимо установить своевременность и правильность оприходования денежных документов в количественном и денежном выражении на счет 33 "Другие средства".

Проверкой операций относительно приобретения и выдачи путевок в санатории, дома отдыха и т.п. следует выяснить, за счет каких источников они были приобретены, какую часть их стоимости не оплачивают получатели, своевременно ли и в полном объеме поступают в кассу деньги от получателей путевок, выдают ли путевки работникам по согласованию с профсоюзным комитетом, нет ли случаев выдачи путевок лицам, которые не работают на данном предприятии. Кроме того, следует установить размер недоплаченных сумм в кассу предприятия, причины и лиц, виновных в нарушении установленного порядка выдачи путевок и их оплаты.

Аудитом денежных средств в дороге следует установить законность и обоснованность каждой записи по счету 33 "Другие средства". Своевременность и полноту зачисления денежных средств в дороге на соответствующие счета в банках устанавливают сверкой записей по кредиту счета 33 "Другие средства" (субсчет 333 "Денежные средства в дороге в национальной валюте") и дебету счетов, предназначенных для учета денежных средств. При этом выясняют, нет ли среди сумм в дороге недостатков денежной наличности в кассе или фактов присвоения этих сумм отдельными должностными лицами.

Устанавливают продолжительность пребывания отдельных сумм средств в дороге, оприходование их в начале следующего месяца на счет в банке.

На счете 333 "Денежные средства в дороге в национальной валюте" учитывается денежная выручка от реализации товаров, переведенная в банк через инкассаторов, почту или Сбербанк. Средства, сданные непосредственно в банк, на вышеупомянутом счете учитывают только в том случае, если они сданы в вечернюю кассу в конце последнего рабочего дня, а зачислены на счет предприятия в первый день следующего месяца.

Основой записей указанных операций в дебет счета 333 "Денежные средства в дороге в национальной валюте" являются квитанции учреждений банка , Сбербанка, почтового отделения, копии сопроводительных ведомостей о сдаче выручки инкассаторам банка, а в кредит — выписки банка.

Задача аудитора — проверить полноту и своевременность зачисления на счета в банках каждой суммы выручки.

Для установления возможных злоупотреблений по каждой сумме на счете 333 "Денежные средства в дороге в национальной валюте" дебет счета сопоставляют с документами, которые подтверждают отправление денег, а кредит — с выпиской банка или приходным кассовым ордером. В случае несвоевременности или неполноты зачисления денег на счет в банке немедленно сообщают начальнику конторы связи, администрации Сбербанка и вместе с ними устанавливают причины и виновных лиц. Если в инкассаторских сумках выявляют недостаток или излишки денег, проверяют их в отчетах кассы или розничных торговых предприятий. Если выручку сдавал кассир, то проводят инвентаризацию кассы, результаты выводят с учетом выявленных в инкассаторской сумке расхождений сумм выручки; если выручка сдана магазином, в котором нет кассира, то исправления вносят в товарно-денежные отчеты.

Однако дебетовые или кредитовые остатки на счете 333 "Денежные средства в дороге в национальной валюте" относительно каждой суммы, сданной через инкассаторов, свидетельствуют о том, что исправления не сделанны и аудитор должен такой факт учесть при выводе результатов инвентаризации кассы или товаров.

В заключении аудиторы отмечают исправленные записи за соответствующий период и устанавливают результат.

Особое внимание следует обратить на проверку сальдо счета 333 на первое число каждого месяца. Необходимо выяснить, нет ли фактов отнесения на этот счет выручки, которая относится к первым числам следующего за отчетным месяца с целью увеличения товарооборота.

**8.4. Аудит расчетов с подотчетными лицами**

При проведении аудита расчётов с подотчётными лицами аудитор руководствуется Постановлением КМУ "О нормах возмещения затрат на командировку в границах Украины и за границу" от 23.04.99 № 663 и Постановлением КМУ от 06.09.2000 № 1398 о внесении изменений в вышеуказанное Постановление КМУ.

Основными задачами аудита расчетов с подотчетными лицами являются: проверка соблюдения правил сдачи авансов; контроль за своевременностью сдачи авансовых отчетов; проверка правильности использование подотчетных сумм и оформления документов, добавленных к авансовым отчетам, а также своевременности возвращения неизрасходованных сумм. Кроме того, задачей аудита является: выявление незаконных и нецелесообразных с хозяйственной точки зрения затрат.

Источниками аудита являются: приказы и распоряжения по предприятию, авансовые отчеты с приложенными к ним оправдательными документами об использовании подотчетных сумм, отчеты кассира с приложенными приходными и расходными кассовыми документами, Главная книга, баланс предприятия, данные аналитического и синтетического учета по счету 372 "Расчеты с подотчетными лицами". Сальдо по этому счету может быть как дебетовым, так и кредитовым. Такие показатели отображаются развернуто: дебетовое сальдо — в составе оборотных активов, кредитовое сальдо — в составе обязательств предприятия. Аудитор проверяет, подало ли подотчетное лицо на протяжении трех дней по возвращении из командировки или после выполнения поручения авансовый отчет об использовании подотчетных сумм; приложены ли к авансовому отчету: удостоверение на командировку, оформленное в установленном порядке (с отметками об убытии и прибытии), железнодорожный и прочие билеты, копии товарных чеков, приемочные акты или расписки лиц, которые приняли от подотчетного лица приобретенные ценности и т.п.

Авансовый отчет бухгалтерия проверяет как с точки зрения правильности его оформления и арифметических подсчетов, так и по сути, то есть правильность и законность затраты каждой суммы, указанной в отчете. О результатах проверки делается запись на бланке авансового отчета, после чего последний утверждает руководитель предприятия. Остаток неиспользованных сумм подотчетное лицо возвращает в кассу предприятия.

На дебете счета 372 "Расчеты с подотчетными лицами" группируют суммы, которые выдаются в подотчет, и отображают задолженность лиц:

• д-т счета 372 "Расчеты с подотчетными лицами";

• к-т счета 30 "Касса".

На кредите счета 372 учитывают суммы выполненных затрат (на основе авансовых отчетов и приложенных к ним оправдательных документов). Например, использованные деньги на командировку на семинар общехозяйственного характера будет записан в:

• д-т счета 92 "Административные затраты";

• к-т счета 372 "Расчеты с подотчетными лицами".

Если деньги выдавались в подотчет на приобретение некоторых хозяйственных материалов, запасных частей, канцелярских материалов и есть подтверждение этих затрат документами, то делают такую запись:

• д-т счета 201 "Сырье и материалы";

• д-т счета 207 "Запасные части";

• д-т счета 22 "Малоценные и быстроизнашиваемые предметы";

• к-т счета 372 "Расчеты с подотчетными лицами".

Если работник занимался сбытом продукции, будучи в командировке:

• д-т счета 93 "Затраты на сбыт";

• к-т счета 372 "Расчеты с подотчетными лицами".

На возвращённый остаток неиспользованных сумм подотчетным лицом:

• д-т счета 30 "Касса";

• к-т счета 372 "Расчеты с подотчетными лицами".

Аудитору следует установить, определен ли круг лиц, которые имеют право получать подотчетные суммы. Далее аудитор требует сдача в бухгалтерию авансовых отчетов. К лицам, которые не отчитывались за полученные в подотчёт деньги, применяют мероприятия по погашению задолженности из начисленной заработной платы или через суд или прокуратуру. Кроме того, аудитор выясняет, не ли было случаев выдачи авансов при наличии задолженности за предварительно полученные суммы или выдачи денег лицам, которые не числятся в штате. Также следует проверить, не выдавался ли аванс в размере, который значительно превышает потребность.

Из выручки выдавать аванс в подотчет не разрешается. Аудитор сверяет аналитический и синтетический учет по счету 372 "Расчеты с подотчетными лицами", потом начинает сплошную проверку документов.

Размер суточных затрат для командировки по Украине изменился 12 сентября 2000 г.

Суточные необходимо определять так:

• начиная с 12.09.2000 г. — 18 грн. (в случае, если в счета отелей не включенные затраты на питание), 14 грн. 40 коп., 10 грн. 80 коп., 7 грн. 20 коп. (если в счета отелей включенные затраты на одно-, двух- или трехразовое питание соответственно).

Срок командировки определяется руководителем, но может составлять не большее 30 календарных дней в Украине, 60 дней — за границу.

Кроме того, при наличии подтверждающих документов возмещаются затраты на проезд туда и обратно (в том числе багаж); на бытовые услуги (стирка, чистка, ремонт одежды, белья, обувь), но не большее 10 % суточных за все дни проживания; на бронирование мест в отелях до 50 % стоимости места; на служебные телефонные переговоры — по согласованию с руководителем.

Затраты на проезд в мягком вагоне, в каютах 1-4 группы тарифных ставок на судах морского флота, в каютах 1-2 категории на судах речного флота и самолетом І класса возмещаются с разрешения руководителя предприятия в соответствии с предоставленными проездными документами. В других случаях возмещаются затраты на проезд транспортом общего пользования (кроме такси).

Работникам, которые находятся в командировке свыше установленных норм компенсации затрат при командировках возмещаются также затраты на оплату НДС за приобретенные проездные документы, пользование в поездах постельным бельем и найм жилого помещения.

За период временной нетрудоспособности лицу, которое было в командировке, выплачивается помощь по больничным листам, дни которых не включаются в срок командировки.

Руководителям предприятий предоставлено право в случаях, если размер затрат на служебные командировки известен заранее, проводить оплату указанных затрат с согласия лиц, которые едут в командировку, без представления оправдательных документов. Расчет выданной суммы, под­писаный руководителем предприятия, сохраняется в бухгалтерии предприятия. Удостоверение на командировку подается в бухгалтерию без отчета.

Порой допускают составление бестоварных документов относительное заготовительных операций и фальсифицированных документов, которые оформляют оплату разных работ внештатным работникам (работы фактически выполнялись или выполнялись в незначительном объеме). В данном случае следует проверить наличие акта приема-сдачи выполненных работ и сравнить его данные с фактическим объемом выполненных работ в действительности.

На практике случаются нарушения операций, связанных с закупками сельскохозяйственных продуктов и сырья. Поэтому аудитору следует тщательно проверить авансовые отчеты заготовителей и приложенные к ним закупочные квитанции, приемочные акты, сведения закупок и т.п.. Аудиторы сопоставляют копии квитанций относительно номеров, дат, цены и суммы. Если имеются сомнительные документы, выезжают на место или посылают письменный запрос.

**8.5. Аудит основных средств**

К основным средствам принадлежат материальные необоротные активы, которые предприятие удерживает с целью использования их в процессе производства или снабжения товаров и услуг, предоставления в аренду, ожидаемый срок полезного использования которых большее одного года (или операционный цикл, если он длиннее чем один год). При этом аудитор руководствуется Положением (стандартом) бухгалтерского учета 7 "Основные средства". Учет основных средств ведется на счете 10 "Основные средства", он имеет девять субсчетов; по дебету счета 10 отображается поступление (приобретение) основных средств, по кредиту —выбытие.

Сначала аудитору следует убедиться в правильности организации аналитического учета и определить, все ли основные средства предприятия закреплены за материально ответственными лицами. Источниками аудита операций по учету основных средств являются первичные документы на их поступление, выбытие и внутреннее перемещение (акты приема-сдачи объектов, акты на списание, инвентарная карточка, карточка учета движения основных средств, инвентарный список, расчеты амортизации), данные аналитического и синтетического учета.

Аудитор проверяет правильность ведения инвентарных карточек индивидуального и группового учета основных средств, своевременное заполнение всех реквизитов в них. Если карточек на отдельные объекты нет, аудитор предлагает руководству предприятия восстановить аналитический пообъектный учет основных средств. Достоверность данных о наличии и движении основных средств проверяют сопоставлением суммы по инвентарной карточке с суммой, показанной в описи инвентарных карточек.

Кроме того, устанавливают соответствие данных аналитического учета основных средств их остатку по счету 10 "Основные средства" на соответствующие даты. Если есть расхождение между данными аналитического и синтетического учета, то аудитор выясняет причины, виновных лиц, определяет последствия (недоначисление или лишнее начисление амортизации) и предлагает устранить недостатки.

Аудитор также проверяет полноту и своевременность проведения инвентаризации основных средств, правильность отображения ее результатов в бухгалтерском учете. Этим самым он выясняет, можно ли доверять результатам проведенной инвентаризации, чтобы уменьшить аудиторский риск.

Полноту и своевременность оприходования основных средств можно определить путем сравнения даты оприходования по счету 10 "Основные средства" с датами, указанными в первичных документах (актах введение в эксплуатацию, актах приема-передачи основных средств и т.п.).

Следует документально проверить операции по списанию основных средств, правильность оформления их, законность и целесообразность выбытия и отображение его в учете. Аудитор также проверяет правильность переоценки основных средств по обновленной стоимости, ее отображение в бухгалтерском учете.

Проверкой правильности проведения годовой инвентаризации основных средств следует выяснить, реально ли отображены в балансе предприятия в статье "Основные средства" их первоначальная (балансовая) и остаточная стоимость, а также сумма начисленного износа. Причем эта сумма касается как собственных, так и арендованных основных средств.

Для отображения в учете реальной стоимости объектов основные фонды периодически подлежат индексации, во время которой все основные фонды оценивают по обновленной стоимости при одновременном установлении их износа.

Переоцененная первичная стоимость и износ объекта основных средств определяются как произведение первоначальной стоимости или износа и индекса переоценки. Индекс переоценки определяется делением справедливой стоимости объекта, который переоценивается, на его остаточную стоимость. Сумма дооценки остаточной стоимости объекта основных средств отображается в составе дополнительного капитала, а сумма уценки — в составе затрат отчетного периода.

В связи с этим в бухгалтерском учете записывают:

• д-т счета 10 "Основные средства";

• к-т счета 42 "Дополнительный капитал" (423 "Дооценка активов").

Дале аудитор проверяет правильность ведения учета амортизации основных средств.

Объектом амортизации являются отдельные основные средства, кроме земли, продуктивного скота, жилых домов, сооружений благоустройства, автодорог, издательской продукции и т.п. Амортизация начисляется на протяжении срока полезного использования объекта основных средств. В соответствии с П(С)БУ 7 "Основные средства" с 1 января 2000 г. предприятие может применять такой метод амортизации, от которого оно получает экономическую выгоду. Выбор метода амортизации основных средств предприятие осуществляет самостоятельно. Выбранные методы амортизации основных средств являются элементами учетной политики предприятия: 1) прямолинейный; 2) уменьшение остаточной стоимости; 3) ускоренного уменьшения остаточной стоимости; 4) кумулятивный; 5) производственный.

Во время проверки правильности учета затрат, связанных с улучшением основных средств, делают запись:

• д-т счета 10 "Основные средства";

• к-т счета 15 "Капитальные инвестиции".

Важное место занимает проверка выбытия основных средств вследствие ликвидации объектов, которые стали непригодными через их старение и изношенность. Аудитор проверяет правильность оформления и своевременность отображения операций относительно списания основных средств. Устанавливают правомерность списания затрат относительно ликвидации основных средств, полноту оприходования ценностей, которые поступили от ликвидации и их отображение в учете.

Документом на списание основных средств во всех случаях выбытия (кроме передачи другим предприятиям) является акт о ликвидации основных средств, в котором отмечают причины выбытия, техническое состояние, первичную стоимость, сумму износа (амортизации), затраты на ликвидацию, наименование и стоимость остатков от ликвидации, стоимость капитальных ремонтов за время эксплуатации, результаты ликвидации. При ликвидации основных средств делают записи:

а) д-т счета 131 "Износ основных средств"; к-т счета "Основные средства";

б) на остаточную стоимость основных средств:

д-т счета 972 "Себестоимость реализованных необоротных активов";

к-т счета 10 "Основные средства";

в) при начислении заработной платы за разборку объекта:

Д-т счета 972 "Себестоимость реализованных необоротных активов";

к-т счета 66 "Расчеты по оплате труда";

г) отображение суммы налоговых обязательств по НДС:

Д-т счета 976 "Списание необоротных активов";

к-т счета 64 "Расчеты по налогам и платежам".

В процессе исследования операций, связанных с арендой, выясняют вопрос своевременности начисления и расчетов за арендованные основные средства, выявляют факты передачи в аренду основных средств безучётно, проверяют правильность отображения НДС:

• д-т счета 713 "Доход от операционной аренды активов";

• к-т счета 64 "Расчеты по налогам и платежам".

**8.6. Аудит нематериальных активов**

К нематериальным активам принадлежат немонетарные активы, которые не имеют материальной формы, и содержаться предприятием с целью использования на протяжении периода, больше 1 года (или одного операционного цикла, если он превышает один год) для производства, торговли, административных потребностей или предоставления в аренду другими лицами (права пользования естественными ресурсами, права пользовании имуществом, права на знаки торговли и услуг, права на объекты промышленной собственности, авторские и сопредельные с ними права, гудвил, другие нематериальные активы).

Аудитор руководствуется Положением (стандартом) бухгалтерского учета 8 "Нематериальные активы", утвержденным приказом Министерства финансов Украины от 18.10.99 № 242, Законами "О собственности", "О товарных знаках" и т.п..

Под аудитом интеллектуальной собственности (нематериальных активов) понимается проверка прав предприятий на пользование землей, водой, объектами промышленной и интеллектуальной собственности (авторское право в сфере науки, литературы, искусства и т.п.).

Аудиторы для проведения технической экспертизы объектов интеллектуальной собственности и осуществления юридического анализа документов, которые подтверждают право на собственность, привлекают патентных поверенных и юристов.

Начиная аудит, прежде всего следует проверить факт наличия нематериальных активов по документам, где описан сам объект (программа для компьютера, конструкторская документация), или где подтверждается создание объекта (договор, лицензионное соглашение). Кроме того, акт приема-передачи может подтвердить факт получения данного объекта интеллектуальной собственности.

Аудитор вместе с привлеченными специалистами определяет правильность стоимости интеллектуальной собственности. Если объект собственности является взносом в уставной капитал, то его оценка определяется по договоренности основателей; если его приобрели за денежные средства, то он оценивается по фактическим затратам на приобретение, если получен бесплатно, то его оценка определяется экспертным методом.

Аудитору следует проверить правильность оприходования объектов на счете 12 "Нематериальные активы" в корреспонденции с счетами 31 "Счета в банках", 46 "Неоплаченный капитал", а также обоснованность их убытия (продажа, списание или бесплатная передача). Кроме того, сравнивают данные синтетического и аналитического учета нематериальных активов, если учет ведется по их видам и объектам.

Аудитор проверяет соблюдение правил приема, отображение в бухгалтерском учете нематериальных активов, правильность их оценки, списание и начисление износа. Для учета амортизации нематериальных активов используют счет 13 "Износ необоротных активов", субсчет 133 "Износ нематериальных активов", а в дебете — списание в случае убытия или продажи.

Аудитору следует помнить, что основанием для оприходования нематериальных активов являются документы, которые идентифицируют те активы. Он делает такие записи:

• д-т счета 12 "Нематериальные активы";

• к-т счета 46 "Неоплаченный капитал" — на внесенное право на пользование.

В случае получения нематериального актива от основателей в счет взносов в уставной капитал:

• д-т счета 12 "Нематериальные активы";

• к-т счета 46 "Неоплаченный капитал".

В случае бесплатного получения:

• д-т счета 12 "Нематериальные активы";

• к-т счета 424 "Безвозмездно полученные необоротные активы".

Согласно П(С)БО 8 начисление амортизации нематериальных активов осуществляется на протяжении срока их полезного использования, но не большее 20 лет, начиная с даты принятия на учет. Метод начисления амортизации нематериального актива предприятие избирает самостоятельно, исходя из особенностей формы получения ожидаемых экономических выгод. Суммы амортизации, начисленной на протяжении отчетного периода, отображаются в составе затрат этого периода или включаются в себестоимость другого актива.

**8.7. Аудит материальных ценностей**

Основой хозяйственной деятельности предприятий являются материальные ценности: производственные запасы, готовая продукция, товары, тара, малоценные и быстроизнашиваемые предметы (счета класса 2 "Запасы"). Аудитор руководствуется Положением (стандартом) бухгалтерского учета 9 "Запасы". Объектами аудита являются: прием ценностей по количеству и качеству, нормы расходования; МБП, товары и тара; первичные документы, регистры учета, отчетность.

Аудит материальных ценностей целесообразно начинать с инвентаризации, которую проводят силами и средствами предприятия-заказчика под надзором аудиторов. Перед началом инвентаризации материально ответственное лицо составляет отчет (производственный, материальный, товарный, товарно-денежный) и дает соответствующую расписку (текст расписки приведен на титульной стороне инвентаризационной описи). Один экземпляр отчета материально ответственное лицо сдает в бухгалтерию предприятия, второй — аудитору.

Инвентаризационная комиссия приступает к проверке наличия материальных ценностей. Аудитор следит за правильностью проведения инвентаризации и сам записывает результаты. Оформленные инвентаризационные описи он передает в бухгалтерию для составления сличительной ведомости. Если на объекте, где проводят инвентаризацию, учет ведется в количественно-суммовом выражении, то в сличительной ведомости записывают только те материальные ценности, по которым выявлены отклонения от учетных данных, остаток записывают одним рядом на общую сумму.

Аудитор проверяет правильность составления сличительной ведомости и соответствие записей, внесенных в нее бухгалтерией по данным бухгалтерского учета.

Инвентаризация материальных ценностей проводится согласно Инструкции по инвентаризации основных средств, нематериальных активов, товарно-материальных ценностей, денежных средств и документов и расчетов, утвержденной приказом Министерства финансов Украины от 11 августа 1994 г. № 69.

После инвентаризации аудиторы переходят к проверке полноты оприходования материальных ценностей. Источниками проверки являются регистры синтетического и аналитического учета относительно наличия и движения материальных ценностей, отчеты материально ответственных лиц с приложенными к ним документами, регистры синтетического и аналитического учета расчетов с поставщиками и т.п..

Проверкой полноты оприходование и правильности оценки купленных материальных ценностей аудиторы выясняют, отвечают ли итоговые суммы, отображенные в ведомостях учета материальных ценностей, данным других учетных регистров (журналов-ордеров). Вместе с тем целесообразно проверить согласованность записей между синтетическим и аналитическим учетом по балансовым счетам и субсчетам, на которых учитываются материальные ценности. Выявленные расхождения являются результатом неполного оприходования ценностей. Особое внимание уделяют проверке операций по счету 63 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками", по дебету которого отображается оплата долга поставщику за доставленные материальные ценности, по кредиту — их поступление (оприходование). В продолжение месяца, как правило, дебетовых остатков на этом счете не должно быть. Исключением может быть наличие суммы стоимости оплаченных материалов, которые остались на конец месяца в дороге или не были вывезены со сладов поставщиков. По таким операциям на счете 63 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" может образоваться дебетовое сальдо, которое в конце месяца переносится с этого счета в дебет счета 209 "Другие материалы" без оприходования их на составы. На начало следующего месяца эти суммы сторнуются и числятся в текущем учете как дебиторская задолженность по счету 63, пока материалы не будут приняты и оприходованы материально ответственными лицами.

По документам, приложенным к выпискам банка, устанавливают дату оплаты расчетных документов поставщиков и название ценностей. По материальным отчетам следующего месяца проверяют полноту их оприходования. Если материальные ценности не оприходованы, выясняют нормативный срок пребывания их в дороге и какая работа проведена предприятием относительно их поиска.

По авансам, выданным под поставку материальных ценностей, выставленным аккредитивам, векселям устанавливают полноту оприходования ценностей и выясняют, не минули ли сроки поставки материалов, выясняют причины задержки их поступления.

Основными документами для оприходования материальных ценностей являются сопроводительные документы поставщиков, приложенные к отчетам материально ответственных лиц: товарно-транспортные накладные, счета-фактуры, спецификации, упаковочные ярлыки, удостоверения качества, приемочные квитанции и т.п. Во время проверки полноты оприходования материальных ценностей внутренние документы (приемочные акты, приходные накладные) сверяются с сопроводительными документами поставщиков.

Аудитору следует проверить правильность составления актов расхождения количества и качества материальных ценностей, которые поступили, и своевременность предъявления претензий к поставщикам или транспортной организации. Практика показывает, что такие расхождения обусловлены присвоением материальных ценностей и оформлением фиктивных (подделанных) актов с целью утаивания недостатков или пересортиц материальных ценностей.

Для выявления фактов изменения названий или потребительских качеств ценностей (сорта, марки, размера, влажности и т.п.), искусственного завышения веса брутто, тары применяют экспертную оценку документов.

Одновременно с проверкой полноты оприходования материальных Ценностей изучают правильность их оценки, руководствуясь Положением (стандартом) бухгалтерского учета 9 "Запасы", утвержденным приказом Министерства финансов Украины от 20 октября 1999 г. № 246. Приобретенные (полученные) или произведенные запасы зачисляются на баланс предприятия по первоначальной стоимости.

Правильная оценка материальных ценностей зависит от организации и постановки их аналитического и синтетического учета. Поэтому во время аудиторской проверки выясняют, ведется ли учет на счёте 20 "Производственные запасы" в разрезе субсчетов и по любому наименованию, номенклатурному номеру.

Во время исследования документов применяют логическую, нормативно-правовую, встречную проверку. Проверив правильность оприходования, аудитор приступает к анализу списания материальных ценностей.

Прежде всего, следует установить соответствие данных складского учета данным синтетического учета по счету 20 "Производственные запасы", для чего общий итог остатков сальдовой ведомости на конец месяца сверяют с остатками на конец месяца, показанными в ведомостях учета материальных ценностей, товаров и тары. Такое сопоставление осуществляют по каждому виду материальных ценностей на первое число соответствующего периода. Общие обороты выбытия материалов за месяц по всем видам и остатки материалов на конец месяца, показанные в ведомости, сверяют с кредитовым оборотом и остатками на счете 20 "Производственные запасы" в Главной книге. Если все расхождения были следствием запущенности учета материальных ценностей, то проверка сводится к восстановлению бухгалтерского учета материальных ценностей.

Для проверки осуществленных операций относительно списания и отпуска материалов в производство используют накопительные ведомости по расходованию материалов с составов, которые выписываются на основании расходных документов. Отделы материально-технического снабжения на основании установленных норм расходования материалов на выпуск соответствующего вида изделий разрабатывают лимиты отпуска материалов в производство и отпуск их осуществляется в границах лимитов.

В таких случаях аудитор должен в особенности тщательно анализировать документы на списание материалов и их нормирование. Наибольшее распространения приобрели лимитно-заборные (лимитные) карты с отрывными месячными талонами, акты-требования на замену материалов или на вспомогательный их выпуск, комплектующие ведомости, раскройные карты, заборные письма и т.п.. Если лимиты не установлены, то отпуск материалов в производство осуществляется согласно утвержденным рецептурам, калькуляциям.

Аудиторская процедура проверки расходных документов не может ограничиваться только сопоставлением отпущенных ценностей с установленными лимитами и встречной проверкой документов, которые находятся на складах и в цехах. Одновременно целесообразно осуществить анализ данных складского учета после отпуска материальных ценностей, с помощью чего можно обнаружить размер завышенных списаний материалов в производство за счет обсчета, обвешивание, занижения сорта при отпуске материалов в цеха, которые оказывают содействие образованию неучтённых остатков материалов на складах с последующим их изъятием.

Проверка обоснованности установленных норм расходования материалов может быть проведена с помощью контрольного запуска сырья и вспомогательных материалов в производство (эксперимента), процедуру которого комиссия оформляет специальным актом.

Во время проверки операций с материальными ценностями аудитор может натолкнуться на такие аномальные явления (отклонение от норм), как:

• завышение или занижение норм расходования материалов;

• недостатки в учете;

• неправильный учет пересортицы материальных ценностей;

• неполное оприходование материалов, которые поступили;

• неосновательные претензии к поставщикам;

• отсутствие оперативного контроля за выполнением договоров на снабжение и отпуск материальных ценностей;

• отсутствие договоров о полной материальной ответственности материально ответственных лиц;

• несоблюдение правил сохранения товарно-материальных ценностей и охраны;

• дописки товарно-материальных ценностей в описях;

• занижение остатка товаров в описях;

• завышение цен на товары;

• кражи, подделки документов, присвоения.

Для выявления вышеуказанных аномалий применяют такие приемы и способы аудиторских процедур:

• инвентаризация;

• контрольное сравнение фактических остатков товаров с данными последней инвентаризации;

• контрольный запуск сырья и материалов в производство;

• контрольный обмер;

• сопоставление (сравнение) документальных данных;

• встречная проверка квитанций, накладных на закупку материальных ценностей;

• переоценка и уценка товаров;

• контроль за использованием поручений на получение товаров;

• выборочные проверки;

• проверки правильности расчетов естественного убытка товарно-материальных ценностей и т.п.

Последовательность аудита материальных ценностей такая:

• Инвентаризация материальных ценностей.

• Аудит приходных и расходных документов.

• Отчеты материально ответственных лиц.

• Регистры аналитического учета.

• Главная книга.

• Финансовая отчетность.

**8.8. Аудит операций с малоценными и быстоизнашиваемыми предметами**

Счет 22 "Малоценные и быстроизнашиваемые предметы" предназначен для учета и обобщения информации о наличии и движении МБП, которые принадлежат предприятию и относятся к запасам. К МБП принадлежат предметы, которые используются на протяжении не большее одного года или нормального операционного цикла, если он больше одного года, в частности: инструменты, хозяйственный инвентарь, специальное оснащение, специальная одежда и т.п.

По дебету счета 22 "МБП" отображаются по первоначальной стоимости приобретенные (полученные) или изготовленные МБП, по кредиту — по учетной стоимости отпуск МБП в эксплуатацию со списанием на счета учета затрат, а также списание недостатков и потерь от порчи таких предметов.

При возвращении на склад из эксплуатации МБП, пригодных для дальнейшего использования, они оприходуются по дебету счета 22 "МБП" и кредиту счета 71 "Другой операционный доход". Аналитический учет МБП ведется по видам предметов за однородными группами.

Аудитор особое внимание обращает на закрепление МБП за конкретными лицами в местах их сохранения и использования, на наличие на всех предприятиях соответствующего маркирования (красками, прикреплением жетонов, проставлением штампов и т.п.), правильное оформление первичными документами движения МБП. Потом переходят к проверке сути осуществленных операций относительно движения отдельных предметов. Следует установить, нет ли среди МБП основных средств. Проявляют сверхнормативные запасы МБП, которые длительное время не имели движения.

Устанавливают случаи преждевременной замены спецодежды и спецбуви, их причины вследствие использования МБП не по назначению или подмены новых предметов теми, что уже были в эксплуатации.

Тщательной проверке подлежат акты на списание МБП. В комиссии по списанию МБП должны принимать участие специалисты, акт утверждается руководителем. На предмет списания МБП может быть документ, который подтверждает сдачу их в металлолом или в утильсырье, иначе сумма убытка относится за счет виновных.

**8.9. Аудит расчетов с покупателями и заказчиками**

Реальность баланса может быть обеспечена только в результате тщательной проверки (инвентаризации) всех его статей. Поэтому аудитору целесообразно начинать проверку состояния расчетов с анализа материалов инвентаризации расчетов. Инвентаризация расчетов состоит в выявлении фактических остатков сумм на счетах. В акте результатов инвентаризации расчетов следует указать названия проинвентаризованных счетов, записать суммы несогласованной и просроченной дебиторской задолженности и безнадежных долгов. По названным видам задолженности к акту инвентаризации расчетов может прикладываться справка с указанием суммы задолженности, за что числится, с какого времени и на основании каких документов.

Таким образом, анализ материалов инвентаризации расчетов дает возможность аудитору сосредоточить внимание на более тщательной проверке расчетов, по которым установлены разные расхождения.

Аудит расчетных операций следует начинать с анализа правильности оплаты за отгруженные материальные ценности, а также полноты списания отгруженных ценностей.

Во время проверки необходимо установить, правильно ли отображены по статьям баланса соответствующие остатки задолженности. Для этого сравнивают остатки по каждому виду расчетов на одну и ту же дату по данным аналитического учета с остатками по синтетическому счету 36 "Расчеты с покупателями и заказчиками", Главной книгой и балансом. При наличии расхождений следует проверить реальность и документальную обоснованность задолженности по каждому покупателю или заказчику. Такие расхождения — следствие заброшенности учета расчетных операций или результат злоупотреблений.

Каждая сумма дебиторской задолженности на отдельных счетах рассматривается с точки зрения возникновения долга, причины и давности создания задолженности, реальности ее получения. Во время аудита дебиторской задолженности различают такие ее категории: текущую (или нормальную); неоплаченную в срок; задолженность с сроком давности, который истёк; спорную; безнадежную.

Во время проверки расчетов с покупателями устанавливают, заключены ли договоры поставки продукции, правильно ли высчитываются суммы, принадлежащие предприятию за принятую покупателем продукцию. Проверяют полноту и своевременность расчетов покупателей за принятую ими продукцию. С этой целью проводят инвентаризацию расчетов, высылают копии карточки аналитического учета расчетов при расчетах с иногородними покупателями (организации-кредиторы высылают организациям-дебиторам). Предприятие-дебитор возвращает карточку на протяжении 10 дней со дня получения. С покупателями из этого же города составляется акт сверки.

**8.10. Аудит расчетов по претензиям**

Счет 37 "Расчеты с разными дебиторами", субсчет 374 "Расчеты по претензиям".

Одной из важных задач аудита является проверка расчетов по претензиям за невыполнение договорных обязательств. Есть несколько групп претензий:

• к поставщикам и подрядчикам за выявленные во время проверки их счетов завышение объемов выполненных работ, недопоставку товаров, завышение цен и тарифов, завышение сумм вследствие арифметических ошибок, за несоответствие качества поставленных товаров стандартам или техническим условиям, за простой по вине поставщиков;

• к транспортным организациям за недостаток груза свыше норм естественных потерь, которая возникла в дороге, и за излишне уплаченные суммы при перевозке грузов;

• по санкциям (штрафам, пеням, неустойкам) за несоблюдение договорных условий, признанных плательщиками или присужденных судом;

• к банкам по суммам, по ошибке списанным со счетов в банке.

Претензии предъявляют после того, как предприятие узнало о нарушении своих имущественных прав и законных интересов другим преприятием. Претензии о возмещении стоимости продукции (товаров), которой недостаёт, ненадлежащего качества или некомплектной и уплату штрафа за поставку такой продукции (товаров) предъявляют в продолжение месяца, а претензии по другим основаниями — на протяжении 2 месяцев.

По каждой претензии необходимо проверить ее обоснованность и правильность оформления документов.

Несоблюдение сроков предъявления претензий часто используется для сокрытия фактов краж материальных ценностей. Поэтому надо изучить причины отказа поставщиков или транспортных организаций в удовлетворении претензии, протоколы рассмотрения претенциозных дел в суде и арбитраже. Если за претензией скрывалось присвоение ценностей отдельными должностными лицами, необходимо принять меры относительно возмещения причиненного вреда.

При недостатке товаров в дороге следует проверить наличие коммерческих актов и правильность их оформления.

Аудиторы выясняют обоснованность претензий, устанавливают виновных лиц, сумму вреда, причиненную предприятию путем погашения необоснованных претензий.

**8.11. Аудит расчетов по возмещению причиненных убытков**

Расчеты по возмещению причиненных убытков ведутся на балансовом счете 37 "Расчеты с разными дебиторами", субсчете 375 "Расчеты по возмещению причиненных убытков". Проверяя такие расчеты, аудитор, прежде всего, должен проанализировать расчеты по недостаткам и кражам и установить, соблюдены ли сроки и порядок рассмотрения случаев недостатков и потерь, как обеспечивается их возмещение. В особенности тщательно надо выучить факты списания недостатков и потерь на затраты производства и на результаты деятельности предприятия.

В частности, аудитор проверяет правильность и своевременность оформления документов по претензиям о недостатках и кражах, проверяет не было ли случаев возвращения судом или арбитражем материалов по недостачам и порче по причине ненадлежащего оформления материалов. Важно выяснить причины возникновения недостатков и порчи (плохое состояние складских помещений, нарушение правил приема и отпуска материальных ценностей по количеству и качеству из одного подраздела (цеха) в другой). Следует также выяснить, правильно ли определена сумма убытков (сумма убытков рассчитывается по рыночным ценам данной местности). Кроме того, аудитор выясняет, обеспечено ли на предприятии возмещение материальных ущербов (недостатков, растрат), организован ли контроль за удержанием задолженности по исполнительным письмами.