

Министерство образования и науки Украины
Национальный технический университет
«Харьковский политехнический институт»

ТЕКСТ ЛЕКЦИЙ

по курсу

«ОРГАНИЗАЦИЯ И МЕТОДИКА АУДИТА»

для иностранных студентов второго (магистерского) уровня
области знаний 07 Управление и администрирование,
специальности 071 Учет и налогообложения,
специализации 071.01 Учет, аудит и налогообложение, дневной и заочной формы
обучения (иностраннх студентов)

Затверджено редакційно-
видавничою радою університету,
Протокол №3 від 30.10.2020

Харьков 2020

Текст лекций по курсу Организация и методика аудиту для специальностей 071 «Учет и налогообложение», второго (магистерского) уровня дневной и заочно-дистанционной формы обучения (иностранных студентов), 2020.- 56 с.

Разработчик: Мардус Н.Ю. к.е.н., доцент кафедры экономического анализа и учета НТУ «ХПИ»

ВВЕДЕНИЕ

Укрепление статуса предприятия как самостоятельного хозяйствующего субъекта требует принципиально новым подходом к осуществлению экономического контроля, в частности, на основе аудиторских проверок, основной целью которых является диагностика деятельности проверяемых субъектов и профилактика нарушений.

Аудиторский контроль широко применяется в мировой практике. В его основе лежит взаимная заинтересованность государства, администрации предприятий и их владельцев в достоверности предоставляемой информации об их деятельности. Однако в экономической жизни Украины аудит является относительно новым явлением, хотя интерес к нему значительно возрастает в различных слоях общества, широко вовлекаемых в настоящее время в предпринимательскую деятельность.

Методика контроля различных объектов аудита проводится в соответствии с общепринятыми международными стандартами и разработанными Аудиторской палатой Украины национальными нормативами.

Лекция 1

Тема 1. Предмет, метод и объекты организации и методики аудита.

1 Этапы развития аудита

2. Сущность и содержание понятия «аудит» и «аудиторская деятельность»

3 Порядок проведения аудита

4 Виды аудита

1 Этапы развития аудита

В своем развитии аудит в этих странах прошел несколько этапов, которые характеризовались специфическими целями и методами проведения аудиторских проверок.

На *первом этапе* основной целью аудита было *подтверждение достоверности бухгалтерского учета и финансовой отчетности предприятия*. При этом имело место почти дублирование аудитором функций бухгалтера. Но и при таком способе проведения аудита существовал риск неправильного вывода о реальном финансовом состоянии предприятия, например, в связи с неправильной трактовкой полученных данных.

На втором этапе аудит становится *системно-ориентированным*, основой которого является оценка качества функционирования внутренних систем предприятия. При этом с целью предотвращения ошибок, основные усилия были направлены на повышение эффективности управления, в частности, системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля, что должно было обеспечить достоверность отчетных данных.

Третий этап развития аудита - его ориентация на предотвращение возможного риска во время проведения проверок. Этот вид аудита предполагает проверку должностных лиц, которые контролируют системы предприятия и дают оценку качества управленческих решений, принимаемых этими лицами.

В условиях плановой централизованной экономики потребность в аудите как независимом контроле практически не возникала. Его целиком заменяла система ведомственного и вневедомственного контроля, которая была ориентирована на поиск нарушений и злоупотреблений в финансово-хозяйственной деятельности предприятий, выявление ошибок в ведении бухгалтерского учета и составлении финансовой отчетности, установление виновных лиц и погашение материального ущерба. Новые условия хозяйствования, которые формируются в Украине после распада командно-административной системы, связанные с разгосударствлением собственности, созданием коммерческих банков, совместных предприятий, развитием фондового рынка и т. п., объективно обусловили необходимость внедрения аудита в экономическую систему государства. В других странах СНГ аудит также развивается по мере формирования основ рыночной экономики. *Положительным моментом этого развития стало создание в странах СНГ Координационного центра аудита с участием Ассоциации бухгалтеров и аудиторов Украины.* Этот Координационный центр оказывает содействие по разработке единых методических принципов проведения аудита, созданию учебников и унификации учебных планов для подготовки аудиторов.

2. Сущность и содержание понятия «аудит»

Аудиторская деятельность включает в себя организационное и методическое обеспечения аудита, практическое выполнение аудиторских проверок и предоставления других аудиторских услуг.

Аудит может проводиться на добровольных началах (инициативный аудит), а

также в случаях, предусмотренных действующим законодательством (обязательный аудит).

Необходимость аудита в рыночной экономике обусловлена такими объективными факторами:

- сложностью и запутанностью бухгалтерской информации об экономических процессах;
- отдаленностью источников экономической информации от лиц, принимающих управленческие решения;
- несовпадение интересов работников, составляющих отчеты, и лиц, которым эта информация предназначена;
- тесной взаимосвязью разных сфер экономики, требующий объективной информации.

В условиях переходного периода экономики Украины необходимость ведения аудита вызвана еще и некоторыми дополнительными субъективными факторами:

- низкой квалификацией бухгалтерских работников, в особенности главных бухгалтеров значительного количества малых предприятий;
- сложной системой действующего экономического законодательства и частыми его изменениями. Это делает невозможным для экономических и юридических работников небольших фирм (где главный бухгалтер зачастую является единственным их представителем) следить за постоянными изменениями и дополнениями законодательства, а также, за выходом в свет значительного количества подзаконных актов, незнание которых может вызвать такие штрафные санкции, которые могут привести предприятие к банкротству. Самостоятельно же защитить свои экономические интересы, не обращаясь к высококвалифицированным специалистам, малые предприятия просто не в силах;
- слабой разъяснительной и консультационной работой государственных контролирующих органов по действующему законодательству, что заставляет предприятия обращаться по этому поводу к независимым специалистам.

Все это делает независимый аудиторский контроль важным элементом инфраструктуры, рыночной экономики.

3 Порядок проведения аудита

Проведение аудита согласно Закону является обязательным для:

-подтверждения достоверности и полноты годового баланса и отчетности коммерческих банков, фондов, бирж, компаний, предприятий, кооперативов, обществ и других хозяйствующих субъектов независимо от формы собственности и вида деятельности, отчетность которых официально обнародуется (за исключением учреждений и организаций, которые полностью содержатся за счет государственного бюджета и не занимаются предпринимательской деятельностью);

- проверки финансового состояния учредителей коммерческих банков, предприятий с иностранными инвестициями, акционерных обществ, холдинговых компаний, инвестиционных фондов, доверительных обществ и других финансовых посредников;

- эмитентов ценных бумаг;

- государственных предприятий при сдаче в аренду целостных имущественных комплексов, приватизации, корпоратизации и других изменениях формы собственности;

-возбуждения вопроса о признании неплатежеспособным или банкротом.

Публичная бухгалтерская отчетность состоит из аудиторского вывода, баланса, отчета о прибылях и убытках, другой документации, которая не составляет коммерческой тайны и определена законодательством для предоставления пользователям и для публикации.

Публичная бухгалтерская отчетность должна быть проверена аудитором (аудиторской фирмой) и может обнародоваться на протяжении года, следующего за отчетным. Представления аудиторского вывода соответствующему налоговому органу осуществляется не позднее десяти дней после окончания аудиторской проверки. В случае непредставления или несвоевременного представления аудиторского заключения по вине субъекта предпринимательской деятельности к нему применяются финансовые санкции и административные штрафы, предусмотренные законодательными актами Украины. Но аудиторские проверки не исключают осуществления государственными налоговыми органами контроля за соблюдением налогового законодательства и выполнение контролирующих функций другими органами, уполномоченными на это

законами Украины.

4 Виды аудита

Добровольный аудит проводится по собственной инициативе заказчика. Заказчиками на проведение аудита и выполнение других аудиторских услуг имеют право выступать пользователи бухгалтерской отчетности. Они также имеют право определять объемы и направления аудиторских проверок в рамках полномочий, предоставленных им законодательством, учредительными документами или отдельными договорами.

Пользователями бухгалтерской отчетности могут быть уполномоченные на основании законов Украины представители органов государственной власти, юридические и физические лица, заинтересованные в результатах хозяйственной деятельности субъектов, в том числе: собственники, учредители хозяйствующего субъекта, кредиторы, инвесторы и прочие лица, которые в соответствии с действующим законодательством имеют право на получение информации, которая содержится в бухгалтерской отчетности.

По форме осуществления различают аудит *внешний и внутренний*.

Внешний аудит проводится независимым аудитором (аудиторской фирмой), которая не имеет никаких интересов на проверяемом предприятии. Независимость аудитора от заказчика является главным признаком внешнего аудита.

Внутренний аудит осуществляется специальным структурным подразделением предприятия или его работниками, которые непосредственно подчинены руководству предприятия и находятся в штате. Внутренние аудиторы, кроме основной деятельности по вопросам усовершенствования системы учета и внутреннего контроля на предприятии, могут выполнять и отдельные специальные задачи руководства предприятия.

В зависимости от повторяемости контрольных действий аудит подразделяется на *первичный и повторяемый (согласованный)*.

Первичный аудит осуществляется аудитором или аудиторской фирмой, когда они впервые проводят проверку на данном предприятии. *Согласованный (повторяемый)* аудит проводится одной аудиторской фирмой у одного клиента на основе постоянного сотрудничества (более, чем 5 лет). Практика работы аудиторских фирм в странах Запада

свидетельствует о значительных преимуществах согласованного аудита. Такое сотрудничество удобно и выгодно как для аудиторов, которые на протяжении многих лет могут досконально изучить особенности клиента и учитывать их в своей деятельности, так и для предприятия, которое может получать квалифицированную экономическую помощь на протяжении многих лет.

В зависимости от поставленных целей и содержания информации, которая анализируется, выделяют *аудит финансовой отчетности* и *аудит хозяйственной деятельности*.

Аудит финансовой отчетности имеет своей целью проверку правильности ее составления в соответствии с установленными Положениями (стандартами) ведения бухгалтерского учета и формами предоставления обязательной отчетности.

Целью *аудита хозяйственной деятельности* (аудита эффективности работы) является систематический и всесторонний анализ экономики предприятия или определенного вида его деятельности, например, инвестиционной, маркетинговой и т. п. Задачей такого аудита есть разработка рекомендаций относительно улучшения деятельности всего предприятия или отдельного структурного подразделения.

Оформляются результаты аудита аудиторским заключением, которое является официальным документом, удостоверенный подписью и печатью аудитора (аудиторской фирмы) и составляется по результатам проверки.

Кроме этих «классических форм» аудита, аудиторские фирмы Украины

Аудиторская фирма может взять на себя и *ведение бухгалтерского учета*, который включает обработку первичных документов, расчет налогов, составления отчетности. Предприятию остаются в этом случае лишь обязанности по формированию первичных документов и взаимоотношению с внешними контрагентами.

Восстановления учета необходимо, когда в предыдущие периоды учет на предприятии не велся или велся с такими нарушениями, исправления которых требует полной переработки регистров учета и отчетности. Восстановления учета предусматривает восстановления первичных документов, если это возможно, проведение инвентаризации имеющегося имущества, средств, расчетов, подлежащих к уплате налогов и составления отчетности.

Автоматизация учета заказывается с целью ускорения обработки первичных

документов и другой экономической информации, снижения трудоемкости процесса ведения бухгалтерского учета, уменьшения вероятности возникновения ошибок в процессе составления финансовой отчетности.

Исправление ошибок работниками аудиторской фирмы может заказываться лишь как сопутствующая услуга, так как для того, чтобы исправлять ошибки, их необходимо, прежде всего, найти.

Аудиторская фирма может выполнять некоторые *функции по планированию деятельности предприятия*, например, разрабатывать бизнес-планы, инвестиционные проекты и т. п. Необходимость таких планов у предприятия может возникнуть при обосновании использования и возвращения полученных кредитов, инвестиций, санации предприятия и в других случаях.

Услуги по анализу финансово-хозяйственной деятельности предоставляются аудиторскими фирмами для представления заказчикам детализированной информации про их предприятия, исследования причин возникновения любых кризисных ситуаций, разработки рекомендаций относительно устранения отрицательных тенденций и улучшения финансового состояния, повышения прибыльности предприятия и т. п.

Консультации в сфере учета, налогов, финансов, права предоставляются аудиторскими фирмами с целью помощи предприятию выйти из проблемной ситуации на законных основаниях. Необходимость консультаций, особенно в налоговой сфере, объективно обусловлена сложностью и частыми изменениями налогового законодательства.

При решении спорных вопросов в суде или хозяйственном суде представители аудиторских фирм могут защищать законные экономические интересы клиентов, например *путем проведения судебных экспертиз*.

Кроме того, некоторые аудиторские фирмы, в особенности крупные, могут *осуществлять издательскую деятельность методической и учебной литературы по вопросам бухгалтерского учета и аудита*, профессиональную подготовку аудиторских кадров (при наличии соответствующих лицензий).

Лекция 2

Тема 2. Организация деятельности и контроль качества работы аудиторской

фирмы и труда аудиторов

- 1 Цель аудита
- 2 Правовые основы аудита
- 3 Сертификация аудиторской деятельности
- 4 Права, обязанности и ответственность аудиторов и аудиторских фирм
- 5 Аудиторские стандарты и нормы

1 Цель аудита

Бухгалтерский учет на основе сплошной, непрерывной документальной регистрации хозяйственных операций обеспечивают органы управления информацией, необходимой для принятия экономических решений.

Главной же целью аудита является проверка правильности учетных данных. В то время как бухгалтер создает экономическую информацию в форме финансовой отчетности, аудитор повышает достоверность этих данных путем независимых их проверок. Конечным результатом Аудита является мнение аудитора относительно правильности и достоверности предоставляемой отчетности, и ее соответствии установленным принципам ведения бухгалтерского и налогового учета.

2 Правовые основы аудита

Аудитором может быть гражданин Украины, который имеет квалификационный сертификат на право занятия аудиторской деятельностью на территории Украины. Аудитор имеет право заниматься аудиторской деятельностью индивидуально, создать аудиторскую фирму, объединиться с другими аудиторами в союз с соблюдением требований Закона и других законодательных актов Украины. Сертификация (определения квалификационной пригодности) аудиторов осуществляется Аудиторской палатой Украины.

Аудиторская палата Украины создается и функционирует как независимый, самостоятельный орган на основах самоуправления. Она является юридическим лицом, ведет соответствующий учет и отчетность. Аудиторская палата Украины формируется путем делегирования в ее состав пяти представителей от профессиональной общественной организации аудиторов Украины, по одному представителю от

Министерства финансов, Главной государственной налоговой администрации, Национального банка, Министерства юстиции и отдельных специалистов от учебных, научных и других организаций.

Специалисты от учебных, научных и других организаций делегируются по их согласию. Общее количество членов Аудиторской палаты Украины составляет двадцать человек. Срок полномочий членов палаты не может превышать пяти лет. Персональный склад Аудиторской палаты Украины подлежит ежегодной ротации в количестве не менее трех членов. Члены палаты исполняют свои обязанности на общественных началах.

Аудиторская палата Украины создает на территории Украины свои региональные отделения. Полномочия Аудиторской палаты Украины определяются Законом и Уставом палаты. Устав Аудиторской палаты подлежит утверждению двумя третями голосов от общего количества членов палаты.

Аудиторская палата осуществляет сертификацию субъектов, которые намерены заниматься аудиторской деятельностью, утверждает программы подготовки аудиторов, нормы и стандарты аудита, ведет Реестр аудиторских фирм и сертифицированных аудиторов. Утвержденные Аудиторской палатой стандарты и нормы аудита являются обязательными для соблюдения всеми предприятиями, учреждениями и организациями.

3 Сертификация аудиторской деятельности

Право на получение сертификата имеют граждане Украины, которые получили высшее образование, имеют определенные знания по вопросам аудита и опыт работы не менее трех лет подряд на должностях аудитора, бухгалтера, юриста, финансиста или экономиста. Наличие определенных знаний по вопросам аудита определяется путем проведения соответствующего экзамена. Лица, которые не сдали экзамен, имеют право сдавать его повторно не ранее, чем через год. Не может быть аудитором лицо, которое имеет судимость за корыстные преступления.

Квалификационный сертификат считается официальным документом, который удостоверяет право гражданина Украины на занятие аудиторской деятельностью на территории Украины по проверке предприятий и хозяйственных обществ (серия А), банков (серия Б) или предприятий, хозяйственных обществ и банков (серия АБ). Сертификация граждан Украины, которые намерены заниматься аудиторской

деятельностью, проводится Аудиторской палатой Украины по сериям А, Б, АБ и ее региональными представительствами по серии А. Ходатайства на получение сертификата аудитора Украины подаются в Аудиторскую палату или ее региональные представительства лично с предъявлением паспорта, официально заверенной копии диплома о высшем образовании, выписки из трудовой книжки и документа об уплате взноса за сертификацию. Выдача сертификатов проводится в централизованном порядке секретариатом Аудиторской палаты не позднее пяти дней после сдачи экзамена. Срок действия сертификата не может превышать пяти лет.

4 Права, обязанности и ответственность аудиторов и аудиторских фирм

Аудиторская фирма - это организация, которая имеет право осуществления аудиторской деятельности на территории Украины и занимается исключительно предоставлением аудиторских услуг. Аудиторские фирмы могут создаваться на основе любых форм собственности. Аудиторской фирме разрешается осуществлять аудиторской деятельности при условии, если в ней работает хотя бы один аудитор. Общий размер части основателей аудиторской фирмы, которые не являются аудиторами, не может превышать 30 процентов. Руководителем аудиторской фирмы может быть лишь аудитор.

Аудиторам запрещается непосредственно заниматься торговой, посреднической и производственной деятельностью, что не исключает их права получать дивиденды от акций и доходы от других корпоративных прав. Запрещается заниматься предоставлением аудиторских услуг органам государственной исполнительной власти, исполнительным органам местных Советов народных депутатов, контрольно-ревизионным учреждениям, которые имеют государственно-властные полномочия, а также отдельным лицам, которым законодательством Украины запрещено осуществлять предпринимательскую деятельность.

Аудиторы и аудиторские фирмы Украины при выполнении проверок имеют право:

1. Самостоятельно определять формы и методы аудита на основании действующего законодательства, существующих стандартов и норм, условий договора с заказчиком, профессиональных знаний и опыта.

2. Получать необходимые документы, которые имеют отношение к предмету проверки и находятся как у заказчика, так и у третьих лиц. Третьи лица, которые имеют

в своем распоряжении документы, относящиеся к предмету проверки, обязаны предоставить их по требованию аудитора.

3. Получать необходимые пояснения в письменной или устной форме от руководства и работников заказчика.

4. Проверять наличие имущества, денег, ценностей, требовать от руководства субъектов предпринимательской деятельности проведения контрольных замеров выполненных работ, определения качества продукции, по которым осуществляется проверка документов.

5. Привлекать на договорных началах ведения аудита специалистов разного профиля.

При осуществлении проверок аудиторы и аудиторские фирмы обязаны:

- надлежащим образом осуществлять аудиторские услуги, проверять состояние бухгалтерского учета и отчетности, их достоверность, полноту и соответствие действующему законодательству и установленным нормативам;

- сообщать собственникам, уполномоченным ними лицам, заказчикам о выявленных во время проведения аудита недостатках;

- сохранять в тайне информацию, полученную при проведении аудита; не разглашать сведения, которые составляют коммерческую тайну и не использовать их в своих интересах или в интересах третьих лиц;

- отвечать перед заказчиком за нарушение условий договора;

- ограничивать свою деятельность предоставлением аудиторских услуг и другими видами работ, которые имеют непосредственное отношение к аудиту, в форме консультаций, проверок или экспертиз. Прибыль (доход) от аудиторской деятельности облагается налогами в соответствии с действующим законодательством.

Решения Аудиторской палаты относительно прекращения действия сертификату могут быть обжалованы в суде или хозяйственном суде.

5 Аудиторские стандарты и нормы

В соответствии с мировой практикой аудиторы при проведении проверок должны руководствоваться аудиторскими стандартами и нормами.

Стандарты аудита - это общие руководящие материалы для помощи аудиторам в

выполнении их профессиональных обязанностей по проведению аудита. Они определяют основные принципы деятельности, которых должны придерживаться аудиторы в процессе осуществления аудиторских процедур.

По своей принадлежности они подразделяются на внешние и внутренние. *Внешние стандарты* определяют организацию аудиторской деятельностью, они являются основными элементами ее нормативного регулирования. Внешние аудиторские стандарты могут быть как международными, так и национальными. *Внутренние стандарты* разрабатываются в аудиторских фирмах и используются в их практической деятельности. Каждая фирма должна самостоятельно определять, в какой мере внешние аудиторские стандарты совместимы с целью ее деятельности и поставленными задачами.

Внешние аудиторские стандарты не являются прямыми директивными документами, они не ограничивают инициативу аудитора и требуют от него высказывания собственного мнения. Но как официальные документы, аудиторские стандарты могут быть использованы юридическими и судебными органами при анализе работы аудиторов. Поэтому, когда аудиторы отклоняются от норм аудиторских стандартов, они всегда должны быть готовы объяснить причины их несоблюдения. Стандарты аудита нужны для поддержания аудиторской деятельности на высоком профессиональном уровне, они обеспечивают сравнение качества работы отдельных аудиторских фирм, рационализируют и упрощают организацию аудиторских проверок.

Стандарты аудита представляют собой минимум правил, которые помогают аудитору определить масштаб контрольных действий и методику их проведения, они являются критерием оценки результатов аудита. *Общие требования аудита:*

1. Проверка должна выполняться лицом или лицами, которые имеют соответствующую подготовку и опыт работы в качестве аудитора
2. Независимость выводом аудитора или аудиторов должна обеспечиваться по всем вопросам, которые касаются проведения проверки.
3. В ходе проверки и составления заключения аудитора должен быть проявлен соответствующий уровень профессионального отношения к делу.

Требования к процедуре аудита:

1. Необходимо составить план проверки и контролировать работу вспомогательного персонала, если он есть.

2. Аудитор должен иметь достаточное представление о структуре внутреннего контроля для того, чтобы составить план своей работы, определить характер, количество проверяемых показателей, срок проверки.

3. В ходе аудита путем инспектирования, наблюдений, опросов, изучения документов должен быть собран материал, который в достаточной мере подтверждает данные для составления заключения о финансовой отчетности.

Требования к отчету аудитора:

1. В нем должно быть указано, отвечает ли финансовая отчетность общепринятым стандартам учета.

2. В отчете должны быть отражены обстоятельства, которые обусловили невозможность использования общепринятых стандартов учета в отчетном году в отличие от предыдущего периода.

3. Информация, включенная в финансовую отчетность, считается соответствующей установленным требованиям, если другое не указано в отчете аудитора.

4. В отчете аудитора должен быть представлен вывод о финансовой отчетности в целом либо сделано заявление о том, что заключение не может быть составлено. Если заключение о финансовой отчетности в целом не может быть составлено, должны быть указаны причины. Во всех случаях, когда финансовая отчетность подтверждается выводом аудитора, необходимо четко указать степень его ответственности и характер аудиторской работы.

Таким образом, применение внешних (международных и национальных) норм аудита, внутренних стандартов отдельных ведомств и аудиторских фирм должно оказывать содействие повышению качества проведения проверок и достоверности бухгалтерского учета и отчетности.

Лекция 3

Тема 3. Организация процесса аудиторской проверки финансовой отчетности и ее информационного обеспечения

1 Аудиторский риск, его сущность, составные части и уровень

2 Сущность аудиторских доказательств

3 Документальное оформление аудита

Проведение аудита всегда сопровождается определенным риском. Поэтому аудитор должен четко оценить этот уровень. Эта очень важная проблема, поскольку от решения ее в значительной мере зависит качество предоставленных аудиторских услуг.

Национальные нормативы аудита определяют *риск аудита или общий риск* как риск того, что аудитор может высказать неверное мнение о финансовой отчетности, которая содержит существенно неверную информацию.

Риск аудита имеет три составные части:

- внутренне присущий риск;
- риск, связанный с несоответствием функционирования внутреннего контроля;
- риск невыявленных ошибок.

Присущий риск - это способность остатка по определенному бухгалтерскому счету или определенной категории операций к существенным искажениям показателей финансовой отчетности предприятия.

Присущий риск представляет собой все возможные риски, связанные с деятельностью предприятия, то есть это все ошибки и некорректности, которые могут быть допущены вследствие функционирования как предприятия в целом, так и отдельных его систем. Риск возникновения таких ошибок связанный с действием разных факторов - внешних и внутренних, таких, как:

2. *Риск, связанный с несоответствием функционирования системы внутреннего контроля* - это риск неэффективности внутреннего контроля. Он состоит в том, что системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля не всегда могут функционировать настолько эффективно, чтобы ошибки, которые могут иметь место по определенному бухгалтерскому счету или по определенной категории операций, могли бы быть своевременно предупреждены, вскрыты и своевременно исправлены персоналом предприятия.

Риск системы бухгалтерского учета состоит в том, что возможно будут допущены ошибки или обман вследствие документирования хозяйственных операций,

неправильного отображения их в регистрах бухгалтерского учета и составления финансовой отчетности. Оценка такого риска в особенности важна в момент трансформации учета и перехода его на новые национальные Положения (стандарты) бухгалтерского учета.

В основе оценки эффективности действия системы внутреннего контроля положены предположения аудитора, что существующая система внутреннего контроля не сможет обнаружить допущенные существенные ошибки в системе бухгалтерского учета или не сможет предотвратить их.

3. *Риск невыявления ошибок* состоит в том, что проведенные аудиторские процедуры не всегда могут обнаружить ошибки, которые имеются в записях по определенному счету или в комплексе с искажениями в остатках других бухгалтерских счетов или операций.

Риск системы внутреннего контроля и присущий риск не зависят от аудитора, он не может на них повлиять, и являются результатом деятельности клиента. Риск невыявленных ошибок является следствием выполненной аудитором работы. За этот риск аудитор несет полную ответственность, то есть этот элемент аудиторского риска определяет степень качества деятельности аудитора.

Таким образом, риск невыявления ошибок непосредственно связан с проведением независимых процедур проверки. Определенный риск невыявления ошибок существует всегда, даже когда аудитор проверит 100 процентов остатков по счетам или все виды операции, так как большая часть аудиторских доказательств имеет скорее вероятностный (аргументный), чем категорический характер.

Тем не менее, наиболее общая модель расчета аудиторского риска имеет вид:

$$PA = PP \times PK \times PH$$

где *PA* - общий риск аудита;

PP - присущий риск;

PK - риск системы контроля;

PH - риск не выявления ошибок.

Степень аудиторского риска согласно этой модели основывается на экспертной оценке аудитора.

2 Сущность аудиторских доказательств

После принятия обязательств по выполнению проверки аудитор должен провести определенные аудиторские процедуры для получения аудиторских доказательств.

Аудиторские доказательства - это информация, полученная аудитором для выработки мнения, на основании которого базируется подготовка аудиторского заключения и отчета.

Источниками аудиторских доказательств являются:

- первичные документы субъекта предпринимательской деятельности и третьих лиц;
- регистры бухгалтерского учета предприятия;
- результаты анализа финансово-хозяйственной деятельности субъекта проверки;
- устные высказывания сотрудников и должностных лиц предприятия и третьих лиц;
- результаты проведенных инвентаризаций имущества предприятия;
- финансовая, статистическая и налоговая отчетность.

Аудиторские доказательства получают в результате надлежащего соединения *тестов систем контроля и процедур проверки на существенность*.

Тесты системы контроля - это тесты, которые выполняются для получения аудиторских доказательств относительно соответствия структуры и эффективности функционирования системы учета и внутреннего контроля.

Процедуры проверки на существенность - это проверки, которые выполняются для получения аудиторских доказательств с целью выявления существенных искажений в финансовой отчетности. Такие процедуры бывают двух типов: в виде проверок операций и остатков по счетам и проведении аналитических процедур.

Аудиторские доказательства должны быть уместными и достаточными. *Достаточность* является измерением количества аудиторских доказательств, уместность является измерением их качества и надежности, а также соответствия

конкретному утверждению. Аудитор должен опираться на аудиторские доказательства, которые имеют не только достаточный, но и убедительный характер. Поэтому он изыскивает аудиторские доказательства в разных источниках информации или разного характера для подтверждения одного и того же утверждения.

На достаточность и уместность аудиторских доказательств влияют такие факторы:

- оценка аудитором характера и размера риска, присущих как на уровне финансовой отчетности, так и на уровне отдельных хозяйственных операций;
- характер систем учета и внутреннего контроля, оценка рисков контроля;
- существенность вопросов, которые изучаются и рассматриваются;
- опыт, приобретенный на протяжении предыдущих аудиторских проверок;
- результаты аудиторских процедур, включая с возможными выявленными случаями мошенничества или ошибок;
- источник и надежность имеющейся информации.

При получении аудиторских доказательств тестов систем контроля аудитор должен рассмотреть достаточность и уместность аудиторских доказательств для обоснования оценки величины риска несоответствия внутреннего контроля.

Аспектами систем учета и внутреннего контроля, относительно которых аудитор получает аудиторские доказательства, являются:

- структура: системы учета и внутреннего контроля, разработаны таким образом, чтобы предупреждать или выявлять и исправлять существенные искажения;
- функционирование: системы существуют и эффективно содействовали на протяжении определенного периода.

Источники получения аудиторских доказательств

Надежность аудиторских доказательств зависит от источника их получения - внутреннего или внешнего, а также от их характера. *По характеру существуют документальные и устные доказательства; прямые, косвенные и случайные доказательства.*

Документальные доказательства - подтверждаются данными первичных документов, учетных регистров и отчетности предприятия. Причем информацию документальных доказательств, необходимо брать из оригиналов документов, а не из их

копий.

Устные доказательства могут быть приемлемыми только тогда, когда, например, должностное лицо само дает информацию об отдельных нарушениях законодательства.

Прямые доказательства относятся непосредственно к вопросу, который проверяется.

Косвенные доказательства - это информация, которая не имеет непосредственного отношения к проверяемым вопросам. Например, надежность системы внутреннего контроля.

Случайные свидетельства - это сведения, полученные от любых сотрудников предприятия о состоянии объекта аудита. Такая информация без проверки не может быть доказательством

Аналитические процедуры состоят в анализе важнейших показателей и соотношений, включая итоговое исследование отклонений и взаимосвязей противоречащих другой информации, касающейся этого аспекта работы предприятия, или отклоняются от ожидаемых показателей.

Аналитические операции состоят в сравнении финансовой информации предприятия, например, аналитической информацией за минувшие периоды и т. п.

Во время проведения аналитических операций анализируется взаимосвязь:

- между элементами финансовой информации, например, объемами реализации предприятия и доходом;

- между финансовой информацией и соответствующей информацией нефинансового характера, такой, как стоимость затрат на оплату труда и количество работников предприятия.

При выполнении вышеприведенных операций могут использоваться разные методы их проведения: от простого сравнения до комплексного анализа, в котором используются экономико-статистические методы. Аналитические процедуры могут применяться при анализе консолидированной финансовой отчетности предприятия, отчетности отдельных структурных подразделений предприятия, таких, как филиалы, обособленные подразделения.

Использование аналитических операций базируется на ожидании, что между данными существует определенная взаимосвязь. Однако доверие к результатам

аналитических процедур зависит от оценки аудитором риска того, что аналитические процедуры могут обнаружить ожидаемые взаимосвязи, тогда как на самом деле имеет место значительное искажение финансовой отчетности.

При необходимости при проведении аудита аудитор может принять решение об использовании работы эксперта исходя из характера и сложности обстоятельств, которые подлежат исследованию, и уровня их существенности. Во время принятия решения о привлечении к работе экспертов аудитор должен оценить его компетентность.

Аудитор также должен оценить объективность работы эксперта, которая тесно связана с его независимостью относительно проверяемого предприятия.

3 Документальное оформление аудита

В соответствии с международными стандартами и национальными нормативами аудита, ход аудиторской проверки и ее результаты должны быть документально оформлены. Соответственно документальное оформление аудита состоит из двух видов документации - рабочей и итоговой.

Рабочая документация - это записи, с помощью которых аудитор фиксирует проведенные процедуры проверки, тесты, полученную информацию и соответствующие выводы, сделанные в процессе аудита. Аудитор обязан вести документацию по всем вопросам, которые касаются принятия решений по результатам проведенной проверки и которые, в свою очередь, будут положены в основу аудиторского заключения. В рабочую документацию включается информация, которая, по мнению аудитора, является важной для того, чтобы правильно провести проверку и подтвердить предложения, которые будут содержаться в аудиторском заключении. Рабочая документация может быть оформлена в виде стандартных форм и таблиц на бумаге или зафиксирована на электронных носителях информации.

Аудитор самостоятельно определяет необходимое содержание и форму дополнительной итоговой документации по результатам аудиторской проверки. Дополнительная итоговая документация аудита оформляется под одним из следующих названий: «Аудиторский отчет», «Отчет о проведении аудита», «Отчет о результатах проведения аудита», «Отчет об экспресс-обзоре», «Экспертный обзор», «Замечания по результатам аудиторской проверки», «Письмо-информирование клиента».

После утверждения результатов проверки по меньшей мере один экземпляр всей итоговой документации (аудиторского заключения и дополнительной документации) остается у аудитора (аудиторской фирмы).

Порядок хранения итоговой документации устанавливается аудиторской фирмой с учетом требований полной конфиденциальности. Итоговую документацию нельзя требовать или изымать у аудитора (аудиторской фирмы) за исключением случаев, предусмотренных действующим законодательством. Срок хранения итоговой документации определяется, исходя из практики аудиторской деятельности, юридических требований и других дополнительных соображений.

РАЗДЕЛ 2 АУДИТ АКТИВОВ И ПАССИВОВ И ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Тема 4 Аудит учредительных документов, учетной политики и собственного капитала предприятия.

1 Задачи аудита собственного капитала

2 Этапы аудита собственного капитала

1 Задачи аудита собственного капитала

Для осуществления аудита собственного капитала целесообразно, прежде всего, вникнуть в самую сущность капитала, понять его разновидности, их содержание.

Счета класса 4 ("Собственный капитал и обеспечение обязательств") предназначены для обобщения информации о состоянии и движении средств разновидностей собственного капитала - уставного, паевого, дополнительного, резервного, изъятых, неуплаченного, а также нераспределенных прибылей (непокрытых убытков), целевых поступлений, обеспечений будущих затрат и платежей, страховых резервов. Финансовые ресурсы, которые используются на развитие производственно-торгового процесса - это капитал в денежной форме.

Капитал - это совокупность материальных ресурсов и средств, финансовых вложений и затрат на приобретение прав, необходимых для субъекта хозяйствования. Аудиту подлежит структура капитала по источникам его образования. Источник

образования капитала субъекта хозяйствования - это собственное и ссудное средства.

Собственный капитал субъекта хозяйствования определяется стоимостью его имущества, то есть чистыми активами. Она исчисляется как различие между стоимостью имущества и ссудным капиталом. Собственный капитал состоит с уставного, дополнительного и резервного капитала, нераспределенной прибыли и целевых (специальных) фондов.

Владелец разделяет капитал на основной (долгосрочный) и оборотный (текущий) капитал.

Основной капитал состоит из основных средств, нематериальных активов, долгосрочных финансовых инвестиций (долгосрочных ссуд).

Оборотный капитал состоит из материальных оборотных средств, средств в текущих расчетах, краткосрочных финансовых вложений.

Счет 40 "Уставный капитал" предназначено для учета и обобщения информации о состоянии и движении уставного капитала предприятия. По кредиту счета 40 "Уставный капитал" отображается увеличения уставного капитала, по дебету - его уменьшения (изъятие) - возвращение частицы взносов в случае убытия участника, списание убытков за счет взносов.

Собственный капитал основателей (участников) делится на две части: 1)

2 Этапы аудита собственного капитала

Осуществляя аудит уставного капитала, выходят из того, что он формируется на основе взносов владельцев предприятия в виде денежных средств, имущества, нематериальных активов в размерах, определенных учредительными документами.

Поступление взносов основателей контролируется на основании данных первичных документов и записей по кредиту счета 67 "Расчеты с участниками" в корреспонденции с дебетом счетов основных средств, денежных средств, нематериальных активов, производственных запасов ит.п. Так, по данным прибыльных кассовых ордеров, выписок банка с текущих счетов в национальной и иностранной валюте с добавленными к ним оправдательными документами проверяют полноту и своевременность денежных сумм и материальных ценностей.

Используя информацию актов приемки - передачи основных средств, документов,

которые отображают поступление нематериальных активов, и дебетовые обороты за счетами 10 "Основные средства", 12 "Нематериальные активы" определяют стоимость переданного оборудования, домов, сооружений, имущественных прав на интеллектуальную собственность. На основе данных актов о приеме материалов, товарно-транспортных накладных, счетов относительно учета производственных запасов (счет 20), счета 22 "Малоценные и быстроизнашиваемые предметы" выясняют стоимость материальных ценностей, которые поступили.

Каждый взнос подтверждается документами, где обязательно делают ссылку на формирование уставного капитала.

Особое внимание необходимо уделять технической стороне регистрации нематериальных активов, внесенных участниками (основателями) в уставный капитал. Это имущественные права на изобретения, на пользование землей, природными ресурсами, лицензии на определенные виды деятельности, плата за пользования брокерским местом, торговыми знаками, марками. В учете нематериальные активы оцениваются по договорным ценам. При этом составляют акт, который фиксирует факт поступления на предприятие нематериальных активов.

Следующий этап аудита - проверка своевременности взносов в уставный капитал основателями предприятия.

Моментом фактического поступления взносов в уставный капитал являются:

для денег - дата зачисления их на счет в банке или внесения в кассу предприятия;

для основных средств, материальных и нематериальных активов - дата составления акта приемки - передачи основных средств, материальных и нематериальных активов или других документов, которые подтверждают поступление указанных объектов на предприятие.

Аудитору необходимо учесть, что по кредиту счета 47 "Обеспечение будущих затрат и платежей" отображается начисления обеспечений, по дебету - их использование.

В частности, сумма обеспечения выплат отпусков определяется ежемесячно как произведение фактически начисленной заработной платы работникам и процента, вычисленного как отношения годовой плановой суммы на оплату отпусков к общему плановому фонду оплаты труда. На этом субсчете также обобщается информация об обеспечении обязательных отчислений (собрания) на обязательное государственное

пенсионное страхование, социальное страхование.

Осуществляя аудиторскую проверку операций, связанных с созданием резервов денежных средств, нужно выяснить законность формирования резервов, то есть установить, какие резервы созданы на предприятии и или предусмотрено это уставом, другими учредительными документами.

Затем аудитор проверяет правильность установленных нормативов отчислений в резервы и величины самых резервов, достоверность данных инвентаризации резервов будущих затрат и платежей. Лишние начисленные суммы списываются, а недоначисленные доначисляются.

Тема 5 Аудиторская проверка необоротных активов и инвестиций

Контроль основных и других необоротных активов

Аудит основных средств включает проверку таких основных вопросов;

- правильность основных средств определения основных средств и других материальных активов;
- проверка оценки основных средств;
- контроль расходов, связанных с эксплуатацией основных средств;
- точность начисления амортизации основных средств;
- правомерность проведения переоценки и индексации основных средств;
- проверка выбытия основных средств;
- раскрытие информации относительно основных средств в примечаниях к финансовой отчетности.

Источниками аудита операций основными средствами являются:

- акты приема-передачи и акты ликвидации основных средств;
- накладные на внутреннее перемещение отдельных объектов;
- инвентарные карточки учета, описи инвентарных карточек по учету основных средств, инвентарные списки основных средств по местам их эксплуатации;
- материалы инвентаризаций основных средств;
- таблицы для расчетов амортизации (износа) основных средств;
- сметы и планы капитального ремонта основных средств;
- баланс предприятия.

На первом этапе аудитор должен проверить правильность признания основных средств. Критерии признания основных средств аналогичны критериям признания, которые применяются для всех активов, а именно:

- объект основных средств признается активом когда:

а) существует вероятность того, что предприятие получит в будущем экономические выгоды, связанные с использованием этого объекта;

б) его стоимость может быть достоверно определена.

Кроме того, в определении основных средств приведены такие критерии:

- назначение основных средств (содержатся с целью использования в процессе производства, сдачи в аренду, или для осуществления административных функций);

- срок полезного использования

- критерий стоимости (граница капитализации) устанавливается предприятием самостоятельно в приказе об учетной политике при распределении основных средств по группам. Для этого в составе других необоротных материальных активов выделяется группа малоценных необоротных активов.

Аудитору следует помнить, если один объект основных средств состоит из частей, которые имеют разный срок полезного использования, то каждая из этих частей может признаваться в учете как отдельный объект основных средств.

Аудитор должен установить, насколько действующий на предприятии порядок учета основных средств обеспечивает их сохранность (инвентарный номер, инвентарная карточка). Основных средств зачисляются на баланс предприятия по первоначальной стоимости.

Поэтому аудитор должен проверить формирование первоначальной стоимости объектов основных средств и случаи ее изменения. Первоначальная стоимость основных средств может изменяться в таких случаях:

- вследствие переоценки;

- в связи с частичной ликвидацией объекта основных средств;

- в результате дополнительных затрат, понесенных предприятием после поступления объекта основных средств.

Аудитору следует помнить, что отображение дальнейших затрат по эксплуатации и обслуживанию основных средств в бухгалтерском учете зависит только от того, как

они влияют на будущие экономические выгоды, ожидаемые от использования объекта основных средств.

Затраты на ремонт и обслуживание основных средств должны включаться в состав затрат того периода, когда они были понесены. А затраты, связанные с улучшением объекта основных средств (модернизация, модификация, достройка) должны включаться в первоначальную стоимость объекта.

Во время аудита основных средств необходимо проверить и порядок их переоценки.

Предприятие обязано переоценить объект основных средств, если его остаточная стоимость значительно (более чем на 10%) отличается от справедливой стоимости на дату баланса. В случае переоценки объекта основных средств на одну и ту же дату осуществляется переоценка всех объектов группы основных средств, к которой относится этот объект.

Переоцененная первоначальная стоимость и сумма износа объекта основных средств определяется умножением, соответственно, первоначальной стоимости и суммы износа объекта основных средств на индекс переоценки, который определяется делением справедливой стоимости объекта, который переоценивается, на его остаточную стоимость.

Сведения об изменениях первоначальной стоимости и суммы износа основных средств должны заноситься в регистры их аналитического учета. Суммы дооценки остаточной стоимости объекта основных средств включаются, как правило, в состав дополнительного капитала, а сумма уценки - в состав затрат.

Также важным моментом аудита основных средств является амортизация.

Аудитор также должен проверить, чтобы в балансе была отображена сумма уменьшения полезной стоимости основных средств, то есть потери экономической выгоды в виде суммы превышения остаточной стоимости актива над суммой ожидаемого возмещения.

При проверке операций по выбытию основных средств аудитору следует установить, есть ли на предприятии постоянно действующая комиссия, которая утверждается руководителем и определяет невозможность использования отдельных объектов основных средств и неэффективность их дальнейшего ремонта. Эта комиссия

должна оформлять все Документы по ликвидации, продаже и безвозмездной передаче отдельных объектов основных средств.

Особое внимание аудитор должен уделить продаже отдельных объектов основных средств частным предпринимателям и связанным сторонам (лицам), и установить, не ли были незаконно заниженные цены при этом. Он также должен проверить правильность расчета финансового результата от выбытия основных средств.

В случае частичной ликвидации объекта основных средств его первоначальная (переоцененная) стоимость и износ уменьшаются соответственно на сумму первоначальной стоимости и износа ликвидированной части объекта.

Аудитор должен изучить материалы предыдущих инвентаризаций, обращая особое внимание на правильность отображения их результатов в бухгалтерском учете. Он должен лично осмотреть отдельные объекты основных средств, условия их хранения и эксплуатации, степень использования и порядок закрепления за соответствующими структурами, подразделением и материально ответственными лицами. Для этого стоимость закрепленных за материально ответственными лицами основных средств по данным инвентаризационных описей сопоставляют с остатком по балансовому счету «основных средств».

Очень важно также проверить, каким образом оформлена документация об ответственности подотчетных лиц за сохранность основных средств, имеются ли списки основных средств в местах их эксплуатации. Аудитор необходимо убедиться, что на все основные средств есть технические паспорта и что в них своевременно заносятся предусмотренные данные.

Проверяя качество инвентаризации основных средств, особое внимание уделяют наличию на предприятии основных средств, которые находятся за его пределами и стали непригодными для использования и подлежат списанию.

По всем незаконным поступлениям основных средств, их перемещением по неправильно оформленным документам, а также, по фактам несвоевременности оприходования основных средств в регистрах бухгалтерского учета аудитор должен выяснить причины нарушений и определить виновных в этом лиц. Особое внимание следует уделить проверке операций с арендованными основными средствами.

Аудитор должен проверить наличие договоров аренды, правильность и

обоснованность ставок арендной платы, порядок проведения их ремонта и возвращения основных средств арендодателю. При этом выясняется, не отданы ли в аренду основных средств, крайне необходимые предприятию, которое проверяется; не превышает ли сумма амортизационных отчислений по сданным в аренду основным средствам арендную плату, своевременно и в полной ли мере вносится арендная плата.

В акте обследования указываются случаи бесхозяйственного отношения к основным средствам. Отмечается, в частности, название и стоимость разукомплектованных основных средств, которые стали непригодными к эксплуатации вследствие физического и морального износа, бездействующие и лишние объекты основных фондов. Полностью изношенные объекты, включаются в отдельные инвентаризационные описи и списываются согласно установленному порядку с обязательным оприходованием ценностей, которые были получены в результате ликвидации таких объектов.

Особое внимание аудитору следует уделить анализу данных Примечаний к годовой финансовой отчетности, в которых раскрывается учетная политика предприятия и информация относительно отдельных элементов финансовых отчетов. Примечания не имеют унифицированной формы, и каждый может творчески подойти к составлению финансовой отчетности.

В примечаниях к консолидированной финансовой отчетности относительно каждой группы основных средств приводится сумма курсовых разниц в связи с перерасчетом стоимости основных средств, приведенной в финансовой отчетности дочерних предприятий.

Тема 6. Контроль аудитором денежных средств и дебиторской задолженности.

1 Задачи аудита кассовых и расчетных операций

2 Источники информации аудита кассовых и расчетных операций

3 Организация, этапы и методика проведения аудита кассовых и расчетных операций

1 Задачи аудита кассовых и расчетных операций

Как свидетельствует контрольная практика, больше всего случаев нарушения

финансовой дисциплины допускается при осуществлении кассовых и расчетных операций и, в особенности, операции с денежной наличностью. Поэтому аудит кассовых и расчетных операции - самый ответственный участок аудиторских проверок.

Главными задачами аудита кассовых операций и наличного обращения на предприятиях являются:

- проверка фактического наличия и обеспечение сохранности денежной наличности, ценных бумаг, бланков строгой отчетности и валютных средств;
- установление законности и экономической целесообразности осуществления наличных операций, соблюдение кассовой и финансовой дисциплины;
- проверка установленных правил приема, выдачи и учета денежной наличности.

2 Источники информации аудита кассовых и расчетных операций

Источниками информации при проверке операций с денежными средствами являются:

- приходные и расходные кассовые ордера;
- корешки чековой книжки и квитанции на внесение денежной наличности;
- расчетно-платежные (платежные) ведомости на выдачу заработной платы;
- авансовые отчеты, чеки, счета на приобретение материальных ценностей за наличные денежные средства;
- кассовые книги и отчеты кассира;
- журнал регистрации приходных и расходных кассовых ордеров;
- журналы-ордера и данные по счетам и субсчетам «Наличность» и «Расчеты с подотчетными лицами»;
- дневные отчеты и фискальная память регистраторов расчетных операций
- расчетные книжки и книжки учета расчетных операций;
- учетные записи по забалансовому счету «Бланки строгой отчетности»;
- Главная книга и баланс предприятия.

3 Организация, этапы и методика проведения аудита кассовых и расчетных операций

Первоочередным контрольным действием на объекте проверки является инвентаризация кассы. Это позволяет соблюсти важнейшее условие ревизии кассы - внезапности ее проведения.

Касса проверяется в присутствии кассира комиссией, в которую, кроме аудитора, включается бухгалтер предприятия. На время инвентаризации касса опечатывается, а кассовые сделки временно прекращаются.

При проверке следует установить круг должностных лиц, которые имеют право подписывать кассовые документы. Кассовые документы подписывают: приходные - главный (старший) бухгалтер, расходные - распорядитель кредита или лица, которые имто уполномочены, и главный (старший) бухгалтер. Целесообразно особое внимание уделить тем кассовым ордерам, которые вместо бухгалтера подписаны его заместителем или даже руководителем и, наоборот, вместо руководителя подписаны его заместителем или главным бухгалтером. Случались случаи, когда ордера подписывали лица на то не уполномоченные. В таких случаях возможны злоупотребления даже если операция, первый взгляд, проведена верно.

Во время проверки целесообразно проследить, не передавал ли руководитель своего права подписи другому лицу, вскрыть факты выдачи денег по ордерам или платежным ведомостям, подписанным только главным бухгалтером.

Аудит подотчетных сумм, как и проверка кассовых операций, осуществляется, как правило, сплошным методом. При этом используются такие документы:

- приказы, которые устанавливают круг лиц, имеющих право на получения подотчетных сумм;
- авансовые отчеты со всеми прилагаемыми документами;
- журнал-ордер № 3;
- кассовые отчеты, выписки банка по текущим счетам и прочие документы.

Подотчетные суммы должны выдаваться только штатным работникам предприятия на текущие и хозяйственных потребности лишь в тех случаях, когда невозможно оплатить эти затраты путем безналичных расчетов или путем выплаты денег из кассы. Лица, которые имеют право на получение подотчетных сумм, определяются приказом по предприятию.

Лекция 7

Тема 7. Аудит запасов и незавершенного строительства.

1 Задачи аудита материально-производственных запасов

2 Источники информации аудита материально-производственных запасов

3 Организация и методика проведения аудита материально-производственных запасов

1 Задачи аудита материально-производственных запасов

В бухгалтерском учете под термином «запасы» понимают активы, которые:

- содержатся для дальнейшей продажи при условии обычной хозяйственной деятельности;

- находятся в процессе производства с целью дальнейшей продажи продуктов производства;

- содержатся для потребления при производстве продукции, выполнении работ и предоставлении услуг, а также управлении предприятием.

Запасы признаются активом, если существует вероятность того, что предприятие получит в будущем экономические выгоды, связанные с их использованием, и их стоимость может быть достоверно определена.

Основными задачами аудита материально-производственных запасов является:

- проверка сохранения ценностей;

- контроль соблюдения норм расхода материалов и установленных норм запасов;

- проверка правильности оценки и рационального использования материалов в производстве;

- анализ состояния учета и внутреннего контроля за движением материалов.

2 Источники информации аудита материально-производственных запасов

Основными источниками информации аудита производственных запасов есть;

- товарно-транспортные накладные, требования, накладные, лимитно-заборные карты;

- сопроводительные и расчетно-платежные документы поставщиков, доверенности, журналы регистрации доверенностей;

- таможенные декларации;
- акты приемки материалов;
- документы, которые обосновывают покупную цену и первоначальную стоимость запасов;
- материалы инвентаризации;
- расчеты естественных потерь, акты порчи;
- карточки складского учета (по каждому номенклатурному номеру);
- балансы предприятия и формы отчетности.

3 Организация и методика проведения аудита материально-производственных запасов

Необходимыми условиями сохранности товарно-материальных ценностей является правильная организация складского хозяйства и контроль пропускной системы на предприятии, а также обеспечения необходимыми кадрами служб материально-технического снабжения и сбыта продукции.

В ходе аудита необходимо проверить данные, которые имеются в отделе кадров предприятия по вопросам подбора, приема на работу и увольнения материально-ответственных лиц (имеют непогашенные судимости за корыстные преступления, согласовывалось ли их назначения с главным бухгалтером предприятия), установить, заключены ли с такими работниками письменные договоры о полной материальной ответственности.

В ходе аудита следует проверить, предоставляются ли ежегодные отпуска материально ответственным лицам, проводится ли инвентаризация ценностей при передаче их лицам, которые временно заменяют материально ответственных лиц.

В случае бригадной материальной ответственности письменный договор заключается между предприятием и всеми членами коллектива (бригады).

Аудитору следует проверить, определен ли на предприятии круг должностных лиц, которые имеют право подписи документов на получение и отпуск материалов со складов.

В начале аудита материально-производственных запасов следует также проверить состояние складских помещений, оснащение мест сохранения ценностей весами, мерной тарой и другими измерительными приборами. Склады должны быть оснащены

стеллажами и другими устройствами для хранения материалов. Аудитор должен рассмотреть состояние охраны предприятия и соблюдение пропускного режима.

Как свидетельствует практика, основными причинами недостачи и хищений товарно-материальных ценностей являются:

- отсутствие в ряде производств технически обоснованных норм расхода сырья и материалов;
- списание материалов на производство по завышенным нормам;
- применение неоправданно высоких норм естественной убыли и производственных расходов;
- прием и отпуск материалов без взвешивания, обмера, пересчета и технических испытаний их качества;
- недостаточная ответственность должностных лиц за своевременное и правильное составление первичной документации по расходу материалов;
- нечеткая организация оперативного учета движения узлов и полуфабрикатов в производственном процессе;
- неудовлетворительное состояние бухгалтерского учета и внутрихозяйственного контроля.

Практика свидетельствует, что самыми характерными видами злоупотреблений среди операций по приобретению материальных ценностей есть:

- утаивание фактически поступивших ценностей с целью их присвоения;
- оприходование материалов с целью присвоения денежных средств, предназначенных для их приобретения;
- утаивание части материалов.

Объектом особого внимания во время проверки должны быть факты отгрузки материалов за пределы предприятия, их реализация своим сотрудникам или коммерческим структурам. Проводя анализ законности и целесообразности реализации производственных запасов, аудитору следует выяснить такие вопросы:

- кому и как часто реализуются материалы;
- какие именно материалы реализуются;
- по каким ценам они отпускаются (по сравнению с среднебиржевыми ценами);
- уплачивают ли покупатели налог на добавленную стоимость;

- соблюдается ли принцип предварительной оплаты.

Следует подчеркнуть, что выявленные при исследовании документов изложенные выше признаки сами по себе не являются безусловными свидетельствами фактического осуществления бестоварных операций. Они могут быть результатом ошибок лиц, которые оформляют первичные документы, работников бухгалтерии и других. Поэтому при дальнейшем их исследовании аудиторю следует использовать разные методические приемы фактического и документального контроля, основными среди которых являются сопоставления разных документов и их отдельных экземпляров, встречная проверка данных различных организаций и нормативный расчет расхода материалов.

Тема 8. Аудиторский контроль труда и его оплаты.

1 Задачи аудита расчетов по оплате труда

2 Источники информации аудита расчетов по оплате труда

3 Организация и методика проведения аудита расчетов по оплате труда

1 Задачи аудита расчетов по оплате труда

Главными задачами аудита расчетов по оплате труда являются:

- проверка соблюдения штатного расписания на предприятии;
- изучение организации и нормирования работы, использования рабочего времени;
- оценка системы оплаты труда и ее соответствие условиям работы;
- проверка правильности и своевременности расчетов с работниками, а также целевого использования средств, предназначенных на оплату труда;
- контроль правильности удержаний из заработной платы и отчислений в государственные целевые фонды.

2 Источники информации аудита расчетов по оплате труда

Источниками информации аудита расчетов по оплате труда являются:

- приказы и распоряжения о приеме на работу, увольнения и предоставления отпусков, договоры, контракты, документы учета персонала, личные карточки работников;
- документы по учету выработки готовой продукции и сдачи ее на склад, рапорты,

наряды, табеля учета рабочего времени;

- документы, которые предоставляют право на получение дополнительной оплаты работы, начисление премий, предоставление помощи, субсидий и компенсаций;

- расчетные и платежные ведомости;

- регистры аналитического и синтетического учета заработной платы;

- отчетность предприятия по трудовым показателям и расчетам с государственными целевыми фондами.

3 Организация и методика проведения аудита расчетов по оплате труда

На первом этапе аудита расчетов по оплате труда следует проверить, имеются ли такие приказы о зачислении всех рабочих и служащих в штат предприятия.

Во время аудита надо проверить, со всеми ли лицами заключен контракт, то есть особая форма трудового договора, оформленного в письменной форме на определенный сторонами срок или на время выполнения определенной работы. При этом следует помнить, что собственник (уполномоченный им орган) может требовать от работника, который работает по трудовому договору, заключения контракта только тогда, когда работник относится к категории лиц, которые в соответствии с законами могут работать по контракту. Иначе условия работы по контракту могут быть признаны недействительными.

Аудитору следует тщательно проверить законность оплаты работы рабочих, которые работают по совместительству.

Следует отметить, что все правоотношения, связанные с заключением и выполнением трудовых договоров, регулируются Кодексом законов Украины о труде (КЗоТ).

Во время аудита соблюдения штатной дисциплины следует проверить, не содержатся ли в штате проверяемого предприятия, работники других организаций (в том числе тех, которым подчинено это предприятие), а также сверхштатные единицы за счет фонда оплаты работы производственных рабочих.

В учредительном договоре и уставе предприятия обязательно должны быть регламентированы полномочия органов управления относительно выбора форм оплаты работы. Более детально трудовые отношения регламентируются в коллективных

договорах, заключающихся на предприятиях независимо от форм собственности и хозяйствования, которые используют наемный труд и имеют статус юридического лица, между собственником, с одной стороны, и профсоюзной организацией с другой.

В связи с этим аудитору необходимо просмотреть учредительные документы и проверить наличие на предприятии коллективного договора (выяснить причины его отсутствия) и проанализировать ход его выполнения. Во время контроля положений коллективного договора особое внимание следует уделить проверке состояния и качества технического нормирования работы, порядку пересмотра норм, выполнению организационно-технических мероприятий по усовершенствованию организации производства, повышению квалификации рабочих и прочес.

Проверка состояния расчетов по оплате труда начинается с сопоставления показателей текущей и годовой отчетности с данными аналитического и синтетического учета заработной платы. Сальдо главной книги по счету «Расчеты по оплате труда» должно отвечать данным бухгалтерских балансов, а обороты - данным журнала-ордера № 5.

Во время аудита правильности начисления заработной платы рабочим,

Аудитору следует тщательно проверить и основания для начисления работникам предприятия (в особенности руководящему составу) разных видов премий, доплат и надбавок, гарантийных и компенсационных выплат, одноразовых поощрений, материальной помощи. На некоторых предприятиях эти начисления иногда значительно превышают основную заработную плату некоторых работников.

Аудитору также следует помнить, что в соответствии со статьей 151 КЗоТ, на протяжении действия дисциплинарного взыскания меры поощрения к работникам не применяются.

С целью контроля правильности начисления выплат, которые предусмотрены действующим законодательством за неотработанное время, аудитору следует проверить действующий на предприятии порядок расчета средней заработной платы. Расчет средней заработной платы для оплаты времени отпусков должен проводиться исходя из выплат за последние 12 календарных месяцев работы, которые предшествуют месяцу предоставления отпуска.

При проверке начисления пособий по временной нетрудоспособности кроме

расчета средней заработной платы аудитору следует обратить внимание на правильность определения общего трудового стажа и на точность оформления больничных листков.

В соответствии с действующим законодательством Украины многим гражданам предоставляются различные виды социальной помощи. В этой связи аудитору следует проверить основания для начисления каждой из этих видов помощи и перечень документов о доходах членов семьи.

Аудитор должен проверить действующий на предприятии порядок индексации денежных доходов и компенсации рабочим части заработной платы в связи с нарушением сроков ее выплаты.

Одновременно с проверкой правильности начисления заработной платы аудитор должен проверить законность и правильность удержаний из заработной платы.

Одновременно с проверкой правильности начисления заработной платы аудитор должен проверить и порядок начисления работодателями взносов в государственные целевые фонды, базой для определения которых являются фактические затраты на оплату работы наемных работников.

Осуществляя контроль расчетов по этим сборам аудитор обязан проверить:

- правильность начисления взносов и определения страховых тарифов;
- законность применения разных льгот;
- своевременность перечисления взносов в целевые фонды;
- правильность отображения в учете операций по начислению и уплате этих сборов.

Проверяя эти удержания и начисления аудитору следует помнить, что нормативно-правовая база по этим вопросам постоянно изменяется. Поэтому ему следует четко определить срок действия каждого законодательного и нормативного документа и учитывать его во время проверки расчетов по заработной плате.

Тема 9. Аудит долгосрочных и краткосрочных обязательств.

1 Задачи аудита банковских и кредитных операций

2 Источники информации аудита банковских и кредитных операций

3 Организация и методика проведения аудита банковских и кредитных операций

1 Задачи аудита банковских и кредитных операций

Экономическое содержание банковских и кредитных операций определяется финансовыми отношениями, которые возникают в разных сферах экономики между предприятиями, банками, бюджетом, предпринимателями, работниками, собственниками. Круг этих взаимоотношений довольно широк, в частности, у предприятий возникают расчеты с поставщиками и потребителями сырья, продукции, товаров, с финансовыми и кредитными учреждениями, внутриведомственные и внутрихозяйственные расчеты, расчеты со связанными лицами и прочие. От качества и своевременности контроля расчетов напрямую зависит успех осуществления всей производственной и финансовой деятельности любого предприятия, организации или учреждения.

Задачей аудита банковских и кредитных операций выступает проверка:

- соблюдения нормативно-правового регулирования расчетно-кредитных операций, которые обеспечивают функционирование предприятий в условиях рынка;
- своевременности расчетов с бюджетом, перечисления задолженности кредиторам и взыскания надлежащих сумм с дебиторов;
- соблюдения условий договоров с разными контрагентами, фактов погашения задолженности предприятия или не уплаченных ему сумм;
- состояния учета расчетов, достоверности учетных и отчетных данных о наличии и изменениях сумм дебиторской и кредиторской задолженности.

2 Источники информации аудита банковских и кредитных операций

Источниками информации аудита банковских, расчетных и кредитных операций являются:

- платежные и кредитные документы;
- выписки банка из текущих счетов предприятия;
- журналы-ордера 1 и 2 по учету денежных средств и денежных документов, долгосрочных и краткосрочных займов;
- ведомости 1.2 и 1.3 по дебету счетов 31 «Счета в банках» и 33 «Другие средства»;
- Главная книга;

- финансовая отчетность.

3 Организация и методика проведения аудита банковских и кредитных операций

Начиная контроль расчетных операций, аудитор должен выяснить, какие счета были открыты предприятию в разных учреждениях банков.

Первым этапом аудита операций по каждому счету является проверка тождественности остатков денежных средств на конец квартала (года) согласно данным: а) выписок банка и б) регистров бухгалтерского учета (главной книги, журнала-ордера №1). Потом по каждому отчетному периоду аудитор проверяет наличие всех выписок банка по каждому счету предприятия и соответствие указанных в них данных данным бухгалтерского учета (журнал-ордер №1). При этом аудитор должен проверить, предоставлены ли ему все выписки банка в хронологической последовательности и установить, правильно ли перенесены остатки денежных средств из предыдущей выписки в следующую. Если на предприятии отсутствуют отдельные выписки, то следует получить из учреждения банка удостоверенные их копии.

При наличии расхождений между учетными данными предприятия и выписками банка, следует установить их причины и, при необходимости, осуществить встречную проверку в учреждении банка. Если за период, который проверяется, при исследовании выписок банка будут установлены суммы, которые излишне списаны с текущего счета, то их относят в дебет счета «Расчеты по претензиям», по ошибке зачисленные на текущий счет суммы отображают проводкой Д-т «Счета в банках» и К-т «Расчеты по другим операциям». О всех выявленных во время аудита ошибках предприятие должно письменно сообщить в учреждение банка, установить их причины и оперативно принять меры по их устранению.

Исследования расчетных операций должно проводиться в неразрывной связи с проверкой других операций - банковских, кассовых, товарных и производственных. Это объясняется тем, что все операции прямо или опосредствованно влияют на расчетные отношения предприятия. Поэтому аудитор должен убедиться в соответствии каждой выписки банка представленным исполнительным документам, как платежным, так и товарным. Если на предприятии отсутствуют какие-либо приложения, аудитор проверяет их копии в банке.

Особое внимание следует уделить обоснованию записей по кредиту текущих (расчетных) счетов в корреспонденции со счетами затрат на производство и обращение, так как иногда такие записи маскируют случаи оплаты материальных ценностей, которые не оприходуются, под видом оплаты разного рода услуг.

Аудитор должен также сверять номера корешков денежных чеков с выписками банка. Если в банковский выписке отсутствует номер корешка чека, а в чековой книге отсутствуют одних или несколько чеков, то необходимо провести встречную проверку таких чеков в учреждении банка. А при выявлении испорченных или аннулированных чеков, установить есть ли пометки об этом на корешке чека.

В достоверности операций, которые вызывают сомнение, можно убедиться путем проведения встречной проверки этих операций в банковском учреждении.

Одна из основных и обязательных задач аудита операций по счетам в учреждениях банка - проверка достоверности выписок, которые банки выдают предприятию по каждому их счету, и частности, наличия в них штампов и подписей работников учреждений банков.

Аудитору следует тщательно проверить и сопоставить реквизиты приложенных к выпискам банка платежных документов.

При проверке сущности расчетных операций аудитору следует установить:

- не допускается ли на предприятии перечисление авансов и платежей по бестоварным счетам, а также оплата счетов предприятий и организаций, которые не имеют отношения к хозяйственной деятельности данного предприятия:

- правильно ли отображались в бухгалтерском учете и законно ли использовались на предприятии чековые книжки:

- насколько рациональными являются формы расчетов, которые используются на предприятии, и оказывают ли они содействие ускорению обращения средств предприятия.

Объектом особого контроля должны стать такие расходные операции:

- перечисление денежных сумм с текущего счета предприятия на счета сберегательного банка;

- полнота отображения выручки, которая поступила на текущий счет предприятия;

- использование денежных средств предприятия в личных целях отдельных

должностных лиц.

При проверке кредитных операций надо проверить правильность и эффективность использования банковских кредитов, полноту и своевременность их возвращения. Во время аудита использование кредитов проверяется в журнале-ордере №2, анализируются данные счетов «Краткосрочные займы» и «Долгосрочные займы», уточняется выполнение условий кредитных договоров, состояние погашения задолженности по кредитам и процентов, определяется целевое использование займов.

Лекция 10

Тема 10. Аудит затрат и себестоимости продукции.

1 Задачи и источники информации аудита затрат и себестоимости готовой продукции и продажи товаров (работ, услуг)

2 Этапы аудита готовой продукции и продажи товаров (работ, услуг)

1 Задачи и источники информации аудита готовой продукции и продажи товаров (работ, услуг)

Увеличение объемов производства и насыщение рынка товарами в соответствии с платежеспособным спросом населения является одной из важнейших задач всех отраслей хозяйства Украины на этапе реформирования экономики. Поэтому одна из главных целей аудита в современных условиях состоит в активном влиянии на процессы производства с целью обеспечения потребителей высококачественными товарами (работами, услугами).

Основными задачами аудита готовой продукции и операций по продаже товаров (работ, услуг) является:

- проверка правильности и своевременности оформления документов по движению готовой продукции и товаров у материально ответственных лиц;

- контроль за отгрузкой продукции и расчетами с покупателями согласно заключенным контрактам;

- контроль операций по продаже товаров;

- проверка правильности оформления операций в бухгалтерском и налоговом учете и точности определения результата от продажи продукции (товаров, работ, услуг).

Основными источниками информации аудита готовой продукции и операций по продаже товаров является:

- акты сдачи-приема, сдаточные накладные, накладные;
- грузовые декларации, счета-фактуры, таможенные декларации;
- материалы инвентаризаций;
- карточки складского учета, сортовые оборотные ведомости;
- карточки количественно-суммарного учета, материальные отчеты;
- оборотные ведомости (в разрезе материально ответственных лиц и номенклатурных номеров);
- журналы регистрации доверенностей;
- данные аналитического учета с покупателями и заказчиками;
- журнал-ордер № 5;
- главные книги;
- балансы предприятия и формы отчетности.

К готовой продукции относится продукция, обработка которой закончена на данном предприятии и которая прошла испытание, приемку, укомплектование в соответствии с условиями договоров с заказчиками и отвечает техническим условиям и стандартам.

2 Этапы аудита готовой продукции и продажи товаров (работ, услуг)

Поэтому первым этапом аудита готовой продукции является проверка достоверности данных первичных документов, которые подтверждают сдачу готовых изделий на склад. Здесь следует установить, не были ли зачислены в объем готовой продукции изделия, обработка которых не была закончена в отчетном периоде. Этого можно достичь путем просмотра документов учета производственных затрат и установить, не списывались ли материалы и по начислялась ли заработная плата на изготовление изделий, которые были отображены в минувшем периоде как готовая продукция.

Готовая продукция в синтетическом учете оценивается по фактической производственной себестоимости ее изготовления. Однако эта фактическая себестоимость определяется только в конце месяца, а поступает готовая продукция на склад ежедневно. Поэтому на предприятиях со значительной номенклатурой текущий

учет ее движения ведется по твердым учетным ценам - оптовым, розничным, договорным, плановым. При этом в отдельности определяются отклонения фактической производственной себестоимости от ее стоимости по учетным ценам. Эти отклонения отображаются в учетных регистрах не по каждой позиции, а по отдельным группам готовой продукции. Поэтому аудитору следует проверить точность оценки отдельных видов готовой продукции.

Учет готовой продукции на складах ведется в количественном выражении на карточках складского учета, сортовых оборотных ведомостях или материальных отчетах. Ответственность за наличие, сохранность и движение готовой продукции возлагается на материально ответственных лиц (заведующих складами, кладовщиков и прочих). Аудитор должен проверить, заключены ли с этими лицами договоры о полной материальной ответственности, так как именно они подписывают приходные и расходные документы по движению готовой продукции на складе.

Аудитору также следует проверить соблюдение на предприятии контрольно-пропускного режима путем выборочного сопоставления наименования и количества продукции и тары, которая была вывезена с предприятия по данным пропусков, с соответствующими показателями счетов-фактур и других отгрузочных документов. При необходимости аудитор должен лично провести внезапную проверку грузов, которые отправляются с предприятия. При этом следует проверить соответствие показателей сопроводительных товарно-транспортных документов фактическому количеству и ассортименту груза в транспортном средстве, а также проверить комплектность продукции, ее упаковку, тару и прочее. Организация такого контроля позволяет предупредить случаи разворовывания готовой продукции путем избыточного вложения ее в тару. Эффективным методом установления приписок в объемы продукции, которая была отгружена, является сопоставление данных счетов-фактур с данными про грузоподъемность транспортных средств, которыми была отправлена эта продукция.

Во время аудита следует проверить и материалы инвентаризации дебиторской задолженности по отгруженной продукции. При этом особое внимание следует уделить проверке товаров, которые не оплачены покупателями в установленные договорами сроки, и товаров, которые находятся на ответственном хранении.

Во время проведения аудита готовых изделий и товаров следует обратить внимание

на действующий порядок уценки и продажи залежалой продукции на предприятии. Уценке подлежат товары и продукция производственно-технического назначения, которые не имеют сбыта более чем три месяца, а также товары, которые частично утратили свои первоначальные качества. Размер уценки товаров должен определяться комиссией на основании экспертных оценок с учетом степени потери их потребительских качеств и насыщенности рынка такими товарами.

Лекция 11

Тема 11. Аудит формирования доходов и финансовых результатов.

1 Основные задачи аудита валовых затрат и валового дохода

2 Методика проведения аудита валовых затрат и валового дохода

1 Основные задачи аудита валовых затрат и валового дохода

Основными задачами аудита валовых затрат и валового дохода являются:

- проверка обоснованности валовых затрат;
- полнота отображения валового дохода предприятия;
- точность определения дат увеличения валовых затрат и валового дохода;
- правильность исчисления прибыли, которая подлежит налогообложению в отчетном периоде.

Валовой доход предприятия определяется как общая сумма дохода налогоплательщика от всех видов деятельности, полученного (начисленного) на протяжении отчетного периода в денежной, материальной или нематериальной формах как на территории Украины, так и за ее пределами.

2 Методика проведения аудита валовых затрат и валового дохода

Вместе с тем аудитору следует помнить, что действующим законодательством установлен и перечень статей затрат, которые *включаются в состав валовых затрат*

.

В состав валовых затрат предприятия включаются суммы сборов на обязательное

государственное пенсионное страхование и прочие виды общеобязательного социального страхования физических лиц, которые находятся в трудовых отношениях с предприятием, начисленные на указанные выше выплаты, по ставкам и в порядке, установленном действующим законодательством.

Аудитор должен проверить, ведет ли предприятие учет прироста (убытка) балансовой стоимости покупных материалов, сырья, комплектующих изделий и полуфабрикатов на складах, в незавершенном производстве и остатках готовой продукции. В случае, если балансовая стоимость таких запасов на конец отчетного квартала превышает их балансовую стоимость на начало того же отчетного квартала, разность вычитается из суммы валовых затрат предприятия.

В случае, если стоимость таких запасов на начало отчетного квартала превышает их стоимость на конец того же квартала, разница включается в состав валовых затрат предприятия в том же отчетном периоде.

Аудитор должен также проверить достоверность данных о валовых затратах и валовом доходе, которые содержатся в декларации о прибыли предприятия, и их соответствие данным налогового учета.

В случае если предприятие провело индексацию, оно обязано установить капитальный доход в сумме, которая равняется разнице между балансовой стоимостью соответствующей группы основных фондов (нематериальных активов), определенной на начало отчетного года с применением коэффициента индексации, и балансовой стоимостью такой группы основных фондов (нематериальных активов) к такой индексации.

Указанный капитальный доход включается в состав валовых доходов предприятия каждого квартала следующего года в сумме, которая равняется одной четвертой процента годовой нормы амортизации соответствующей группы основных фондов (нематериальных активов) от суммы капитального дохода такой группы.

Заключительным этапом аудита валового дохода, валовых затрат и амортизационных отчислений в налоговом учете является проверка правильности их отображения в Декларации о прибыли предприятия.

Лекция 13

Аудит финансовых результатов работы предприятия

1 Сущность и роль финансовых результатов для предприятия

Обобщающим показателем работы предприятия является прибыль, которая характеризует эффективность его деятельности. Поэтому аудит прибыли и анализ финансового состояния предприятия является наиболее сложным участком аудиторской проверки.

Следует отметить, что нормативно-правовые акты Украины по финансовым вопросам выделяют два вида прибыли; чистую (балансовую) и прибыль, которая является объектом налогообложения. Поскольку основным источником для анализа финансового состояния фирмы являются формы финансовой отчетности, первой из которых как, по номеру, так и по значению является баланс предприятия, то в этом разделе будут рассмотрены вопросы проверки балансовой (чистой) прибыли.

В условиях рыночной экономики основу экономического развития предприятия составляет прибыль. Показатель прибыли стал важным для оценки производственной и финансовой деятельности предприятия как самостоятельного товаропроизводителя. Прибыль является основным показателем эффективности работы предприятия, источником его деятельности. Рост прибыли создает финансовую основу для самофинансирования деятельности предприятия, осуществления расширенного воспроизводства и удовлетворения растущих социальных и материальных потребностей трудовых коллективов. За счет прибыли выполняются также обязательства предприятия перед бюджетом, банками и другими контрагентами. Поэтому при аудите прибыли изучаются как факторы формирования, так и распределения ее.

2 Задачи аудита финансовых результатов

Задачами аудита финансовых результатов являются: оценка динамики показателей формирования прибыли, обоснованности фактической величины образования и распределения прибыли, выявления и влияние различных факторов на величину прибыли, оценка возможных резервов дальнейшего роста прибыли на основе оптимизации объемов производства и затрат.

3 Этапы аудита финансовых результатов

Аудит финансовых результатов включает несколько этапов:

- 1) Определение прибыли от реализации товарной продукции (работ, услуг).
- 2) Определение суммы балансовой прибыли. Балансовая прибыль - это сумма прибыли от реализации продукции и прочей
- 3) Определение величины балансовой прибыли, подлежащей налогообложению.
- 4) Перераспределение величины налога на прибыль (доход), и уплате в бюджет.
- 5) Определение и распределение чистой прибыли, оставшейся в распоряжении предприятия. Чистая прибыль предприятия исчисляется аудитором как разница

Обобщающую характеристику деятельности предприятия в условиях рыночной экономики аудитор определяет по величине чистой прибыли и финансовому состоянию. Важно не только получить наибольшую прибыль, но и использовать оставшуюся прибыль в распоряжении предприятия, для оптимального соотношения темпов научно-технического, производственного (экономического) и социального расширенного воспроизводства. В динамике темпов роста собственных средств предприятия проявляются успехи или недостатки его развития.

Лекция 13

Тема 13. Завершение аудиторской проверки и обобщения результатов аудита финансовой отчетности.

- 1 Цель составления финансовой отчетности
- 2 Этапы аудита финансовой отчетности предприятия
- 3 Основные источники информации аудита финансовой отчетности

1 Цель составления финансовой отчетности

Целью составления финансовой отчетности является предоставление пользователям для принятия решения полной, правдивой беспристрастной информации о финансовом состоянии, результатах деятельности и движении денежных средств предприятия.

Подтверждение остатков на счетах активов и обязательств путем проведения инвентаризации перед составлением годовой финансовой отчетности строго обязательна. Инвентаризации подлежат все активы и обязательства предприятия, кроме имущества, ценностей, средств и обязательств, инвентаризации которых проводится не ранее 1 октября отчетного года. По итогам инвентаризации осуществляется корректировки данных учета.

2 Этапы аудита финансовой отчетности предприятия

Аудитор, проверяя достоверность отражения в отчетности остатков товарно-материальных ценностей на конец отчетного периода, устанавливает, насколько на предприятии придерживаются избранной учетной политики.

Аудитор, используя нормативные акты, проверяет правильность оценки статей баланса и других форм финансовой отчетности.

Аудиторская фирма во время подготовки аудиторского заключения должна:

- провести проверку достоверности показателей финансовой отчетности;
- направить письменные запросы для подтверждения соответствующей информации руководству предприятия и третьим лицам;
- ознакомиться с аудиторским заключением и информацией о результатах аудита, подготовленными предшествующей аудиторской фирмой;
- организовать направление письменных запросов предыдущей аудиторской фирме по интересующей информации;
- требовать в случае необходимости первичные документы, которые относятся к предыдущему отчетному периоду;
- отражать в итоговой части аудиторского заключения выявленные существенные обстоятельства по показателям финансовой отчетности и т.д.

Руководители предприятия должны:

1. Предоставить на запрос аудиторской фирмы первичные документы, регистры бухгалтерского учета и т.д.
2. Направить по требованию аудиторской фирмы письменный запрос от своего имени предыдущей аудиторской фирме с просьбой о предоставлении необходимой информации.

3. Предоставить аудитору Инструкцию о порядке заполнения форм финансовой отчетности.

3 Основные источники информации аудита финансовой отчетности
Основными источниками информации аудита финансовой отчетности являются:

- баланс, отчет о финансовых результатах, отчет о движении денежных средств, отчет о собственном капитале;
- расшифровка дебиторов и кредиторов;
- расчет норматива собственных оборотных средств;
- бизнес-план;
- главная книга;
- статистическая отчетность;
- регистры финансового учета;
- первичные документы и т.д.

Аудиторское заключение финансовой отчетности составляется по произвольной форме, но должен содержать следующие основные разделы:

В основу правильной и рациональной методики аудита, выбора приемов и способов, возложено четкое понимание аудитором задачи изучения данных финансовой отчетности. При этом аудитор должен осознать, что его основной задачей при изучении достоверности финансовой отчетности является установление достоверности ее показателей и соответствия совершенных предприятием хозяйственных операций нормативным актам, действующим в Украине. Исследование отчетности происходит с помощью комплекса методов и приемов, которые и формируют методику аудита. Последняя же является лишь частью общего порядка проведения аудита. К методам и приемам, которые обеспечивают формирование аудитором объективного заключения о качестве отчетности, относятся общенаучные и специальные методы и методические приемы исследования.

Спецификой использования общенаучных методов является возможность их применения на любом этапе проверки. Наряду с общенаучными методами исследования при изучении отчетности предприятий

используются специальные методы и методические приемы. Для аудита характерно использование методов и методических приемов исследования, применяемых в хозяйственном контроле. В их состав входят:

- Методические приемы документального контроля (нормативно-правовая, формальная, арифметическая, хронологическая, встречная, взаимная проверки, восстановление количественно-суммового учета);
- Статистические методы (статистические расчеты);
- Методы экономического анализа показателей деятельности предприятия, которые отражены в отчетности;
- В некоторых случаях - методические приемы фактического контроля (по согласованию с руководителем предприятия, отчетность которых подлежит аудиту).

Указанные методы и методические приемы проверки в процессе аудита финансовой отчетности следует применять в определенном порядке - в соответствии с этапа аудита.

Перед началом проверки финансовой отчетности аудитор должен определиться с нормативной базой, которую он будет использовать в процессе исследования. Кроме того, аудитор должен учесть существование Законов Украины, регулирующих отдельные отрасли и виды деятельности, внутривозможные документы. Следующим шагом для аудитора является изучение учредительных документов предприятия (Устава, Учредительного договора). При этом в процессе ознакомления аудитора с учредительными документами необходимо установить: организационно-правовую форму предприятия; структуру управления предприятием и полномочия руководителей различных уровней управления при принятии решений; определить процент, который предусмотрен на формирование резервного капитала, наличие других фондов и проценты на их формирование; порядок распределения прибыли, порядок ликвидации предприятия, раздел имущества при ликвидации и др.

Также стоит отметить, что аудитор обязан в процессе всего аудита обращать внимание на порядок исправления ошибок и их документальное оформление, ведь исправление ошибок является серьезной бухгалтерской операцией, которая должна быть должным образом задокументирована.

Тема 14. Особенности задач с точки зрения финансовой отчетности, специальных видов аудита и аудиторских услуг.

1. Контроль качества аудиторских услуг
2. События после отчетной даты
1. Решение пользователей отчетности по результатам аудита
2. Ответственность субъектов аудиторской деятельности

1. Контроль качества аудиторских услуг

Вопрос контроля качества аудиторских услуг на сегодня регулируется и осуществляется на разных уровнях.

1. Меры контроля качества на уровне профессиональной организации, аккредитованной Аудиторской палатой Украины:

- утверждение стандартов и соответствующих рекомендаций для аудирования (аудиторских фирм);
- составление программы проверки качества, согласованной членами организации;
- обеспечение профессиональной компетенции лиц, привлеченных к проверкам;
- образовательные и дисциплинарные мероприятия.

2. Элементы системы контроля качества на уровне внутрифирменного контроля.

Установление стандартов и предоставление рекомендаций по ответственности аудитора (аудиторской фирмы) о ее системе контроля качества для выполнения аудиторских заданий, является целью Международного стандарта контроля качества

Аудиторской фирме следует ввести политику и процедуры контроля качества, обеспечивающие выполнение всех аудиторских заданий в соответствии с Международными стандартами аудита или в соответствии с профессиональными стандартами и национальных регуляторных и законодательных требований.

Соответственно, политика и процедуры, принятые отдельными аудиторскими фирмами, будут разными, но любая система состоит из определенной среды контроля:

- подход управленческого персонала фирмы к вопросам контроля;
- формализованная организационная структура фирмы;

- внутренняя система коммуникаций между сотрудниками;
- внутренняя культура на фирме;
- внутрифирменные профессиональные стандарты;
- положения о структурных подразделениях;
- должностные инструкции;
- политика и методы руководства на фирме;
- кадровая политика;
- компетентность персонала, осуществляющего контроль;
- система поощрения повышения качества.

Аудиторской фирме нужно оценивать потенциальных клиентов и постоянно просматривать оценку имеющихся клиентов. Решая вопрос о принятии или сохранение клиента, надо учитывать независимость фирмы и возможность независимого обслуживания клиента, а также порядочность управленческого персонала клиента.

Для достижения качественного выполнения аудиторского задания руководству фирмы необходимо иметь уверенность, что весь персонал фирмы, который входит в предназначенной группы с заданием имеет необходимые навыки, дающие ему возможность работать с достаточной компьютеризацией; работа распределена между персоналом на основании уровня технической подготовки и опытности, необходимые в конкретном случае.

2. События после отчетной даты

События после отчетной даты относятся отражение в финансовых отчетах благоприятных и неблагоприятных событий, происходящих между датой финансовых отчетов (за Международным стандартом бухгалтерского учета 10 «События после отчетной даты» - "датой баланса") и датой утверждения финансовой отчетности к публикации.

Аудитор обязан получить достаточную уверенность в отношении всех существенных событий вплоть до даты составления аудиторского заключения. Он должен убедиться в том, что дальнейшие события приняты во внимание или раскрыты в финансовых отчетах. В противном случае, аудитор рассматривает вопрос о модификации аудиторского заключения.

Основными аудиторскими процедурами предназначенными для признания дальнейших событий могут быть:

- обзор процедур и процессов, которые проводит руководство;
- ознакомление с протоколами собраний акционеров, заседаний совета директоров и других исполнительных органов, проведенных после даты финансовых отчетов; запросы по проблемам, которые обсуждались на собрании, протоколы, которые еще не готовы;
- ознакомление с самой последней промежуточной отчетностью, со сметами, прогнозами, бюджетами;
- ознакомление с оперативными отчетами руководства и персоналу;
- обзор бухгалтерских записей и учетных регистров после даты финансовых отчетов;
- запросы юристам по судебным делам и исков;
- ознакомление с перечнем заключенных и аннулированных договоров с даты финансовых отчетов, с письмами банков, клиентов;
- изучение фактического выполнения прогнозов, если таковые были;
- общение с внутренним аудитором.

Активный поиск свидетельств о событиях, которые происходят после даты аудиторского заключения, но до даты опубликования финансовой отчетности не является обязанностью аудитора, но аудитор не должен пренебрегать любой информацией, о которой он узнал до даты утверждения отчета.

3. Решение пользователей отчетности по результатам аудита

В рыночных условиях значительно расширяется круг пользователей учетной, контрольной, аналитической информации.

Пользователь результатов аудита - это юридическое или физическое лицо, заинтересованное в достоверности информации, подлежащей аудиту. Ведь именно пользователь будет в дальнейшем принимать соответствующие решения, основываясь на материалах аудита, считая отчетную информацию за достоверную.

Так, предприятия больше всего интересуют оценка эффективности хоз. операций; владельцы и акционеры - доходность вложенных ими капиталов и уровень риска их

возможной потери; кредиторов - возможность своевременного погашения задолженности; инвесторов - насколько эффективно работают вложенные ими хозяйственные средства; государственные органы - как субъекты предпринимательской деятельности исполняют свои обязательства перед государством.

4. Ответственность субъектов аудиторской деятельности

За ненадлежащее исполнение своих обязанностей аудиторы несут профессиональную, дисциплинарную и имущественную ответственность перед клиентом, органами, которые выдали разрешение на занятие аудиторской деятельностью, аудиторской фирмой, третьими лицами.

В ходе выполнения аудита ответственность, согласно договору, распределяется между аудитором, заказчиком и третьими лицами (инвесторы, кредиторы, поставщики, акционеры и т.д.). Аудитор несет ответственность перед заказчиком за профессиональное мнение. Заказчик несет ответственность перед аудитором по финансовой отчетности и входящие остатки по счетам, а также перед третьими лицами в порядке очередности погашения долгов. К аудиторам могут быть применены и другие виды ответственности (а не только имущественная или иная гражданско-правовая, например криминальная), в соответствии с законодательством Украины.

Тема 15. Внутренний аудит субъектов предпринимательской деятельности.

1 Сущность внутреннего аудита, его объекты и субъекты

Внутренний аудит является одним из видов внутрихозяйственного контроля субъектов предпринимательской деятельности. Внутренний аудит представляет собой независимую деятельность предприятия направлена на проверку и оценку его деятельности в интересах руководства.

Целью внутреннего аудита является защита интересов собственников по сохранению и эффективному использованию ресурсов предприятия, а также получение достоверной и полной информации для принятия обоснованных управленческих решений.

Особый спрос на внутренний аудит возник в последнее десятилетие. Сегодня внутренние аудиторы предоставляют свои услуги как государственным, так и частным

предприятиям. Необходимость внутреннего аудита обусловлена рядом факторов. Рост объемов деятельности предприятий образует проблему обмена информацией в многоуровневом аппарате управления, таким образом усложняется контроль различных звеньев управления со стороны центрального руководства, что увеличивает риск ошибок и способствует злоупотреблениям со стороны персонала. Наличие внутреннего аудита актуален для владельцев, которые непосредственно не занимаются управлением, а передали эти функции менеджерам. Поэтому, несмотря на профессионализм менеджмента, актуальным становится вопрос контроля за деятельностью предприятия, одним из главных инструментов которого может быть внутренний аудит.

Введение внутреннего аудита особенно целесообразно на крупных и средних предприятиях, обладающих хотя бы одним из признаков:

- сложная организационная структура;
- наличие филиалов или обособленных подразделений;
- наличие различных видов деятельности;
- возможность кооперирования;
- желание высшего руководства иметь объективную и непредвзятую информацию о деятельности предприятия

Субъектами внутреннего аудита работники отделов внутреннего аудита, внутренние аудиторские службы, которые отчитываются только перед руководством предприятия

Объекты внутреннего аудита определяются его целями и задачами. Основными объектами внутреннего аудита являются:

- состояние ведения бухгалтерского учета на предприятии;
- финансовая отчетность и ее достоверность;
- состояние активов предприятия и источников их образования;
- обеспеченность предприятия собственными оборотными средствами;
- обеспеченность собственными средствами;
- платежеспособность и финансовая устойчивость;
- система управления предприятием;
- работа экономических и технических служб;

- уплата налогов предприятием;
- планирование, нормирования и стимулирования на предприятии;
- производственно-хозяйственная деятельность;
- достоверность проектно-сметной документации;
- организация и технология производства;
- хозяйственные процессы;
- организация труда и трудовая дисциплина и т.д.

Предметом внутреннего аудита совокупность информации, что является существенным при принятии управленческих решений

Отметим, что внутренний аудит, ни в коем случае не следует воспринимать как альтернативу внешнему. Отличие состоит не только в том, что внешний аудит проводится независимыми аудиторскими фирмами, а внутренний - работниками отделов внутреннего аудита проверяемого предприятия.

Учитывая указанное выше, внутренний аудит должен соответствовать следующим характеристикам:

- 1) беспристрастность, то есть все выводы и оценки аудитор должен делать объективно;
- 2) независимость предполагает, что служба внутреннего аудита подчиняется только высшему руководству предприятия;
- 3) совершенствование деятельности предприятия, т.е. надо четко понимать, что целью деятельности службы внутреннего аудита является не выявление ошибок и нарушений и последующее наказание виновных, а, прежде всего, в установленном уровне рисков и слабых мест в деятельности предприятия и предоставление рекомендаций по повышению эффективности функционирования данного предприятия
- 4) предоставление гарантий является важным для владельцев предприятий и может быть обеспечен лишь в результате качественной работы службы внутреннего аудита;
- 5) консультативный характер предусматривает возможность управленческого персонала получить квалифицированную помощь в решении тех или иных проблем, связанных с деятельностью предприятия

Итак, требования к профессиональному уровню внутренних аудиторов растут. И хотя на сегодня в нашей стране оказание услуг внутреннего аудитора не требует от него

специального удостоверения уровня его квалификации, Институтом внутренних аудиторов (C1A), который сотрудничает с аудиторами в 60 странах, осуществляется обучение и сертификация внутренних аудиторов. Осуществление сертификации внутренних аудиторов на мировом уровне является подтверждением популярности профессии внутреннего аудитора и признание ее необходимости и важности в современных условиях.

Внутренний аудит осуществляется на предварительной стадии выполнения коммерческой, технологической или финансовой сделки, в процессе ее прохождения и после завершения. Он дает экспертную научно обоснованную оценку хозяйственным операциям и процессам.

Внутренний аудит является системным и строго документированным, непрерывным, универсальным (сплошным) мерой. Внутренние аудиторы работают в государственном и частном секторе, они отчитываются перед высшим руководством предприятия, предоставляют результаты анализа, рекомендации, советы и информацию о деятельности проверяемого предприятия.

Внутренний аудит предусматривает предварительный контроль на стадии рассмотрения первичных документов, при визировании договоров, приказов, смет и т.д., то есть может выступать как профилактическая мера.

Текущий контроль осуществляется во время регистрации хозяйственных операций и инвентаризации.

Последующий контроль проводится на стадии обобщения и анализа учетной и отчетной информации.

Основными задачами системы внутреннего аудита являются:

- содействие осуществлению деятельности предприятия упорядоченно и эффективно;
- обеспечение соблюдения политики руководства;
- обеспечение сохранности имущества;
- достижение качественного документирования операций.

Внутренний аудит может рассматриваться как неотъемлемая часть общей системы управленческого контроля. Он проводится внутри самой организации по требованию и по инициативе руководства.

Список источников информации:

1. Господарський Кодекс України від 16.01.2003 р № 436—ІУ, зі змінами та доповненнями.
2. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996—ХІУ, зі змінами та доповненнями.
3. Податковий кодекс України (Відомості Верховної Ради України (ВВР), 2011, № 13—17 / Редакція від 02.02.2014. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755—17>.
4. Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». — [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.
5. Положення про сертифікацію аудиторів, затверджене Рішенням Аудиторської палати України від 18.11.2002 р. (протокол № 116).
6. Національні стандарти бухгалтерського обліку. Частина 1. П(С)БО 1-25. Основи бух. обліку // Все про бухгалтерський облік. — 2011. — №10. — С. 3-25.
7. Подольский В.И. Аудит [Текст] / В.И. Подольский [и др.]; ред. В.И. Подольский. — 2-е изд., перераб. и доп. – М. : ЮНИТИ, 2002. – 655 с.
8. Білуха М.Т. Фінансовий контроль: теорія, ревізія, аудит : підручник / М.Т. Білуха, Т.В. Микитенко. – К. : Українська академія оригінальних ідей. – 2005. — 888 с.
9. Білуха М.Т. Курс аудиту [Текст] : підручник / М.Т. Білуха. – 2-ге вид., перероб. – К.: Знання, 1999. — 574 с.
10. Бондаренко Е.В. Теорія аудита: учеб. пособ. / Е.В. Бондаренко. – Краснодар : Кубанский госунив, 2000. – 104 с.
11. Бутинець Ф.Ф. Аудит : підруч. для студ. вищ. навч. закл. / Ф.Ф. Бутинець. – 3-тє вид., доп. і перероб. – Житомир, ПП «Рута», 2005. – 512 с.
12. Бутинець Ф.Ф., Малюга Н.М., Петренко Н.І. Аудит : сучасні тенденції розвитку в Україні та світі : Монографія / за ред. Ф.Ф. Бутиця. – Житомир, ЖДТУ, 2004. – 564 с.
13. Горицкая Н.Г. Бухгалтерский учет и финансовый анализ [Текст] / Н.Г. Горицкая. – К. : ООО «Бухгалтерия. Налоги. Бизнес.», 2001. – 287 с.)
14. Грабова Н.М. Облік основних господарських операцій в бухгалтерських

проводках [Текст] : навч. посібник / Н.М. Грабова, Ю.Г. Кривоносів. – 3-тє вид., доп. – К. : А.С.К., 2002. – 416 с.

15. Гуцайлюк З.В. Аудит (теорія, методика, збір. завдань) / З.В. Гуцайлюк, Я.В. Мех, М.Т. Щирба. – Тернопіль : Економічна думка, 2002. – 190 с.

16. Давидов Г.М. Аудит : навч. посіб. – 2-ге вид., перероб. і доп. / Г.М. Давидов – К. : Т-во «Знання», КОО, 2001. – 363с.

17. Дорош Н.І. Аудит : методологія і організація / Н.І. Дорош. – К. : Т-во «Знання», КОО, 2001. – 402 с.

18. Дорош Н.І. Аудит : методологія і організація : монографія / Н.І. Дорош. –К. : Т-во «Знання», КОО, 2001. – 402 с.

19. Завгородний В.П. Бухгалтерский учет в Украине с использованием национальных стандартов [Текст] : учеб. пособие / В.П. Завгородний. – 5-е изд., доп. и перераб. – К. : А.С.К., 2003. – 847 с.

20. Загородній А.Г. Аудит : теорія і практика : навч. посібник / А.Г. Загородній, М.В. Корягін, А.В. Єлисеєв, Л.М. Полякова. – Львів, «Львівська політехніка», 2004. – 453 с.

21. Кузьмінський А.М. Організація бухгалтерського обліку, контролю і аналізу [Текст] : підручник / А.М. Кузьмінський, В.П. Завгородний, В.В. Сопко; ред. А.М. Кузьмінський. – К. : Вища шк., 1993. – 223 с.

Навчальне видання

МАРДУС Наталія Юріївна

ТЕКСТ ЛЕКЦІЙ

по курсу

«ОРГАНИЗАЦИЯ И МЕТОДИКА АУДИТА»

для иностранных студентов второго (магистерского) уровня
области знаний 07 Управление и администрирование,
специальности 071 Учет и налогообложения,
специализации 071.01 Учет, аудит и налогообложение, дневной и заочной формы
обучения (иностраннх студентов)

В авторській редакції

План 2020 р., поз. 320

Протокол №3 від 30.10.2020

Самостійне електронне видання