

Тема 1: Загальні положення про аудит. Аудиторський контроль.

- 1. Закономірність аудиторського контролю і його розвиток в Україні.**
- 2. Поняття Аудиту та його сутність.**
- 3. Відмінність аудиту від ревізії.**
- 4. Методологічні і нормативні основи і прийоми аудиторського контролю.**
- 5. Аудиторський ризик.**

1. Закономірність аудиторського контролю і його розвиток в Україні.

Перехід економіки на ринкові відносини пов'язаний з розширенням прав підприємств, демократизацією управління і використання економічних важелів і стимулів, спрямованих на підвищення ефективності праці та її оцінки за економічним результатом. У зв'язку з цим визначається новий напрямок економічного контролю фінансово-господарської діяльності підприємств - незалежний аудиторський контроль.

Закономірність виникнення аудиторського контролю в Україні обумовлена проведенням приватизації державного майна, управління яким проводив власник адміністративними методами, використовуючи для цього різні державні структури.

Створення спільних підприємств з іноземним капіталом, орендних, комерціалізованих, кооперативів, приватних та інших суб'єктів підприємницької діяльності з різними формами господарювання і власності, керуючись Законами України про власність, підприємницьку діяльність, власник набув право сам обирати незалежний контроль своєї фінансово-господарської діяльності.

Таке право власника закріплено Законом України про аудиторську діяльність, який передбачає організаційне і методичне забезпечення виконання контрольних функцій аудиту на договірних засадах з власником, передбачає відповідальність сторін за об'єктивну, неупереджену перевірку фінансової діяльності, відображення результатів її результатів у публічній звітності та правильність розрахунків з державою по оплаті податків, нарахованими дивідендами акціонерам і володарям цінних паперів.

Державна податкова служба та її податкові інспекції мають право вимагати від підприємств і підприємців при поданні річних звітів про фінансово-господарську діяльність представлення сертифікатів (актів) про перевірку достовірності бухгалтерського обліку і звітності, а також мають право вимагати акти установи НБУ при наданні кредитів, цим же правом користуються комерційні банки, органи державної статистики з питань їх компетенції.

Аудит в сучасному розумінні існує понад 200 років. Зародився він тоді, коли в перше виникло розмежування інтересів між особами які безпосередньо займаються управлінням підприємством і вкладниками коштів у його діяльність.

В той же час почали зароджуватися акціонерні товариства, і аудит зайняв центральне місце громадського контролера зовнішньої звітності і правління підприємством, обстоюючи інтереси сторін, зацікавлених у об'єктивних бухгалтерських показниках.

Таким чином формується в основному зміст сучасного аудиту, який набув широкого застосування у країнах з розвинутою ринковою економікою

2. Поняття Аудиту та його сутність.

У статті 4 розділу 1 Закону України Про аудиторську діяльність визначено поняття аудиту: «**Аудит** - це перевірка публічної бухгалтерської звітності, обліку, первинних документів та іншої інформації щодо фінансово-господарської діяльності суб'єктів господарювання з метою визначення достовірності їх звітності, обліку, його повноти і відповідності чинному законодавству та встановленим нормативам. Аудит здійснюється незалежними особами (аудиторами), аудиторськими фірмами, які уповноважені суб'єктами господарювання на його проведення. Аудит може проводитись з ініціативи господарюючих суб'єктів, а також у випадках, передбачених чинним законодавством (обов'язковий аудит). Затрати на проведення аудиту відносяться на собівартість товару (продукції, послуг)..»

Незалежний аудиторський контроль (аудит) здійснюють аудитори, аудиторські організації (фірми) на госпрозрахункових засадах за договорами з державними і акціонерними підприємствами, кооперативними, орендними підприємствами і організаціями, підприємствами із спільним капіталом та ін. При цьому перевіряють стан обліку діяльності зазначених організацій і підприємств, відповідність звітності даним обліку, правильність утворення прибутку і своєчасність розрахунків із державним бюджетом, а також розподіленням прибутку за акціями, розміром внесеного капіталу та іншими джерелами, передбаченими статутними документами і фінансовим планом підприємства. Результати контролю аудиторська організація оформляє актом, експертним висновком або іншим документом, погодженим із замовником. Аудиторські організації надають послуги підприємствам щодо поліпшення господарювання з питань маркетингу, менеджменту, інвестицій та ін. Крім того, аудиторська організація може давати висновки про правильність складання звітності і декларацій, які підприємства, кооперативи та інші організації подають фінансовим органам (податковим адміністраціям).

Принципи аудиту ґрунтуються на його незалежності як виду фінансово-господарського контролю, високих професійних, культурних і морально-вольових якостей аудитора, науковій організації і прогресивній методології виконання аудиторського процесу.

Аудиторський контроль здійснюють не лише незалежні аудитори, фірми, а й аудиторські підрозділи державних податкових адміністрацій. Функції цих підрозділів визначаються податковими органами щодо повноти нарахування і своєчасності сплати податків підприємствами і фізичними особами.

Зміст аудиторського контролю як однієї з форм фінансово-господарського контролю складається з експертної оцінки фінансово-господарської діяльності підприємства за даними бухгалтерського обліку, балансу і звітності, а також аудиторських послуг з питань обліку, звітності, внутрішнього аудиту.

Аудит є незалежною формою фінансово-господарського контролю, яку власник вибирає добровільно і формулює: питання, поставлені на дослідження з метою отримання науково обґрунтованих висновків для подальшого удосконалення своєї фінансово-господарської діяльності, маркетингу, бухгалтерського обліку, внутрішньогосподарського контролю. Крім того, вкладники капіталу у підприємницьку діяльність (кредитори, акціонери, власники цінних паперів та ін.) зацікавлені, щоб належна їм частка прибутку розподілялася правильно, тобто була підтверджена аудитором. Одночасно підприємець, маючи довіру до аудитора, впевнений, що податки нараховані правильно, своєчасно і в повній сумі сплачені до бюджету, тому в разі конфліктних ситуацій із державною податковою адміністрацією він має надійний захист від суб'єктивізму останніх.

Висновки аудитора є обґрунтованим доказом при вирішенні майнових спорів у арбітражному і народному судах між власником і його контрагентами. Обґрунтування потреби у кредитах для підприємницької діяльності може дати тільки незалежний зовнішній аудит, висновки якого подають Національному банку України і комерційним банкам. Кваліфіковані висновки аудитора з питань господарської діяльності мають для власника значення для запобігання збиткам ще до виконання господарських процесів, тобто на стадії проектування їх, інженерної підготовки, виробництва. Перманентний внутрішній аудит на підприємстві сприяє удосконаленню технологічного процесу, впровадженню ноу-хау та інших досягнень науково-технічного прогресу у виробництво.

Стратегічний аудит дає можливість суб'єктам підприємницької діяльності прогнозувати розвиток маркетингу, поширювати комерційну діяльність на внутрішньому і міжнародному ринках, допомагає уникнути банкрутства в умовах ринкових відносин.

Аудиторський контроль, як складова частина фінансово-господарського контролю, розкриває нові явища у підприємницькій діяльності господарюючих суб'єктів, встановлює закономірності їх з метою удосконалення цієї діяльності на наукових основах.

3. Відмінність аудиту від ревізії

Ринкові відносини, конкурентність у господарюванні у високо розвинутих країнах зумовили виникнення внутрішнього аудиту, організованого власниками концернів, корпорацій.

Внутрішній аудит вирішує для клієнта такі завдання: - вивчає систему контролю за активами;

- перевіряє відповідність діючого контролю політиці підприємства;

- аналізує ситуації ризику і запобігання від банкрутства;

- використовує ноу-хау для збільшення прибутку і ефективності нової технології та вживає інші заходи, що сприяють розвитку підприємства у фінансовому бізнесі.

У свою чергу приватне підприємство має можливість кваліфіковано незалежного від будь-якого відомства контролера - ревізора (аудитора), а держава - забезпечити контроль за достовірністю фінансової звітності, - і як наслідок правильність оподаткування, не витрачаючи на це бюджетних коштів державного бюджету.

Аудиторська форма контролю передусім поширюється на міжгалузеві концерни, асоціації, об'єднання, орендні, акціонерні, спільні приватні підприємства, які входять до підпорядкування міністерств і відомств, комерційні банки, кооперативи і громадські організації.

Отже, аудит фінансово-господарської діяльності у сфері виробництва, обігу і споживання суспільно необхідного продукту в умовах ринку сприяє задоволенню попиту покупців активним впливом на збільшення випуску конкурентоспроможних товарів, послуг на ринку, зростанню прибутків підприємств і через систему податків збільшенню відрахувань до державного бюджету.

Істотні відмінності між аудитом, судово-бухгалтерською експертизою і ревізією фінансово-господарської діяльності зумовлені юридичною природою, їх цілями і завданнями, які вони вирішують. Якщо ревізія комплексно досліджує фінансово-господарську діяльність підприємства з метою подальшого удосконалення її, то судово-бухгалтерська експертиза вивчає окремі недоліки, виявленні ревізією для документального обґрунтування позовних вимог, пред'явлених у слідчі або судові органи до конкретних матеріально відповідальних осіб чи посадових осіб.

Аудит досліджує лише ті питання, які на його вирішення поставив за договором замовник, або які передбачені законодавством.

Суттєва відмінність аудиту від ревізії фінансово-господарської діяльності і судово-бухгалтерської експертизи полягає в тому, що параметри його дослідження обмежені колом питань, поставлених на його вирішення замовником або законодавством, а також цільовим використанням висновків аудиторів у підприємницькій діяльності.

4. Методологічні і нормативні основи і прийоми аудиторського контролю.

Предметом аудиторського контролю є процес розширеного відтворення суспільно необхідного продукту і додержання його економіко-правового регулювання в умовах ринкової економіки.

На всіх стадіях виробництва аудиторський контроль вивчає продуктивні сили і виробничі відносини з метою виявлення суперечностей і своєчасного їх регулювання з метою із застосуванням економічних явищ, при цьому аудиторський контроль визначає ефективність використання праці, предмети і засоби праці, відповідність їх чинному законодавству. Зокрема, перевіряють організацію і технологічну підготовку виробництва, планування та ефективність праці, витрачання з/п, якість праці та її оплати, використання робочого часу працівників, машин обладнання і предметів праці.

На стадії розподілу суспільно необхідного продукту аудиторський контроль перевіряє його використання на задоволення різноманітних потреб суспільства - відшкодування витрат використаних засобів виробництва, розподіл та перерозподіл створеного продукту в умовах ринкових відносин.

Контролюють виробничі відносини, щодо відтворення норм запасів засобів і предметів праці.

На стадії обміну суспільного продукту, тобто обороту товарів в умовах товарно-грошових відносин, предмет аудиторського контролю включає договірні відносини, виконання договорів поставок із збуту, задоволення попиту на засоби матеріально-технічного забезпечення народного господарства і населення на товари народної споживання насиченням ринку товарами.

На стадії споживання - аудиторський контроль перевіряє операції, пов'язані в основному з виробничим споживанням, тобто відтворенням і розширенням виробничих фондів і задоволенням суспільних потреб.

Отже, об'єктивні умови задоволення потреб пов'язані з процесом виробництва. На всіх стадіях процесу відтворення, аудиторський контроль є засобом виявлення суперечностей у суспільстві з метою своєчасного регулювання їх.

Предмет аудиторського контролю конкретизується його об'єктами, які деталізують кожен етап виробництва.

Об'єктами аудиторського контролю є предмети і засоби праці, а також сама праця, яка використовується в процесі розширеного відтворення суспільно необхідного продукту. Залежно від ступеня складності розрізняють прості і складні об'єкти дослідження, які розрізняються числом елементів і видом зв'язку між ними, тому вони називаються системними.

До простих відносять об'єкти, які містять кілька елементів. Наприклад: продукція є простим об'єктом для контролю її можна розкласти на такі елементи: якість, асортимент, естетична привабливість.

До складних належать об'єкти з невизначеною структурою, яку треба дослідити, а потім описати елементи що їх конкретизують. Так, наприклад, ефективність нової техніки, відносять до складних об'єктів, на вході яких відомі затрати на впровадження, а на виході - вироблена продукція. Про те елементи які її характеризують, тобто фактори, що впливають на результати діяльності, кількісне відображення їх для визначення впливу на

контролюючий об'єкт можна встановити при подальшому дослідженні із застосуванням методів економічного аналізу.

Методи аудиторського контролю:

- аналіз і синтез;
- індукцію і дедукцію;
- аналогію і моделювання;
- абстрагування і конкретизацію;
- системний аналіз;
- функціонально - вартісний аналіз.

1.1. Аналіз - прийом дослідження, який включає вивчення предмета уявним або практичним розчленуванням його на складові об'єкти. Кожну з виділених частин аналізують в межах одного цілого. (комплексна ревізія виробничої і фінансово - господарської діяльності).

1.2. Синтез - прийом вивчення об'єкта в цілісності в єдності і взаємозв'язку його частин (контроль виконання договорів на поставку продукції).

1.3. Індукція - прийом дослідження, при якому загальний висновок про прикмети множини елементів об'єкта складають на основі вивчення не всіх прикмет, а лише частини елементів цієї множини.

Наприклад - ревізію дебіторської заборгованості здійснюють спочатку за даними аналітичного а потім синтетичного обліку.

1.4. Дедукція - досліджують стан об'єкта в цілому, а потім його складових елементів, тобто висновки від загального до окремого. (Ревізію дебіторської заборгованості спочатку проводять за даними синтетичного обліку, а потім аналітичного обліку).

1.5. Аналогія - прийом наукових висновків, завдяки якому досягають пізнання одних об'єктів на основі подібності їх з іншими.

1.6. Моделювання - прийом наукового пізнання, що ґрунтується на зміні об'єкта, явища, які вивчають, на їх аналог, модель, що має істотні прикмети оригіналу.

У аудиторському контролі застосовують організаційні моделі проведення контрольно - аудиторського процесу - стандарти.

1.7. Абстрагування - прийом відволікання. При цьому методи абстракції переходять від конкретних об'єктів до загальних понять і законів розвитку (наприклад, перевіряють стан контролю трудової дисципліни в окремих підрозділах підприємства, і абстрагуючись роблять висновки в цілому).

1.8. Конкретизація - дослідження об'єктів у всій їх різнобічності. При цьому досліджують стан об'єктів за певними конкретними умовами існування їх та розвитку, виявлення у процесі контролю непродуктивних витрат за місцями їх утворення.

1.9. Системний аналіз - вивчення об'єкта дослідження як сукупності елементів, що утворюють систему, передбачає оцінку поведінки об'єктів, як системи з усіма факторами.

1.10. Функціонально - вартісний аналіз - вивчення об'єктів на стадії інженерної підготовки виробництва, яка вимагає проектування складних систем у процесі дослідження функціонування їх (проектування і оцінка економічної ефективності технологічних процесів).

Власні прийоми аудиторського контролю:

- органолептичні
- розрахунково - аналітичні
- документальні
- узагальнення і і реалізації результатів контролю

2.1. Органолептичні - інвентаризація, контрольні заміри, вибіркові і суцільні спостереження, технологічний та хіміко - технологічний контроль, експертизи, службове розслідування, експеримент.

- 2.1.1. Інвентаризація - перевірка об'єктів контролю в натурі, визначається оглядом, підрахунками, зважуванням, обмірюванням.
- 2.1.2. Контрольні заміри - прийом фактичного контролю обсягів виробництва робіт, послуг.
- 2.1.3. Вибіркові спостереження - використовується коли суцільний контроль технічно не можливий.
- 2.1.4. Суцільні спостереження - прийом статистичного контролю фактичного стану об'єктів, які вивчають, наприклад, проведення хронометричних спостережень при контролі норм виробітку, використання робочого часу працівників за звітний період.
- 2.1.5. Технологічний контроль - прийом контролю інженерної і технологічної підготовки виробництва, а також якості продукції, яку випускають, її відповідність технологічним умовам.
- 2.1.6. Хіміко - технологічний контроль - прийом контролю якості сировини і матеріалів, які використовуються в виробництві (у громадському у харчуванні - це встановлення калорійності, смакових якостей, додержання рецептур страв та інше). Здійснюють такий контроль лабораторним аналізом.
- 2.1.7. Експертизи різних видів - прийоми експертних оцінок, що застосовується технологічними, судово-бухгалтерськими, криміналістичними, товарознавчими та іншими експертизами.
- 2.1.8. Службове розслідування - сукупність прийомів перевірки додержання посадовими особами, а також робітниками і службовцями нормативно - правових актів, що регулюють виробничі відносини у різних сферах виробництва.
- 2.1.9. Експеримент - науково поставлений дослід відповідно до мети аудиторського контролю.
- 2.2. Розрахунково - аналітичні - економічний аналіз, статистичні розрахунки, економіко - математичні методи.
 - 2.2.1. Економічний - система прийомів в аудиторському контролі для розкриття причинних зв'язків, що зумовлюють результати явищ і процесів. Застосовують при попередньому, поточному і заключному контролі виробничої і фінансово-господарської діяльності підприємства.
 - 2.2.2. Статистичні розрахунки - прийом одержання таких величин і якісних характеристик, яких немає в економічній інформації. Розраховують коефіцієнти трудової участі членів бригади, використання обладнання, динаміку виконання завдань.
 - 2.2.3. Економіко - математичні методи - визначення впливу факторів на результати господарських процесів з метою їх оптимізації на стадії планування і проектування. Наприклад: Оптимізація маршрутів перевезення пасажирів.
- 2.3. Документальні - інформаційне моделювання, дослідження документів, камеральні перевірки, нормативно - правове регулювання.
 - 2.3.1. Інформаційне моделювання - це інформаційна сукупність, яка представляє контрольний об'єкт у вигляді моделі. Метою моделювання є одержання необхідної інформації про об'єкт для вивчення його стану, при цьому контролюють об'єкти Основних фондів, товарно - матеріальних цінностей, кошти та інші засоби.
 - 2.3.2. Дослідження документів - прийоми документального контролю достовірності, доцільності, ефективності господарських операцій, відповідності їх законодавчим і нормативним актам.
 - 2.3.3. Камеральні перевірки - прийоми документального контролю проектно-кошторисної документації по капітальним вкладенням, які подають установі банку, що здійснює контроль за фінансуванням капітальних вкладень із держбюджету. Застосовуються податковими службами для контролю звітності, до проведення контрольної перевірки її на підприємстві.

2.3.4. Нормативно - правове регулювання - система прийомів, що використовується в аудиторському контролі для вивчення порушень нормативних і правових актів у процесі здійснення господарських і фінансових операцій.

2.4. Узагальнення і реалізація результатів контролю - сукупність прийомів синтезування результатів контролю і прийняття рішень щодо усунення виявлених недоліків і запобіганню їх у майбутньому. До таких прийомів відносять:

3.4.1. Групування недоліків - систематизація і узагальнення недоліків і порушень нормативно-правових актів за економічною однорідністю, часом проведення і важливістю.

Групування передбачає хронологічну послідовність, систематизований і хронологічно - систематизований способи.

3.4.2. Хронологічна послідовність - спосіб групування недоліків і порушень виявлених в процесі дослідження документів. При цьому документи перевіряють у такому порядку, в якому їх було згруповано при бухгалтерській обробці і зброшуровано у папки за звітними періодами.

3.4.3. Систематизований спосіб групування дає змогу виявити недоліки при дослідженні однорідних документів за весь період. При цьому спочатку перевіряють документи, що відображають касові операції, потім - товарні, розрахункові.

3.4.4. Хронологічно - систематизований спосіб - це мішане групування, яке полягає в тому, що аудитор виявляє недоліки в хронологічній й послідовності, систематизує їх за хронологічною однорідністю операцій (касові, банківські, товарні, розрахункові).

3.4.5. Документування результатів проміжного контролю - це спосіб оформлення результатів контрольних дій на проміжних стадіях аудиту (наприклад - складання акту, вибіркова інвентаризація товарно - матеріальних цінностей).

3.4.6. Аналітичне групування - це сукупність прийомів статистичних групувань за однорідністю ознак підконтрольних об'єктів та виявлених недоліків (складання таблиць аналізу факторів, які впливають на випуск, реалізацію продукції, аналіз факторів збитковості).

3.4.7. Слідче - юридичне обґрунтування включає способи одержання доказів аудитом недоліків і порушень законодавства, розміри завданих матеріальних збитків і відповідальних за них конкретних осіб (опитування і розгляд письмових пояснень складання позовної заяви у арбітражні органи).

3.4.8. Систематизований виклад недоліків в акті аудиторського контролю - комплекс прийомів узагальнення результатів проведеного контролю відповідно до правил Єдиної державної системи діловодства (при складанні актів аудиторського контролю, тема перевірок, доповідних записок).

3.4.9. Прийняття рішень за результатами аудиту - спосіб впливу суб'єкта на об'єкт контролю, що забезпечує його функціонування у заданих параметрах і режимах (Застосовують при розробці і виданні наказів, розпоряджень, службового листа за результатами аудиту, тематичної перевірки тощо).

3.4.10. Контроль за виконанням прийнятих рішень - прийом реалізації практичних рішень, який передбачає встановлення фактичного стану об'єкта і його поведінки відповідно до управлінської ідеї (наприклад - перевіряють виконання розпорядчих документів за результатами аудиту щодо відшкодування заподіяного збитку підприємству).

5. Аудиторський ризик.

Ризик у бізнесі представляє собою дії суб'єкта господарювання у неясній невизначеній обстановці. Ризикувати можна лише у тих випадках, коли можливий успіх і коли позитивний результат ризику має закономірний характер.

Причинами ризику є невизначеність випадковості і протидія, які є об'єктами аудиту при вивченні ризику.

Невизначеність - наслідок незнання, тобто неповноти, недостатності знання законів діяльності у галузі бізнесу, що не дає змоги ефективно вести господарство.

Випадковість - неможливість передбачити, те як відбуватиметься явище у подібних умовах.

Протидія - прояв невизначеності у забезпеченні підприємця ресурсами, порушення договірних зобов'язань, недосконалість державних регуляторів.

Аудит чітко розмежовує два види ризику:

Виправданий і невинуватий. При оцінці ризиків у бізнесі необхідно насамперед визначити чи є ризик, що досліджується аудитором, виправданим або невинуватим.

За об'єктивними ознаками ризику класифікують на пов'язанні з розмірами компанії і на обумовлені галузевою незалежністю.

Аудит ризику включає різні методичні процедури, пов'язані з дослідженням ризику, які залежать від невпевненості включаючи визначення, оцінку, контроль і управління ризиком. Інакше кажучи, аудит має висувати гіпотезу відносно того, що може статися і що має статися. Це допомагає своєчасно вибрати оптимальний, альтернативний варіант у всіх сферах бізнесу. Це допоможе йому стати найбільш ефективним засобом прогнозування розвитку мікроекономічних об'єктів, які є основою економіки.

Розподіливши систему на окремі елементи підсистеми, можна аналізувати невизначеність пов'язану з кожним із них, а також вивчати ступінь залежності між ризиком і елементами об'єкта, оцінювати сукупний вплив ризиків на об'єкт.

За суб'єктивними ознаками ризику поділяють на:

1. Ризики властиві країні в цілому, можуть бути пов'язані з погіршенням соціально політичної обстановки: зростання інфляції, проблема неплатежів недодержання законності, недосконалість законодавства.
2. Ризики пов'язані з акціонуванням і приватизацією п/п, можуть мати місце у зв'язку з відсутністю вступного балансу, викривленням даних, пов'язаних із формуванням статутного фонду, коли власний капітал не відповідає засновницьким документам або капітал повністю оплачений, не збігається з інформацією відображеною у головній книзі бухгалтерського обліку, неправильним і неточним веденням реєстру акціонерів, зміною форми власності.
3. Ризики неефективності системи внутрішнього контролю оцінюються через відсутність того, що клієнт проводячи певну політику контролю і здійснюючи відповідні процедури, не виявляє суттєвих помилок у системі обліку господарської діяльності. Оцінка ризику ґрунтується на вивченні його структури і докладно розглядається аудитором у всій системі менеджменту і маркетингу.
4. Фінансові ризики - це дії у неясній, невизначеній обстановці, пов'язані з грошово - фінансовою сферою.
5. Інвестиційні ризики виникають в наслідок: неякісного технічно - економічного обґрунтування проектів, помилок у розрахунках бізнес плану, зростання вартості проекту від інфляції, недоодержання законодавства про екологію. Інвестиційний проект може бути оцінений набором варіантів одержання різних рівнів прибутку від його здійснення. Інвестиційний ризик обчислюється математичним методом стандартного відхилення.
6. Ризики неефективності системи обліку бізнесової діяльності оцінюються аудитором через вірогідність істотних помилок при обліку операцій клієнтом, характеризують бізнес клієнта, основні типи господарських операцій та правильність і своєчасність відображення їх у обліку.

Вірогідність появи в обліку залежить від того, на скільки бухгалтери розуміють свою роль у бізнесі та облікову політику своєї компанії. Для оцінки ризику необхідно виявити, які види помилок або викривлень можуть виникнути у тій чи іншій господарській ситуації та відображенням їх на рахунках б/о. Ці помилки можна звести до певної групи: записи господарських операцій, які насправді не відбувалися; господарські операції, які виконані але не відображені на рахунках бухгалтерського обліку; здійсненні записані

несанкціоновані господарські операції; неправильне відображення господарських операцій у системі рахунків.

Завданням аудиту є виявлення тих заходів, які вживає компанія для запобігання встановленим та потенційно можливим помилкам у обліку та їх впливу на бізнес.

Під час аудиту слід зважати на компетентність персоналу бухгалтерії, розподіл обов'язків, контроль доступу до документів та виконання графіків документообігу, періодичність аналізу господарських операцій за даними обліку.

7. Технологічні ризики пов'язані з процесом виробництва різних видів продукції і наданням послуг. Класифікують за 3 - ма групами, які пов'язані з:

- виробництвом, що характеризується шкідливими умовами праці
- можливим забрудненням довкілля із-за аварій технологічного устаткування
- загрозою життю людей (атомні станції, транспортні перевезення).

8. Ризики внутрішньогосподарських розрахунків виникають у випадках, коли одне підприємство є юридичною особою, має свої філії, підрозділи, котрі не є юридичною особою але мають господарський розрахунок і звітність, що входить до консолідованої звітності головного підприємства.

Основні причини є: помилкове віднесення внутрішньофірменних розрахунків до розрахунків із сторонньою організацією з наступним нарахуванням прибутку та подвійним його оподаткуванням; помилкове віднесення внутрішньофірменної дебіторської і кредиторської заборгованості до зовнішньої, що може призвести до викривлення фінансової звітності.

9. Ризики неплатоспроможності дебіторів виникають у випадках відвантаження товарів, надання послуг або прийняття до виконання замовлення клієнта без попередньої оплати їх.

Величина ризику залежить від того, на скільки надійний клієнт або партнер, які можуть бути добре відомі або новими.

Класифікація ризиків у бізнесі використовується аудитором при прогнозній оцінці інвестиційних проектів, наданні комерційними банками кредитів підприємству, страхуванні кредитів, депозитів та інших фінансових вкладів, заставі майна, оцінці бізнес - планів тощо.

Тема 2: Аудит підприємства

- 1. Принципи організації аудиту. Сертифікація і ліцензування.**
- 2. Планування діяльності аудиторських фірм і аудиторів.
Контрольно - ревізійний процес під час аудиту.**
- 3. Поняття аудиторських процедур та послідовність їх здійснення.**

1. Принципи організації аудиту. Сертифікація і ліцензування.

1. Основні принципи і вимоги, щодо розробки стандартів аудиту визначені міжнародними нормативами аудиту - 1. "Мета і основні принципи проведення аудиту" - і № "Основні принципи регулювання аудиту".

До основних принципів відносять:

- цілісність, об'єктивність, і незалежність, конфіденційність, знання і компетентність;
- правила використання результатів робіт, виконаних іншими аудиторами;
- документальне оформлення, планування, одержання доказів аудитором;
- перевірка систем обліку і внутрішнього контролю;
- аналіз висновків аудитора і складання ним звіту.

Міжнародні нормативи аудиту розроблені і затвердженні Міжнародною федерацією бухгалтерів. Вони мають єдину внутрішню структуру, до якої входять такі рубрики: вступ, мета аудиту, відповідальність за фінансові звіти, обсяг аудиту, етика, планування, робота виконана іншими аудиторами, документація, очевидність аудиту, висновок і звіт.

Правові і організаційні основи аудиторської діяльності в Україні регламентуються законодавством.

Основні національні нормативи аудиту в Україні затверджені аудиторською палатою:

1. Мета та завдання проведення аудиту.
2. Договір на проведення аудиту.
3. Основні принципи, які регулюють аудит.
4. Планувань аудиту.
5. Оцінка ризиків, та вплив їх на аудиторські процедури.
6. Оцінка системи внутрішнього контролю.
7. Критерії істотності доказів і достовірності при застосуванні в аудиті.
8. Аудиторські свідчення.
9. Ризик впливу конкретних факторів та аудиторських виборкових спостережень.
10. Аналіз інформації.
11. Формування висновків аудиту.
12. Документальне оформлення аудиту.
13. Аудиторський висновок.
14. Використання матеріалів іншого аудитора або експерта.
15. Відповідальність аудитора за висновок.
16. Інформування клієнта.
17. Контроль якості роботи аудитора.
18. Використання комп'ютерної техніки в аудиті.
19. Роботи, супутні аудиту.
20. Вартість аудиторських робіт.

Застосування міжнародних та національних норм аудиту (стандартів) сприяє поліпшенню якості контролю та активізації діяльності суб'єктів підприємництва, та достовірності відображення її в бухгалтерському обліку та звітності.

Діяльність аудиторської палати ґрунтується на принципах демократії і самоуправління, колегіальності і гласності за умови одночасного збереження комерційної таємниці.

Основними завданнями діяльності Аудиторської палати є організація і координація незалежної аудиторської діяльності, сприяння її розвитку, удосконалення та методологічна модифікація аудиту в Україні, надання допомоги у професійній захищеності аудиторів при виконанні покладених на них функцій.

Аудиторська палата розробляє нормативи і методичні рекомендації на проведення аудиту, атестує і видає кваліфікаційні сертифікати на право здійснення аудиторської діяльності, проводить роботу з підготовки кадрів, підвищення кваліфікації, здійснює облік аудиторських фірм, контролює їх діяльність, вивчає ринок аудиторських послуг.

2. Планування діяльності аудиторських фірм і аудиторів.

Контрольно - ревізійний процес під час аудиту.

Планування необхідне для отримання інформації про бізнес клієнта, вивчення системи обліку і внутрішнього контролю, оцінки ступеня ризику, розрахунку необхідного часу і обсягу аудиторської роботи.

Портфель замовлень на аудиторські послуги формується за договорами, а також замовленнями, що надходять від підприємств. За портфелем замовлень аудиторська фірма складає плани своєї діяльності на календарний рік із розбиванням на квартали.

Зовнішній аудит виконують аудиторські фірми за договорами із замовником, підприємством, відповідно до цих договорів замовник надсилає аудиторській фірмі замовлення, в якому визначає конкретні питання для вирішення аудитором. Питання ці стосуються перевірки стану фінансово-господарської діяльності за даними бухгалтерського обліку, балансу, звітності.

При цьому аудит визначає відповідність такої діяльності законодавству, а також достовірності і відображення в системі бухгалтерського обліку і звітності, надає різні послуги щодо удосконалення бухгалтерського обліку і контролю діяльності, консультації, рекомендації.

Аудит на сучасному етапі розвитку поділяють на добровільний і обов'язковий для підприємств, річні звіти яких за чинним законодавством підлягають обов'язковому аудиту. Перелік підприємств визначають органи державного управління за дорученням уряду залежно від певних економічних критеріїв - виду власності і форми діяльності.

За результатами перевірки складається висновок, в якому аудитор дає оцінку стану обліку, контролю і достовірності звітності підприємства, а також іншим сторонам його діяльності. На підставі аудиторського висновку власник приймає рішення про затвердження річного звіту підприємства.

В разі негативного висновку аудитора підприємство зобов'язане усунути вказані недоліки і подати виправлену звітність на повторну аудиторську перевірку.

Контрольно - ревізійний процес - є системним впливом на суб'єкт підприємницької діяльності з метою її оптимізації та нормативно - правового регулювання в умовах ринкових відносин.

Включає стадії: організаційна, дослідна узагальнення та реалізація результатів контролю. Організаційна стадія включає в себе вибір об'єкта аудиту і організаційно - методичну підготовку.

Вибір об'єкта аудиту полягає у встановленні першочерговості об'єкта перевірки, тобто підприємства, яке в плані проведення аудиту за тривалістю між ревізійного періоду повинно підлягати комплексному аудиту або контрольній перевірці.

Організаційно - методична підготовка аудиту починається з вивчення стану економіки об'єкта аудиту. При цьому вивчаються попередні плани виробничої і фінансової діяльності підприємства та їх виконання.

Як джерело інформації використовується виробничо - фінансовий план (бізнес - план) економічного і соціального розвитку, річну і періодичну звітність акт попередньої перевірки та рішення по ній; Аналізують фінансовий стан підприємства, збереження його власності, розрахунково-кредитні відносини і на підставі цього аудиторська служба розробляє програму аудиту, яка затверджується керівником, який призначив аудит. У ній значають об'єкт контролю, його зміст, послідовність перевірки.

Потім визначають методичні прийоми і контрольна аудиторські процедури, і конкретизують ці питання при розробці плану - графіку аудиту, який встановлює термін перевірки кожного об'єкта.

Такі організаційні процедури виконуються при внутрішньому аудиті, який проводиться на підприємстві вищим органом управління за підпорядкованістю.

Організаційні принципи зовнішнього аудиту, який проводять незалежні аудиторські фірми, аналогічні, обмежуються колом питань, поставлених замовником на його вирішення, часом проведення.

Дослідна стадія контрольно - аудиторського процесу складається з 2 - х етапів:

Передодслідного етапу, який включає процедури організаційного характеру, для створення умов для якісного проведення аудиту у встановлені терміни.

Дослідний етап - це виконання процедур із перевірки виробничої і фінансово-господарської діяльності підприємства, за допомогою найпростіших засобів обчислювальної техніки.

Стадія узагальнення та реалізації результатів контролю включає:

Узагальнення результатів контролю - це систематизація недоліків у діяльності підприємства, які групують, оформляють результати проміжного контролю, складають аналітичні таблиці, узагальнюють і відображають результати аудиту в акті (висновку).

Реалізація результаті контролю - завершальний етап в контрольно ревізійному процесі.

Бригада контролерів разом з керівником підприємства, обговорюють результати контролю, які оформлюють спеціальним протоколом.

Планування необхідне для отримання інформації про бізнес клієнта, вивчення системи обліку і внутрішнього контролю, оцінки ступеня ризику, розрахунку необхідного часу і обсягу аудиторської роботи.

Портфель замовлень на аудиторські послугу формується за договорами, а також замовленнями, що надходять від підприємств. За портфелем замовлень аудиторська фірма складає плани своєї діяльності на календарний рік із розбиванням на квартали.

Зовнішній аудит виконують аудиторські фірми за договорами із замовником, підприємством, відповідно до цих договорів замовник надсилає аудиторській фірмі замовлення, в якому визначає конкретні питання для вирішення аудитором. Питання ці стосуються перевірки стану фінансово-господарської діяльності за даними бухгалтерського обліку, балансу, звітності.

При цьому аудит визначає відповідність такої діяльності законодавству, а також достовірності і відображення в системі бухгалтерського обліку і звітності, надає різні послуги щодо удосконалення бухгалтерського обліку і контролю діяльності, консультації, рекомендації.

Аудит на сучасному етапі розвитку поділяють на добровільний і обов'язковий для підприємств, річні звіти яких за чинним законодавством підлягають обов'язковому аудиту.

Перелік підприємств визначають органи державного управління за дорученням уряду залежно від певних економічних критеріїв - виду власності і форми діяльності.

За результатами перевірки складається висновок, в якому аудитор дає оцінку стану обліку, контролю і достовірності звітності підприємства, а також іншим сторонам його діяльності.

На підставі аудиторського висновку власник приймає рішення про затвердження річного звіту підприємства.

В разі негативного висновку аудитора підприємство зобов'язане усунути вказані недоліки і подати виправлену звітність на повторну аудиторську перевірку.

Контрольно - ревізійний процес - є системним впливом на суб'єкт підприємницької діяльності з метою її оптимізації та нормативно - правового регулювання в умовах ринкових відносин.

Включає стадії: організаційна, дослідна узагальнення та реалізація результатів контролю. Організаційна стадія включає в себе вибір об'єкта аудиту і організаційно - методичну підготовку.

Вибір об'єкта аудиту полягає у встановленні першочерговості об'єкта перевірки, тобто підприємства, яке в плані проведення аудиту за тривалістю між ревізійного періоду повинно підлягати комплексному аудиту або контрольній перевірці.

Організаційно - методична підготовка аудиту починається з вивчення стану економіки об'єкта аудиту. При цьому вивчаються попередні плани виробничої і фінансової діяльності підприємства та їх виконання.

Як джерело інформації використовується виробничо - фінансовий план (бізнес - план) економічного і соціального розвитку, річну і періодичну звітність акт попередньої перевірки та рішення по ній; Аналізують фінансовий стан підприємства, збереження його власності, розрахунково-кредитні відносини і на підставі цього аудиторська служба розробляє програму аудиту, яка затверджується керівником, який призначив аудит. У ній значають об'єкт контролю, його зміст, послідовність перевірки.

Потім визначають методичні прийоми і контрольна аудиторські процедури, і конкретизують ці питання при розробці плану - графіку аудиту, який встановлює термін перевірки кожного об'єкта.

Такі організаційні процедури виконуються при внутрішньому аудиті, який проводиться на підприємстві вищим органом управління за підпорядкованістю.

Організаційні принципи зовнішнього аудиту, який проводять незалежні аудиторські фірми, аналогічні, обмежуються колом питань, поставлених замовником на його вирішення, часом проведення.

Дослідна стадія контрольно - аудиторського процесу складається з 2 - х етапів:

Передодслідного етапу, який включає процедури організаційного характеру, для створення умов для якісного проведення аудиту у встановлені терміни.

Дослідний етап - це виконання процедур із перевірки виробничої і фінансово-господарської діяльності підприємства, за допомогою найпростіших засобів обчислювальної техніки.

Стадія узагальнення та реалізації результатів контролю включає:

Узагальнення результатів контролю - це систематизація недоліків у діяльності підприємства, які групують, оформляють результати проміжного контролю, складають аналітичні таблиці, узагальнюють і відображають результати аудиту в акті (висновку).

Реалізація результаті контролю - завершальний етап в контрольно ревізійному процесі.

Бригада контролерів разом з керівником підприємства, обговорюють результати контролю, які оформлюють спеціальним протоколом.

3. Поняття аудиторських процедур та послідовність їх здійснення.

Процедура (від лат. *procedo*— проходжу, відбуваюсь) — поняття, яке встановлює виконання певних дій засобами праці над предметами праці з метою пізнання, перетворення або удосконалення їх для досягнення оптимуму. Контрольні функції в господарському механізмі здійснюються за допомогою аудиторських процедур, вироблених наукою і практикою.

Аудиторські процедури — це сукупність відповідних дій аудитора щодо перевірки фінансово-господарської діяльності, стану обліку і фінансової звітності юридичних і

фізичних осіб, зайнятих підприємництвом. Аудитор спочатку збирає й аналізує інформацію, необхідну для оцінювання достовірності бухгалтерського балансу і фінансової звітності, вивчає статутні документи, виявляє відхилення стану діяльності підприємства від того, який передбачено статутними документами. Відтак він вивчає форму і методику бухгалтерського фінансового обліку, їх відповідність вимогам, що до них висуваються. Потім аналізу підлягають записи у Головній книзі й, зокрема, сумнівні записи, дані яких зіставляють з регістрами аналітичного обліку і первинними документами. Перевіряючи первинні документи і регістри бухгалтерського фінансового обліку, слід виходити з таких вимог: повнота обліку, точність записів, правильність вартісних оцінок, об'єктивність, дотримання прав і обов'язків посадовими і матеріально відповідальними особами, відкритість даних (тобто аудитор не повинен сумніватись, що окремі господарські операції не записані на рахунках і в облікових регістрах).

Глибина і спосіб дослідження залежать від складності форми і методики обліку, а також від того, якою мірою аудитор може покладатися на дані внутрішнього контролю. Аудитору слід оцінити вплив змін у законодавстві на організацію і методику обліку, на аналіз звітів, визначити рівень роботи внутрішніх аудиторів.

Послідовність основних аудиторських процедур зображена на схемі 1.

Договір на проведення аудиту (надання аудиторських послуг)

Планування аудиторської перевірки

Обмін листами

Аудиторські докази, свідчення

Робочі документи

Підсумкові документи

Аудиторський висновок

Аудиторський звіт, довідка, лист керівнику тощо

Акт здачі-прийому аудиторських робіт



Сх.1. Послідовність проведення основних аудиторських процедур.

Зарубіжний досвід передбачає такі етапи аудиторської перевірки:

1. Ознайомлення з персоналом і планом.
2. Отримання і документування інформації про клієнта, структуру контролю, у тому числі в окремих випадках про засоби контролю для оцінки внутрішнього ризику і ризику під час контролю.
3. Розробка плану проведення перевірок у рамках аудиту.
4. Проведення допоміжних перевірок засобів контролю (після проведення перевірок на суттєвість), що дають змогу підвищити рівень впевненості стосовно окремих цілей аудиторської перевірки і бухгалтерських рахунків.
5. Проведення перевірок на істотність, оцінювання і реєстрація достатньо переконливих доказів того, що судження управлінської ланки, відображені у бухгалтерських балансах і фінансових документах, є обґрунтованими і дають змогу досягти відповідних цілей, що стоять перед аудиторською перевіркою.

6. Використання кінцевих аналітичних та інших процедур, а також аналіз і оцінювання результатів аудиту.

7. Складання аудитором звіту і надання інформації про недоліки у структурі контролю.

За результатами попередньої експертизи між аудиторською фірмою і клієнтом укладається угода. За угодою одна сторона (виконавець) зобов'язується виконати відповідну роботу на завдання іншої сторони (замовника), а замовник зобов'язується прийняти й оплатити виконану роботу. Угода вважається укладеною з часу досягнення сторонами згоди з усіх суттєвих пунктів, і від цього часу виникають права і обов'язки сторін. Виконуючи прийняту на себе за угодою роботу, виконавець зберігає самостійність, тобто сам організує свою роботу, визначає способи її виконання, черговість окремих операцій тощо.

Сукупність організаційних, методичних і технічних процедур становить аудиторський процес. Аудиторський процес складається з таких стадій: початкова, дослідна і завершальна.

Початкова стадія включає визначення об'єкта аудиту й організаційно-методичну підготовку. При виборі об'єктів аудиторська фірма використовує складений план своєї діяльності. Для здійснення аудиту формується бригада або підбирається окремих аудитор, після чого видається наказ або розпорядження керівника аудиторської організації, в якому зазначаються найменування підприємства, що підлягає перевірці, період, за який воно обстежується, прізвище, ім'я, по батькові членів бригади (окремого аудитора), призначається керівник, котрий має кваліфікаційний сертифікат.

До виїзду на перевірку бригада вивчає економічний стан об'єкта аудиту, знайомиться з планами виробничої і фінансово-господарської діяльності підприємства та їх виконанням, з річною і періодичною фінансовою звітністю, актом (висновком) попередньої аудиторської перевірки, аналізує фінансовий стан, вивчає акти (довідки) перевірок з боку банків, податкових та інших державних органів, після чого керівник бригади складає програму аудиту, яку затверджує директор аудиторської фірми. У програмі вказуються об'єкт аудиту; зміст перевірки, періоди суцільного та вибіркового контролю. Конкретизується аудит у плані-графіку, де відображено строки перевірки кожного розділу теми і виконавців робіт. Завершується початкова стадія процесу аудиту складанням робочого плану аудитора, де передбачено об'єкт контролю, обсяг роботи і час її виконання (початок і закінчення).

Дослідна стадія аудиту проходить безпосередньо на підприємстві. Для здійснення якісної та своєчасної аудиторської перевірки мають бути створені відповідні умови, аудиторам надані засоби обчислювальної техніки тощо. У процесі аудиторської перевірки слід використовувати такі матеріали: річні звіти, інформацію про збори акціонерів, засідання ради директорів, внутрішні фінансові звіти підприємства, аудиторські звіти (висновки) за попередній період, матеріали внутрішнього аудиту тощо.

Завершальна стадія аудиту включає узагальнення і реалізацію результатів аудиту. На цій стадії аудиту слід згрупувати виявлені недоліки, скласти нагромаджувальні відомості порушень, аналітичні таблиці, розрахунки, графіки, узагальнити та відобразити результати перевірки в аудиторському висновку.

Тема 3:

Особливості аудиту окремих об'єктів та сфер діяльності.

- 1. Аудит касових операцій.**
- 2. Аудит операцій на рахунках в банку.**
- 3. Аудит розрахунків по дебіторській заборгованості.**
- 4. Аудит операцій з товарно - матеріальними цінностями та ефективності їх використання.**
- 5. Аудит основних засобів та нематеріальних активів та ефективності їх використання.**

1. Аудит касових операцій.

Література:

- Закон України "Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні" від 16.07.1999р. №996 - XIV.
- Порядок ведення касових операцій у національній валюті в Україні. Затверджений постановою Правління НБУ від 02.02.95р. та від 13.10.97р. №334.
- Інструкція № 7 Про безготівкові розрахунки в господарському обороті України. Затверджений постановою Правління НБУ від 2 серпня 1996р. № 204.

Ведення касових операцій регулюється Порядком ведення касових операцій у національній валюті України, який поширюється на всіх юридичних і фізичних осіб. Підприємства мають право здійснювати розрахунки між собою, а також з фізичними особами як у готівковій так і безготівковій формі.

Сума платежу готівкою одного підприємства іншому не повинна перевищувати 3 тис. грн. протягом одного дня за одним або кількома платіжними документами. Розрахунки готівкою мають проводитися з оформленням видаткових і прибуткових касових ордерів, а розрахунки зі споживачами у сфері торгівлі та послуг за готівку мають проводитися через належним чином зареєстровані і контрольні - касові апарати (ЕККА) і повинні обов'язково видаватися споживачеві касові чеки, а під час виходу ЕККА - товарні чеки.

Порядок встановлення лімітів залишку готівки в касі регулюється Інструкцією НБУ №4. Всю готівку понад встановлені ліміти залишку готівки у касі підприємство забор'язане здавати у порядку і строки, встановлені установою банків для зарахування на їх рахунки. У разі, якщо ліміт залишку готівки у касі взагалі не встановлено, вся наявна готівка у касі на кінець дня має бути здана до банку (незалежно від причини відсутності ліміту каси). Після закінчення цих строків, готівка не використана за призначенням, повертається до банку не пізніше наступного робочого дня.

Видача готівки під звіт проводиться з кас підприємства за умови повного звіту конкретної підзвітної особи за раніше виданими під звіт сумами.

Особи, які одержали готівку під звіт, забор'язані подати до бухгалтерії звіт про витрачені суми не пізніше:

- за відрядженнями - 3 робочих днів після повернення з відрядження;
- на закупівлю с/г продукції, втор сировини, металобрухту - 10 робочих днів з дня видачі готівки під звіт;
- на всі інші виробничі потреби - наступного робочого дня після видачі її під звіт.

У разі здійснення підприємством готівкових розрахунків з іншими підприємствами понад встановлену граничну суму (3 тис. грн.) кошти у розмірі перевищення зазначеної суми розрахунково додаються до фактичних залишків готівки в касі платника готівки одноразово, з подальшим порівнянням одержаної суми із затвердженим лімітом каси. Касові операції оформлюються документами, типові форми, яких затверджено наказом Міністерства статистики України від 15.02.96р. №51.

У строки, встановлені керівником, але не рідше одного разу на квартал, на кожному підприємстві проводиться ревізія каси (наказ по підприємству, складається акт, виявлення недостачі лишків).

Аудит дотримання касової дисципліни здійснюється за даними бухгалтерського обліку по рахунку 301 "Каса в національній валюті" (у разі потреби і за первинними документами - касовими ордерами, платіжними відомостями, податковими накладними, товарними і касовими чеками, касовою книгою).

При перевірці касової дисципліни з'ясовується:

а). Наявність встановленого ліміту залишку каси. Понадлімітні залишки готівки в касі підприємства визначаються прямим розрахунком за кожний робочий день шляхом порівняння залишку готівки в касі на кінець дня з лімітом;

б). Повнота оприбуткування готівки, одержаної з банку, відповідність записів касової книги про суми одержані з банку і здані в банк. У разі розбіжностей, з'ясовуються причини.

в). Правильність витрачання готівки з виручки.

г). Забезпечення щоденного дотримання встановлених банком лімітів залишків готівки в касі, строків і порядку здавання грошової виручки, своєчасність повернення в банк не витрачених у встановлений строк сум заробітної плати. У разі виявлення порушень з'ясовується, протягом якого часу, і яка сума не здавалася до банку і за якої причини, коли і на яку суму мало місце перевищення ліміту каси за період, що перевіряється.

д). Правильність ведення касової книги та своєчасність і повнота обліку в ній надходження і видачі готівки; правильність оформлення касиром касових ордерів.

У разі порушення норм з регулювання обігу готівки застосовуються фінансові санкції у вигляді штрафу:

- "за перевищення встановлених лімітів залишку готівки в касах - в 2 - х кратному розмірі суми виявленої понадлімітної готівки за кожний день". Отже, якщо перевищення ліміту виявлено на 5 - й день після порушення, тарифна санкція буде застосовуватися за всі 5 днів.

- "за не оприбуткування у касах готівки у 5 - ти кратному розмірі не оприбуткованої суми";

- "за витрачання готівки з виручки ... та інших касових надходжень на з/п, за наявності податкової заборгованості - розмірі здійснених виплат";

- "за перевищення встановлених строків використання виданої підзвіт готівки, а також за видачу готівкових коштів під звіт без повного звітування, щодо раніше виданих коштів - у розмірі 25% виданих під звіт суми".

Готівка, видана під звіт (у тому числі і на відрядження), але не витрачена і не повернута до каси підприємства, на наступний день після закінчення строків включається розрахунково до суми фактичного залишку готівки в касі на кінець дня.

- за проведення готівкових розрахунків без подання одержувачем коштів платіжного документу (товарного або касового чека, квитанцій до прибуткового ордера, іншого письмового документу), який би підтверджував сплату покупцем готівкових коштів, у розмірі сплачених коштів.

2. Аудит операцій на рахунках в банку.

311 "Поточні рахунки в національній валюті"

312 "Поточні рахунки в іноземній валюті"

313 "Інші рахунки в банку в національній валюті"

314 "Інші рахунки в банку в іноземній валюті"

Джерелом є виписки банку, платіжні доручення, а також рахунки, договори.

Перевіряється достовірність операцій, їх законність, а якщо на підприємстві існує податкова заборгованість по платежам в бюджет, то перевіряють черговість платежів.

Під час аудиту операцій за рахунками коштів у банку необхідно проводити зустрічні перевірки, а головне - ретельно перевірити взаємопов'язані первинні документи з однорідних операцій. Для цього необхідно зіставити дані записів бухгалтерського обліку, товаро - транспортні документи, журнал реєстрації дорожніх листів тощо.

Аудит операцій за рахунками в банку починається з перевірки наявності усіх виписок банку за кожним особовим рахунком підприємства і відповідності зазначених у них даних даним бухгалтерського обліку - Головної книги. При цьому виписки добираються за хронологічною послідовністю для того, щоб перевірити чи правильно перенесено залишки з попередньої виписки до наступної.

Не менш важливо перевірити і про відповідність сум оборотів у Дебеті і Кредиті. За умови, якщо бухгалтерські котировки за банківськими операціями складено, розбіжностей між залишками коштів і сумами оборотів за даними бухгалтерського обліку бути не може. Аудитор також перевіряє наявність усіх додатків та виписок, що засвідчують здійснення тієї чи іншої операції платіжних доручень, вимог. У тому разі, якщо не вистачає якихось додатків або якщо у виписках є помарки та виправлення, аудитор бере копії усіх виписок у банку.

Особливо ретельно перевіряється сутність господарських операцій. А саме - чи на законних підставах надійшла на відповідний рахунок або була списана будь - яка сума коштів. Крім взаємної зв'язки та порівняння сум, що записані у відповідних документах, треба обов'язково пересвідчитися у реальності тієї чи іншої операції.

За іншими рахунками, що відкриті у банку, перевіряють використання коштів за цільовим призначенням.

3. Аудит розрахунків по дебіторській заборгованості.

У бухгалтерському балансі дебіторська заборгованість представлена цілим рядом статей :

(050) "Довгострокова дебіторська заборгованість"

(150) "Векселі одержані"

(160 - 162) "Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги"

Дебіторська заборгованість за розрахунками

- з бюджетом (170)

- за виданими авансами (180)

- з нарахованих доходів (190)

- із внутрішніх розрахунків (200)

- інша поточна дебіторська заборгованість (210)

Головним завданням аудиту дебіторської заборгованості є:

1. Перевірка давності і правильності оформлення первинних документів, що є підставою для облікових записів по дебіторській заборгованості.

2. Оцінка синтетичного та аналітичного обліку, правильне використання відповідних рахунків нового Плану рахунків.

3. Перевірка правильності розрахунків по дебіторській заборгованості (оплата грошовими коштами., векселями, застосування бартерних операцій).

4. Правильність оцінки дебіторської заборгованості, розрахунок величини сумнівних боргів;

5. Перевірка належної класифікації дебіторської заборгованості і наявність необхідних відповідних роз'яснень у примітках до фінансової звітності.

Збираючи загальні відомості щодо виникнення, обліку дебіторської заборгованості, правильності її оцінки, аудитору, потрібно визначити мінімальний перелік інформації, яка має бути надана клієнтом, а саме:

1. Перелік видів продукції, яка реалізується, встановлення обороту по ній;
2. Кількість пунктів по відвантаженню продукції, характеристика клієнтів;
3. Обсяг реалізації та встановлення рахунків всього, в т.ч.

- передплата
- оплата готівкою або чеком
- продаж в кредит
- бартерні розрахунки
- оформлення векселями.

5. Торгівельна та фінансова політика підприємства

- спосіб реалізації товарів
- система реклами
- тарифна цінова політика
- надання відстрочки в платежах або знижок
- визначення безнадійних та сумнівних боргів

6. Загальна схема системи виставлення рахунків

7. Елементи системи внутрішнього контролю за станом дебіторської заборгованості.

Наступний крок аудитора є оцінка надійності системи внутрішнього контролю дебіторської заборгованості.

1. Контроль повноти відображення
2. Контроль реальності записів
3. Контроль правильності розрахунків
4. Контроль відповідності та своєчасності облікової реєстрації.

На підготовчому етапі аудиту крім зазначених вище дій аудитору слід оцінити величину аудиторського ризику в цілому, з'ясувати величину ймовірності того, що суттєві помилки, які є в обліку дебіторської заборгованості можуть залишитися не виявленими і вплинуть на достовірність фінансової звітності. Аудитор повинен визначитись, які методи і підходи він буде застосовувати.

Найдоцільнішим є застосування таких методів: запит, тестування, вибіркова документальна перевірка та аналітичний огляд.

Після цього складається план та програма перевірки, до яких включаються такі процедури:

- Оцінка правильності оформлення договорів на поставку продукції та розрахунків за неї.
- Перевірка поточного обліку дебіторської заборгованості і відображення її у звітності.
- Проведення контролю даних інвентаризації розрахунків з покупцями і підтвердження сум дебіторської заборгованості.
- Перевірка розрахунків за претензіями і повернення товарів покупцями.
- Перевірка правильності кореспонденції розрахунків при відображенні дебіторської заборгованості.

На проміжному етапі аудитор аналізує правильність складання фінансової звітності і відображення в ній дебіторської заборгованості.

Так, оцінюючи повноту інформації потрібно впевнитись, чи всі рахунки клієнтів були зареєстровані, записані в книгу продаж та чи всі товари, які були відвантажені до кінця року, були віднесені до реалізованих, а ті що не були оплачені, показані як дебіторська заборгованість. За певних умов існує ймовірність, що частина таких товарів може бути віднесена до іншого звітного періоду.

Перевіряючи правильність оцінки дебіторської заборгованості, аудитору необхідно проконтролювати, чи правильно вона була оцінена відповідно до встановленої облікової політики. Так, у валюту балансу дебіторська заборгованість має входити за чистою реалізаційною вартістю, тобто за мінусом безнадійних та сумнівних боргів.

При цьому слід проконтролювати правильність застосування методики списання безнадійних боргів і створення резерву сумнівних боргів, передбаченої положенням бухгалтерського обліку № 10 "Дебітори", з метою правильної оцінки дебіторської заборгованості. Аудитор повинен впевнитися у додержанні принципу обережності, який означає, що підприємство не повинно завищувати доходи і занижувати затрати. Тому важливим аспектом контролю є списання безнадійних боргів, як таких по яких існує впевненість у неповерненні їх боржником або за яким минув строк позовної давності. Аудитор повинен з'ясувати, як виявляються такі борги, та причини їх виникнення, а також проконтролювати їх списання на інші операційні витрати звітного періоду бухгалтерським записом:

Дт 944 "Сумнівні та безнадійні борги" або Дт 38 "Резерв сумнівних боргів" Кт 36
"Розрахунки з покупцями і замовниками"

Що стосується сумнівних боргів (поточної дебіторської заборгованості за товари, роботи, послуги, щодо якої існує невпевненість її погашення боржником) то на них потрібно створювати резерв. Відповідно до ПБО 10 "Дебітори" величина резерву сумнівних боргів визначається виходячи з платоспроможності окремих дебіторів або на основі класифікації дебіторської заборгованості.

Така класифікація передбачає групування дебіторської заборгованості за строками її непогашення із встановленням коефіцієнта сумнівності для кожної групи, який зростає із збільшенням строків простроченості дебіторської заборгованості. Аудитору важливо перевірити, як було проведено розрахунок цього коефіцієнта і визначено суму резерву. Коефіцієнт сумнівності встановлюється самим підприємством виходячи з наявного досвіду непогашення дебіторської заборгованості за попередні звітні періоди.

Величина резерву сумнівних боргів визначається як сума добутків поточної дебіторської заборгованості відповідної групи та коефіцієнта сумнівності. При цьому може бути зроблено такий розрахунок:

Загальна сума резерву буде становити
 $438,4 + 760,8 + 395,5 + 300 + 817,0 = 2711,4$

при цьому слід зробити такий бухгалтерський запис:

Дт 944 "Сумнівні та безнадійні борги"

Кт 38 "Резерв сумнівних боргів".

Аудитор повинен впевнитися у тому, що якщо рахунок мав залишок на момент створення резерву, то наведений запис потрібно зробити на суму, яка б дала змогу до нарахувати резерв до визначеної суми в розрахунку величини. Витрати по створенню резерву безнадійних боргів відображається у звіті про фінансові результати у складі інших операційних витрат. Зайво нарахований резерв визначається як дохід по Кт рахунку 71 "Інший операційний дохід".

Щодо правильності відображення - аудитор перевіряє, правдивість, точність відображення дебіторів на дату складання бухгалтерської звітності. В балансі та примітках. Слід впевнитись у правильності ведення поточних облікових реєстрів (книги обліку продажу і книга обліку дебіторів). Також з'ясовується, чи існує операційна дебіторська заборгованість, строк погашення якої перевищує один рік.

Особливу увагу слід приділити контролю розкриття інформації у примітках до фінансової звітності:

А саме:

- Перелік дебіторів і суми довгострокової дебіторської заборгованості;
- склад і сума статті "Балансу" "Інша поточна дебіторська заборгованість".
- Метод визначення резерву сумнівних боргів;

- Сума поточної дебіторської заборгованості за товари, роботи і послуги в розрізі її класифікації за строками непогашення.

Найтипівіші помилки бухгалтерів і факти зловживань під час перевірки дебіторської заборгованості.

На основі узагальнення практичного досвіду обліку та аудиту дебіторської заборгованості вітчизняних та зарубіжних підприємств, виявлення пов'язаних з цим аспектом обліку і аудиту проблем, спричинених практичним застосуванням положень (стандартів) бухгалтерського обліку можна назвати найбільш типові помилки бухгалтерів або факти (види) зловживань, шахрайства, обману, викривлення інформації, щодо дебіторської заборгованості з корисливою метою, які виявляються аудитором під час перевірки звітності підприємств - клієнтів. Наведені нищу основні види порушень повинні прийматись до уваги як бухгалтерами практиками для їх уникнення, так і аудитором - для виявлення в процесі аудиту:

- заміна виписок банку іншими або виправлення відповідних сум, що свідчать про погашення дебіторської заборгованості (для виявлення цих фактів слід зробити запит у банк та до підприємств дебіторів).
- Зарахування сум отриманої дебіторської заборгованості на погашення заборгованості не відповідних дебіторів платників.
- Неправомірне здійснення бартерних операцій для погашення дебіторської заборгованості.
- Списання недостач та крадіжок за рахунок збільшення дебіторської заборгованості.
- Приховування дебіторської заборгованості відображенням у Балансі згорнутого залишку замість розгорнутого (слід докладно вивчити склад таких статей балансу : Дебіторська заборгованість за товари, роботи та послуги" (рядки 160, 161, 162), Дебіторська заборгованість по розрахунках" (рядки 170-210), Кредиторська заборгованість за товари роботи і послуги (рядок 530), "Поточні забор"язанням по розрахунках" (рядки 540 - 600), "Інші поточні забор"язання" (рядок 610)).
- Неправильне визначення (оцінка) суми дебіторської заборгованості у зв'язку з коливанням курсу валют на дату складання Балансу при розрахунках в іноземній валюті.
- Неправильний розрахунок суми резерву безнадійної дебіторської заборгованості, що може бути спричинено:
 - Відсутністю зіставної інформації за попередні звітні періоди.
 - Арифметичними неточностями.
 - Неправильним групуванням дебіторів по періодах простроченості погашення заборгованості.
 - Не прийняттям до уваги вихідного сальдо по рахунку "Резерв сумнівних боргів".
 - Навмисним завищенням суми резерву сумнівних боргів або сум прямого списання дебіторської заборгованості з метою завищення величини загальних витрат звітного періоду і як наслідок - зменшення суми оподаткованого прибутку.
 - Невідповідністю сум, зазначених у первинних документах, що є підставою виникнення дебіторської заборгованості.
 - Шахрайством із сумами дебіторської заборгованості підзвітних осіб (списання її без підстав і документального підтвердження на загально господарські витрати або за рахунок інших підприємств, прострочених сум депонованої заробітної плати та ін.).
 - Неправильним оформленням або відсутністю договорів, що стали підставою для відвантаження товару і виникнення дебіторської заборгованості.
 - Неправильною кореспонденцією рахунків при відображенні в обліку дебіторської заборгованості.
 - Неправильною кореспонденцією рахунків при відображенні в обліку дебіторської заборгованості.
 - Відображена дебіторська заборгованість не належить підприємству.

- Зарахування дебіторської заборгованості у валюту Балансу не за чистою реалізаційною вартістю, а за початковою вартістю виникнення (наслідком є завищення активів).
- Неправильною класифікацією дебіторської заборгованості на довгострокові та короткострокову, внаслідок чого викривлюється фінансове становище підприємства при аналізі показників, що його характеризують.
- Записом дебіторської заборгованості по фіктивних рахунках неіснуючих клієнтів або по фіктивних, нетоварних операціях.

4. Аудит операцій з товарно - матеріальними цінностями та ефективності їх використання.

Література.

1. Про бухгалтерський облік і звітність. Закон України від 16.07.99 №996 - XIV.
2. Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку: Затвердженого наказом МФУ від 24.05.95 №88.
3. Інструкція з інвентаризації ОЗ, нематеріальних активів, ТМЦ, грошових коштів і документів, розрахунків та інших статей балансу. Затв. Наказом КМУ від 30.10.98р. №90.
4. Облік та порядок визначення розміру збитків від нестач і втрат матеріальних цінностей (Все про бухгалтерський облік 1990р. №57, 59).
5. Порядок визначення розміру збитків від розкрадання, нестач, знищення матеріальних цінностей. Затверджений постановою КМУ від 22.01.96. №116 зі змінами.

Мета аудиту - перевірити достовірність показників балансу по статтям матеріальних цінностей згідно ПБО №9 "Запаси" цих показників з даними Головної книги, ж/о та інших облікових реєстрів.

Основні задачі аудиту матеріально - виробничих запасів.

1. Перевірка наявності та забезпечення зберігання товарно - матеріальних цінностей по місцях зберігання.
2. Перевірка правильності документального оформлення руху матеріально - виробничих запасів.
3. Контроль правильності методів оцінки цінностей та забезпечення незмінності застосування протягом звітного періоду
4. Перевірка повноти та своєчасності оприбуткування матеріальних цінностей, правильність відображення сум ПДВ сплачених постачальникам.
5. Перевірка відпуску ТМЦ та ефективність використання.

Основні напрями аудиту.

1. Перевірка організації збереження матеріальних цінностей на підприємстві:
 - а). Стану охорони складських приміщень
 - б). Стану протипожежної безпеки
 - в). дотримання санітарних норм, температурних режимів, порядку складування матеріальних цінностей
 - г). забезпеченості складів вимірною технікою і приладами.
 2. Перевірка закріплення матеріальної відповідальності за працівниками, які здійснюють операції приймання, збереження і відпуск МЦ (своєчасність укладення угоди про повну матеріальну відповідальність), а в бухгалтерії - наявність актів приймання - передавання матеріальних цінностей при звільненні з роботи та при прийомі нових працівників.
 3. Перевірка дотримання працівниками встановлених правил щодо прийому і відпуску МЦ, своєчасності і правильності ведення записів у картках складського обліку.
- Систематизація даних про порушення з організації збереження МЦ дає можливість обґрунтувати критерії, для вибору об'єктів інвентаризації по конкретним матеріально

відповідальним особам, де найбільш вірогідні нестачі, крадіжки, факти безгосподарності та витрачання МЦ.

Контроль повноти та якості проведення інвентаризації матеріальних цінностей і відображення результатів в обліку.

Джерела інформації: накази, розпорядження керівника підприємства про проведення інвентаризації МЦ, описи інвентаризаційні, порівняльні відомості, протоколи засідань центральної інвентаризаційної комісії, розрахунки обсягів природного убування та заліку пересортиць по даним синтетичного обліку, книги головних рахунків.

Основні напрямки аудиту:

1. Перевірка стану інвентаризаційної роботи на підприємстві, щодо призначення планових і позапланових, повних чи часткових інвентаризації МЦ у структурних підрозділах підприємства.
2. Перевірка повноти та якості документації з матеріалів інвентаризації МЦ, а саме:
 - а). Оформлення інвентаризаційних описів;
 - б). Повнота відображення об'єктів інвентаризації (найменування, сорт, артикул);
 - в). чи у всіх МВО здійснено інвентаризацію.
3. Перевірка правильності складання і оформлення порівняльних відомостей.
4. Перевірка правильності визначення результатів інвентаризації.
 - а). У натуральних показниках
 - б). По обсягах вартості окремих об'єктів та в цілому по МВО і підприємству.
5. Перевірка правильності розрахунку обсягів списання нестач у межах норм натурального природного убування та заліку наявності пересортиці однорідних матеріалів.
6. Перевірка оформлення виявленого браку продукції, бою тари, псування і непридатності матеріалів.
7. Перевірка дотримання порядку оформлення списання витрат від псування матеріальних цінностей (наявність актів про знищення, накладних на здачу в утиль, тобто не створюються умови для повторного списання).
8. Перевірка правильності визначення обсягів нестач, що відносяться за рахунок винних МВО для відшкодування втрат підприємству.
9. Перевірка відображення в обліку результатів інвентаризації матеріальних цінностей.
10. Перевірка стану контролю за реалізацією матеріалів інвентаризації на підприємстві.

Аудиторський контроль починається з ознайомлення аудитора з особливостями організації забезпечення матеріальними ресурсами

2. Облікові реєстри: Книга реєстрації доручень на отримання МЦ, картки складського обліку, оборотні відомості по аналітичних рахунках у розрізі МВО та синтетичних рахунках:

201 "Сировина і матеріали"

202 "Купівельні напівфабрикати та комплектуючі вироби"

203 "Паливо"

204 "Тара і тарні матеріали"

205 "Будівельні матеріали"

206 "Матеріали передані в переробку"

207 "Запасні частини"

208 "Матеріали с/г призначення"

209 "Інші матеріали"

28 "Товари" (на складі, в торгівлі, на комісії, тара під товарами, торгова націнка).

Основні напрямки і послідовність аудиту.

1. Загальна оцінка рівня забезпеченості матеріальними ресурсами виробничої програми.
2. Перевірка стану оперативного обліку і контролю у відділах постачання за виконанням угод постачальниками матеріальних ресурсів.
3. Вибіркова перевірка наявності і відповідності даних первинних документів на оприбуткування бухгалтерські записи у поточних бухгалтерських реєстрах по дебету рахунків матеріальних ресурсів.
4. Перевірка узгодженості записів синтетичного та аналітичного обліку по МВО.
5. Перевірка повноти оприбуткування матеріальних цінностей. Особливо детально, тобто в повному обсязі, а не вибірково, здійснюється контроль даних ж/о №6 щодо наявності матеріалів у дорозі, на відповідальному зберіганні, зустрічна перевірка, аналіз даних обліку та первинних документів.

При контролі повноти оприбуткування матеріальних цінностей внутрішні документи підприємства порівнюють з документами постачальників, облікових реєстрів на відповідність даних про назву постачальника, номер документа, дату, асортимент, ціну, кількість, вартість, ПДВ, суму до сплати.

До основних порушень слід віднести.

Запущеність аналітичного обліку, "вуалювання" операцій про отримання матеріальних цінностей; несвоєчасність оприбуткування МЦ; завищення договірних цін, необґрунтованість включення до складу транспортно - заготівельних витрат; наявність приховування нестач, втрат і псування МЦ, порушення податкового обліку (неправомірне включення сум ПДВ по МЦ придбаних, неправильне ведення книги придбання).

Контроль операцій з витрачання МЦ:

1. Перевірка на кінець місяця відповідності загального підсумку вибуття та залишків матеріалів по всіх структурних підрозділах з кредитовими оборотами на залишками на кінець місяця по рахунках матеріальних цінностей у Головній книзі розрахунків.
2. Перевірка організації з відпуску матеріалів у виробництво; операцій з відпуску матеріалів на інші цілі, а саме:
 - а). Невиробничі потреби підприємства
 - б). При реалізації матеріалів іншим підприємствам, безкоштовної передачі окремим організаціям чи фізичним особам.Одночасно з контролем повноти і достовірності первинних документів, аудитор, перевіряє, чи не занижені продажні ціни, чи правильно відображені ці операції в обліку на рахунках, пов'язаних з цим, обсягів нарахування ПДВ.
3. Перевірка правильності при списанні витрат матеріалів з кредиту рахунків матеріальних цінностей у Дт затратних рахунків (91, 92, 93, 23).
4. Перевірка правильності відображення по списанню МЦ в обліку, при цьому аудитор перевіряє правомірність бухгалтерських засобів методом аналізу змісту господарських операцій по первинних документах і кореспонденції бухгалтерських рахунків у ж/о № 10,
Основні порушення: списання матеріалів на витрати виробництва при нестачах, невикористанні; відсутність первинних документів чи їх фальсифікація; необґрунтовані виправлення за минулі звітні періоди.

5. Аудит основних засобів та нематеріальних активів та ефективності їх використання.

1. Завдання, джерела та об'єкти аудиторського контролю основних засобів та нематеріальних активів.
2. Аудиторський контроль стану збереження ОЗ, та ефективності їх використання.
3. Аудит операцій, пов'язаних з надходженням та вибуттям основних засобів.
4. Аудиторський контроль правильності нарахування амортизації основних засобів.

5. Контроль витрат на ремонт ОЗ.

6. Аудит операцій по нематеріальним активам.

Самостійна робота. Нормативно - правове забезпечення аудиту операцій з основними засобами та нематеріальними активами. Використання нормативно - законодавчих актів під час аудиту ОЗ і нематеріальних активів.

Література:

1. Закон України "Про оподаткування прибутку підприємств" №283 - 97 ВР від 22.05.97р. ст. 8 Амортизація.

2. Закон України "Бухгалтерський облік про бухгалтерський облік і фінансову звітність" №996 - XIV від 16.07.99р.

3. ПБО №7 "Основні засоби"

4. Інструкція з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно - матеріальних активів, грошових коштів, документів, розрахунків та інших статей балансу.

5. Порядок визначення збитків від розкрадання, нестач, знищення МЦ. №116 від 29.01.96р.

1. Завдання аудиторського контролю:

1. Дати оцінку стану збереження, ефективності використання;

2. Установити наявні факти порушень чинного законодавства, щодо правомірності та обґрунтованості управлінських рішень відповідних працівників підприємства при придбанні, використанні, реалізації і ліквідації окремих об'єктів ОЗ і НА.

3. Розробити заходи по реалізації результатів контролю: притягнення до відповідальності винних осіб з відшкодуванням збитків, нарахування і стягнення штрафних фінансових санкцій на користь державного бюджету за допущенні порушення чинного законодавства по об'єкту контролю, які взаємопов'язані з оподаткуванням доходів підприємства (оцінка майна, амортизація, реалізація).

Об'єкти контролю:

1. Первинні документи про надходження, передачу, реалізацію, інвентаризацію, нарахування амортизації, ліквідацію ОЗ: накладні, акти приймання - передавання ОЗ, акти ліквідації ОЗ, відомості нарахування амортизації, акти виконаних робіт по ремонту ОЗ.

2. Реєстри синтетичного та аналітичного обліку: інвентарні картки з обліку по окремих об'єктах ОЗ і НА; оборотні відомості в бухгалтерії у розрізі груп об'єктів ОЗ по МВО та підприємству в цілому, журнали ордери №13, 16, машинограми по рахунках:

10 "Основні засоби"

101 Земельні ділянки

102 Капітальні витрати на поліпшення земель

103 Будинки та споруди

104 Машини та обладнання

105 Транспортні засоби

106 Інструменти, прилади та інвентар

107 Робоча і продуктивна худоба

108 Багаторічні насадження

109 Інші основні засоби.

11 Інші необоротні матеріальні активи.

12 Нематеріальні активи

13 Знос необоротних активів

15 Капітальні інвестиції

152 Придбання ОЗ

153 Придбання НА

Головна книга, баланс.

Основні джерела інформації -це нормативні акти, якими керується аудитор при здійсненні контролю.

Важливе значення при організації проведення аудиторського контролю:

1. Перевірка дотримання умов збереження ОЗ: закріплення ОЗ за МВО
2. Контроль повноти та своєчасності проведення інвентаризації ОЗ та відображення її результатів у обліку.

Аудитор не може приступити до контролю, якщо аналітичний облік ОЗ перебуває в запущеному стані. Про неможливість проведення аудиту складається акт, в якому чітко конкретизуються недоліки в обліку на підприємстві, подаються відповідні пропозиції про поновлення та наведення порядку в обліку і встановлюється термін виконання цих вказівок.

Контроль повноти закріплення об'єктів ОЗ за МВО здійснюється методом порівняння даних Головної книги по рахунках 10 залишок на перше число місяця з даними оборотної відомості у розрізі МВО.

Аудитор повинен уважно вивчити матеріали попередніх інвентаризацій, особливу увагу звертаючи на своєчасність їх проведення оформлення, результатів в обліку. Зустрічаються випадки формального проведення інвентаризації, коли дані по ОЗ переносяться в інвентаризаційні описи з інвентарних карток.

Повноту об'єктів інвентаризації встановлюють порівнянням інвентарних описів з даними аналітичного обліку в оборотних відомостях.

Для перевірки якості інвентаризації доцільно провести вибіркову інвентаризацію окремих об'єктів ОЗ.

Під час проведення інвентаризації здійснюється контроль використання ОЗ, як власних так і орендованих, а також по, ОЗ які не використовуються, перебувають на консервації.

Основні напрямки аудиту операцій з надходження та вибуття ОЗ:

2. Контроль повноти та своєчасності оприбуткування;
3. Контроль правильності оцінки ОЗ:
 - а). При введенні в експлуатацію від нового будівництва;
 - б). При оренді через викуп державного майна;
 - в). При приватизації державного майна;
 - г). При безкоштовному одержанні.
4. Контроль правомірності операцій з вибуттям ОЗ:
 - а). При ліквідації об'єктів ОЗ через непридатність до подальшого використання.
 - б). При реалізації іншим організаціям (обґрунтованість ціни реалізації, правильність розрахунку ПДВ, Акцизного збору, якщо оподатковується цей ОЗ).
5. Контроль операцій при оперативній оренді ОЗ (тариф плати за оренду, оформлення угод на оренду, достовірність обсягів оренди, стан розрахунків).
 - а). Контроль відображення господарських операцій в обліку методом перевірки кореспонденції бухгалтерських рахунків, виходячи зі змісту господарських операцій відображеної у первинному документі.

При цьому до основних порушень належать:

1. Заниження оцінки ОЗ при реалізації, виходячи з діючих ринкових цін.
2. Заниження обсягів та оцінки матеріальних цінностей від ліквідації ОЗ.
3. Необґрунтованість списання, заниження автотранспорту (особливо легкового).
4. Неправильне визначення ПДВ, Акцизного збору при реалізації об'єктів.
5. Використання незавиробничим призначенням офісних меблів, оргтехніки, засобів зв'язку.
6. Зменшення тарифів орендної плати та обсягів приміщень, що здаються в оренду.

Порядок нарахування амортизації ОЗ регулюється
Основний напрям контролю:

1. Контроль правомірності і правильності формування груп ОЗ як бази нарахування амортизації на перше число звітного періоду.
 2. Контроль повноти включення або виключення об'єктів ОЗ по відповідних групах для формування бази даних (за їх первинною і залишковою вартістю для розрахунку амортизації за звітний квартал, виходячи з надходження і вибуття ОЗ за попередній перед звітними кварталом.
 3. Контроль дотримання встановлених норм амортизації по групах ОЗ та окремо інвентарних об'єктах та правильності визначення обсягу нарахування амортизації.
 4. Контроль відображення в обліку операцій по нарахуванню амортизації ОЗ як витрат виробництва і для розрахунку податку на прибуток.
- При здійсненні контролю застосовуються методи нормативної правової перевірки на відповідність чинному законодавству щодо включення до складу груп ОЗ встановлених норм амортизації по групах. При виявленні порушень у визначенні балансової вартості груп ОФ треба встановити, як це вплинуло на обсяг нарахування амортизації за відповідний період та розмір оподаткованого прибутку.

Послідовність аудиту витрат на ремонт ОЗ:

2. Перевірка витрат на ремонт, що здійснюється підрядними організаціями та господарським способом.
 3. Контроль відображення в обліку.
- Здійснюючи контроль витрат на ремонт ОЗ потрібно визначити: чи ці об'єкти є власністю підприємства; якщо орендовані, то чи передбачено умовами договору про оренду здійснення ремонту.
- Первинні документи (акти технічного огляду, кошторис витрат, договори з підрядними організаціями) мають бути оформлені належним чином. При перевірці ремонту підрядними організаціями встановлюють наявність договору, чи дотримані строки виконання, чи не перевищена вартість ремонту, обумовлена договором. Особлива увага звертається на ремонт легкових автомобілей, побутової техніки, будівель, квартир.
- Правильність обліку витрат контролюється по Дт рахунку 15 "Капітальні інвестиції". Відповідно до ЗУ "Про прибуток підприємства" витрати на ремонт у обсязі 5% від балансової вартості ОЗ на початок року відносяться на валові витрати, а решта відноситься на збільшення балансової вартості відповідних груп ОЗ виробничого призначення, та підлягають подальшій амортизації в складі ОЗ.

Завдання аудиту операцій по нематеріальних активах

- а). По об'єктах, які внесені засновниками підприємства до статутного фонду.
- б). По об'єктах, придбаних за плату.
- в). По об'єктах, одержаних безкоштовно від юридичних і фізичних осіб.
2. Перевірка операцій з надходження НА.
3. Перевірка операцій з реалізації НА і передачі безкоштовно іншим підприємствам.
4. Контроль нарахування амортизації НА.
5. Контроль правильності бухгалтерських записів в облікових реєстрах і звітності.

Тема 4:
Узагальнення результатів аудиту.

1. **Стандартное аудиторское заключение без оговорок**
2. **Элементы аудиторского заключения**
3. **Аудиторское заключение без оговорок с объяснительным абзацем или видоизмененной формулировкой**

Согласно определению аудита, аудитор должен предоставить заключение пользователям. Представление заключения является важнейшей частью процесса аудита, так как в этом заключении говорится о том, чем занимался аудитор. Поэтому, с точки зрения пользователя, именно такое заключение и есть продукт деятельности аудитора.

Аудиторское заключение представляется только в случае проведения аудита. Аудиторское заключение выполняет роль важнейшего средства передачи информации.

Заключения должны быть единообразными, чтобы не произошла путаница. В профессиональных стандартах определены и пронумерованы типы аудиторских заключений, которые могут сопровождать финансовую отчетность. Формулировки, используемые в аудиторских заключениях, достаточно единообразны, однако, в зависимости от обстоятельств, возможны различные формы заключения.

Аудиторское заключение является последним этапом аудита.

СТАНДАРТНОЕ АУДИТОРСКОЕ ЗАКЛЮЧЕНИЕ БЕЗ ОГОВОРОК

Наиболее распространенной формой аудиторского заключения является стандартное аудиторское заключение без оговорок. Заключения этого типа составляют примерно 90% от общего числа представляемых аудиторских заключений. Стандартное аудиторское заключение без оговорок используется тогда, когда соблюдены следующие условия:

1. Все необходимые формы: баланс, отчет о прибылях и убытках, отчет о реинвестированной прибыли, а также отчет о движении денежных средств – включены в финансовую отчетность.
2. При работе были соблюдены во всех отношениях все три общих стандарта.
3. Получено достаточное количество свидетельств, и аудитор сделал свою работу так, что смог прийти к выводу, что все три стандарта работы на объекте соблюдены.
4. Финансовая отчетность представлена в соответствии с общепринятыми бухгалтерскими принципами. Это означает, в частности, что финансовая информация раскрыта и подробно объяснена в приложениях и других документах финансовой отчетности.
5. Не были выявлены обстоятельства, которые требовали бы добавления объясняющего абзаца или видоизменения формулировки.

ЭЛЕМЕНТЫ АУДИТОРСКОГО ЗАКЛЮЧЕНИЯ. Независимо от характера заключения, семь элементов всегда остаются неизменными:

1. Наименование заключения.

2. Адресат аудиторского заключения.

3. Вводный абзац. Первый абзац заключения выполняет три функции:

А) в нем просто говорится, что бухгалтерская фирма провела аудит. Это необходимо отметить, дабы сразу показать, что данное заключение не является отчетом о подготовке счетов или о проведении обзорной проверки. В абзаце-сфере дается уточнение того, что понимается под словом «аудит»;

Б) в этом абзаце перечисляется отчетность, которая подлежит аудиту. В нем также приводятся даты балансов и учетных периодов для отчета о прибылях и убытках и отчетов о движении денежных средств. Наименования финансовой отчетности в заключении аудитора должны быть идентичны используемым администрацией.

В) в вводном абзаце говорится, что вся ответственность за эту отчетность лежит на администрации компании, и что в обязанности аудитора входит только выражение его мнения по поводу этой отчетности. Цель данной формулировки – подчеркнуть тот факт, что администрация компании отвечает за выбор уместных общепринятых бухгалтерских принципов. Эта формулировка должна также прояснить соотношение ролей администрации и аудитора по отношению друг к другу.

4. Абзац-сфера. В этом абзаце говорится о том, что же именно сделал аудитор в ходе аудита. Прежде всего, здесь отмечается, что аудитор придерживался общепринятых стандартов аудита. Далее кратко описываются важнейшие аспекты аудита.

В абзаце-сфере описывается форма (рамки) осуществленного аудита. В нем говорится о цели аудита, которая заключается в том, чтобы получить разумную степень уверенности, содержит или нет отчетность существенные неточности. Включение слова «существенные» подчеркивает, что аудитор несет ответственность за выявление только значительных неточностей, но не мелких ошибок, не оказывающих влияния на решения пользователей. Формулировка «известная степень уверенности» должна показать, что аудит не может абсолютно исключить вероятность наличия в финансовой отчетности существенных искажений и отклонений от нормы. Иными словами, аудит может гарантировать высокий уровень уверенности, но не предоставляет гарантию.

В оставшейся части этого абзаца говорится о собранных аудиторских свидетельствах. Аудитор подчеркивает, что он считает собранную им информацию адекватной в данных обстоятельствах для формирования его мнения. Слова «на основе тестов» должны показать, что использовалась не сплошная проверка всех операций и сумм, указанных в отчетности, но выборка. Если во вводном абзаце сказано о том, что администрация компании несет ответственность за подготовку и содержание финансовой отчетности, то в данном абзаце говорится, что аудитор оценивает адекватность применения ею бухгалтерских принципов, информативность отчетности и порядок ее представления.

5. **Абзац-мнение.** В последнем абзаце стандартного заключения содержится вывод аудитора, основанный на результатах, проведенных им проверок. Эта часть заключения настолько важна, что зачастую аудиторское заключение называют «мнением аудитора». Содержание данного абзаца – это прежде всего выражение мнения аудитора, но отнюдь не констатация какого-либо абсолютного факта, относительно которого имеются надежные гарантии. Это должно показать, что выводы основаны исключительно на профессиональных суждениях. Выражение «по нашему мнению» указывает на наличие некоторого информационного риска, связанного с финансовой отчетностью, даже прошедшей аудит.

Аудитор полагает, что финансовая отчетность верно отражает положение дел, если она соответствует общепринятым бухгалтерским стандартам. Но тем не менее он исследует сущность хозяйственных операций и сальдо, дабы убедиться, что искажений информации нет.

6. **Название аудиторской фирмы.** Здесь речь идет о названии фирмы или фамилии конкретного аудитора, осуществившего аудит. Обычно используется наименование фирмы, так как юридическую и профессиональную ответственность за соответствие качества аудита профессиональным стандартам несет аудиторская фирма в целом.

7. **Дата аудиторского заключения.** Наиболее уместно в качестве даты представления аудиторского заключения поставить число того дня, когда аудитор несет ответственность за исследование существенных событий, происшедших после даты представления финансовой отчетности.

АУДИТОРСКОЕ ЗАКЛЮЧЕНИЕ БЕЗ ОГОВОРОК С ОБЪЯСНИТЕЛЬНЫМ АБЗАЦЕМ ИЛИ ВИДОИЗМЕНЕННОЙ ФОРМУЛИРОВКОЙ.

Аудиторское заключение без оговорок с объяснительным абзацем или видоизмененной формулировкой представляется в случае удовлетворительных результатов рассмотренной финансовой отчетности, когда аудитор считает необходимым (или это требуется законом) предоставить дополнительную информацию.

Причины добавления объяснительного абзаца или же видоизменения формулировки краткого заключения без оговорок:

- А) наличие существенных неопределенностей;
- Б) нарушение последовательности и логики учета;
- В) аудитор подтверждает отход от общепринятых бухгалтерских принципов;
- Г) исключительность ситуации;
- Д) аудиторское заключение касается других аудиторов.

А// Наличие существенных неопределенностей, то есть ситуаций, в которых, например, под вопрос ставится способность компании продолжать деятельность в качестве функционирующего предприятия. Сомнение может вызвать один или несколько следующих факторов:

1. Повторяющиеся существенные убытки от хозяйственных операций или же устойчивый недостаток оборотных средств.
2. Неспособность компании расплачиваться по своим долгам в установленные сроки.
3. Утрата крупных клиентов, возникновение форс-мажорных обстоятельств, таких, как землетрясения или наводнения, или же необычные сложности с персоналом.
4. Судебные разбирательства, юридические проблемы или какие-либо проблемы, могущие поставить под угрозу способность данной компании продолжать работу.

В таких ситуациях аудитор должен определить, сможет ли его клиент продолжать свою деятельность или же выполнять свои обязательства на протяжении обозримого периода. Обозримым периодом считается срок, не превышающий год с даты аудируемой финансовой отчетности. Если есть серьезные сомнения в способности компании продолжить деятельность в качестве функционирующего предприятия, имеет место существенная неопределенность.

При наличии существенной неопределенности аудитор должен прежде всего оценить, были ли релевантные факты адекватно отражены в финансовой отчетности, в том числе и в приложении к балансу.

От аудитора требуется, чтобы он добавил к своему заключению абзац о наличии существенных неопределенностей, если выполняются следующие условия:

1. Для типов неопределенности, подпадающих под положения FASB5:
 - A. Неопределенность является вероятной и существенной или
 - B. Неопределенность весьма возможна и:
 - 1) является существенной и ее вероятность скорее велика, нежели мала, или
 - 2) она имеет высокий уровень существенности.
2. Для неопределенностей, связанных с вопросами о функционирующем предприятии: существует большое сомнение относительно способности компании продолжать свою деятельность на протяжении обозримого периода.

Очевидная роль составления объяснительного абзаца, видоизмененного в связи с наличием неопределенностей, такие же как и в стандартном заключении без оговорок. Объяснительный абзац добавляется в качестве четвертого абзаца и раскрывает суть обнаруженной неопределенности.

Б// Аудитор должен отличать изменения, оказывающие воздействие на последовательность учета и в случае их существенности давать объяснительный абзац.

1. Изменения в использовании бухгалтерских принципов, такие, как переход от оценки товарно-материальных ценностей по методу ФИФО к оценке по методу ЛИФО.
2. Изменения на самом предприятии, например, включение еще одной компании в консолидированную финансовую отчетность.
3. Исправления ошибок в применении бухгалтерских принципов путем перехода от общепринятых, включая исправление результирующей ошибки.