Министерство образования и науки Украины

Одесский национальный политехнический университет

Кафедра учета, анализа и аудита

Расчетно-графическая работа по аудиту

Выполнила:

ст. гр. ОИ-071

Бойко Маргарита

Одесса 2010

ТЕМА 1

1. Рыночная экономика и ее влияние на структуру государственного контроля.

Государственный контроль носит глобальный и повсеместный характер и преследует чисто фискальные цели. В странах с переходной экономикой, к которым в настоящее время принадлежит Украины, экономико-правовая организация финансового контроля имеет специфические черты. Такие государства постепенно отходят от тоталитарности государственного финансового контроля и создают правовую основу для его организации. Так, помимо института счетных палат и налоговых ведомств, присущих развитым странам, современная система государственного финансового контроля Украины включает и ряд других специальных органов.

Поскольку частная форма собственности в Украине еще не заняла подобающее место в экономической системе, действия государственных контролеров распространяются на многие сферы приложения акционерного и частного капитала. Трудности переходного к рынку периода непосредственно отражаются и на методах контроля. Так, проблема нехватки государственных средств для покрытия бюджетных расходов зачастую решается посредством скорее административных, чем экономических методов, тотального ужесточения санкций за налоговые и другие финансовые нарушения. Это приводит к ущемлению интересов частного капитала и снижению деловой активности.

По мере укрепления основ рыночного хозяйствования организация финансового контроля приобретает все более правовой характер и постепенно приближайся к западной модели, которая, по оценкам специалистов, в целом доказала свою эффективность. Развитие демократии и парламентаризма вызывает необходимость более тщательного контроля за исполнительной властью и соответственно повышением профессионального уровня контрольных служб. С другой стороны, усиление рыночной конкуренции заставляет предприятия совершенствовать методы внутреннего контроля, привлекая специалистов специализированных консультационных фирм, инвестиционных банков, финансовых корпораций.

2 Государственный контроль в Украине: функции, организация и проведение.

Рассмотрим, современные определения понятия «государственный контроль». В них, в частности, есть такие: «Государственный контроль – одна из форм осуществления государственной власти, обеспечивающая соблюдение законов и др. правовых актов, издаваемых органами государства. Государственный контроль реализуется различными органами: парламента­ми, счетными палатами, конституционными судами, омбудсманами, избирательными комиссиями, контрольно-инспекционными органами правительств и министерств и др. Соответственно выделяют парламентский контроль, финансовый контроль, конституционный контроль и т.д.». В этом определении выделена сущность государственного контроля – форма осуществления государственной власти, то есть государственный контроль признается обязательным и неизбежным условием существования государства. В то же время указывается один из признаков государственного контроля – разделение по субъектам (например, таким субъектом является парламент). Таким образом, государственный контроль – это одна из форм выражения сущности государственной власти, которая при помощи государственного контроля управляет обществом с помощью авторитета, силы, принуждения. Посредством контроля государство осуществляет внутренние функции: экономическую, экологическую, охраны правопорядка, финансового контроля и т.д. Исходя из данного определения можно классифицировать государственный контроль по объектам контролирования. В данном случае это – экономика государства, его экология, финансовая среда. В соответствии объекту регулирования можно выделить субъект в системе государственных органов, который преимущественно занимается контролем «своей» сферы. Например, финансы и бюджет контролируют Счетная палата, НБУ, налоговая администрация и т.д. А субъектом, охраняющим правопорядок следовательно являются органы охраны правопорядка – милиция, Служба Безопасности.

Государственный контроль на практике принимает форму контрольно-надзорной деятельности. Это правовая форма деятельности органов государства, которая выражается в совершении юридических действий по наблюдению и проверке соответствия исполнения и соблюдения подконтрольными субъектами правовых предписаний и пресечения правонарушений определенными организационно-правовыми средствами. Юридическим результатом контрольно-надзорной деятельности является контрольно-правовой акт (решение, постановление, представление, предостережение, частное определение, сообщение и др.), который содержит предписания констатирующего порядка, т.е. установленные вследствие проверки положительные моменты, а наряду с ними правоохранительные предписания по устранению обнаруженных правонарушений.

Если рассматривать контроль, как форму государственного управления, то ее можно отнести к прямым методам воздействия, наряду с которыми существуют и косвенные, такие как метод налогообложения (метод косвенного регулирующего воздействия). Методом государственного контроля обеспечивается соблюдение законов и других правовых актов, издаваемых государственными органами. Функциональная сущность контроля вытекает из объективной необходимости отношений руководства и исполнения как особой функции, обусловленной общественным разделением труда. Следовательно, объектом контроля в самом широком понимании этого слова является поведение (действия) людей - участников общественного процесса. Среди ученых, исследовавших сущность контроля, имеют место четыре направления. Первое из них представлено в работах многих юристов, социологов и экономистов, исследующих контроль как сферу деятельности органов государственного и хозяйственного управления. Они обычно определяют контроль как метод или форму управленческой (исполнительно-распорядительной) деятельности. Второе направление в трактовке сущности контроля характерно для позиции многих специалистов по теории управления. Они часто выделяют три стадии управленческой деятельности: стадию проектирования и определения цели; организацию выполнения принятого решения; контроль исполнения. Следовательно, **контроль** трактуется здесь как особая *стадия управленческого цикла*. Такой подход справедлив, если рассматривать контроль с узких позиций проверки исполнения каждого конкретного управленческого решения, а не в качестве целенаправленного и относительно обособленного вида управленческой деятельности. Третье направление в характеристике сущности контроля отражено в трудах ряда исследователей, взявших на вооружение арсенал кибернетической терминологии. С позиций кибернетики контроль представляет собой форму обратной связи, посредством которой управляющая система получает необходимую информацию о действительном состоянии управляемого объекта и исполнении управленческих решений. Конечно, с точки зрения информационных аспектов процесса управления контроль есть форма обратной связи. Но при такой трактовке контроль искусственно отрывается от процесса принятия управленческих решений, не видна важнейшая черта контроля - возможность и необходимость активного воздействия на происходящие хозяйственные процессы. Бесспорно, узкокибернетический подход к определению сущности контроля не вызывает возражений формального характера. Однако при данной интерпретации на первый план выдвигаются технические аспекты контроля, а не социально-экономические, которые должны быть доминирующими. В литературе по контролю и ревизии широко распространено четвертое направление. Для него характерно мнение, что сущностью контроля являются регулярная проверка соблюдения хозяйственного законодательства, выявление нарушений государственной дисциплины. Такая позиция представляет собой правовую концепцию сущности контроля, поскольку она сводит его лишь к способу обеспечения законности, к проверке соблюдения правовых норм. С учетом всего сказанного можно сделать вывод, что **контроль как одна из функций управления** представляет собой систему мониторинга процесса функционирования управляемого объекта с целью оценить обоснованность и эффективность принятых управленческих решений, выявить отклонения от этих решений и осуществлять корректировку действий.

3 Внутрисистемный и внутрихозяйственный контроль: понятие и сравнительная характеристика.

**Внутренний (внутрисистемный)** финансовый контроль. Данный вид финансового контроля осуществляется в министерствах, комитетах, в других органах исполнительной власти, общественных и религиозных организациях руководителями соответствующих образований и специально созданными в данных системах контрольно-ревизионными подразделениями, которые подчиняются, как правило, непосредственно руководителю министерства, комитета, иного органа исполнительной власти или соответствующему органу общественной или религиозной организации. Контрольно-ревизионная служба системы органов внутренних дел проводит ревизии финансово-хозяйственной деятельности подразделений министерства, состоящих на федеральном бюджете, не реже одного раза в два года. Внеплановые ревизии происходят по указанию вышестоящих по отношению к ревизуемому подразделению руководителей, решению судебно-следственных органов, при ликвидации подразделения, смене его руководителя или начальника финансовой службы. Срок ревизии не может превышать 40 дней. Продление этого срока допускается с разрешения руководителя, назначившего ревизию.

  Основные задачи данного контроля:

- выявление случаев хищения и недостач денежных средств и материальных ценностей, бесхозяйственности, других нарушений финансовой дисциплины;

- разработка предложений по устранению условий и причин, их порождающих;

- принятие мер по возмещению виновными лицами причиненного ущерба и др.

***Внутрихозяйственный контроль*** представляет собой проверку производственной и хозяйственной деятельности предприятий в целом, отдельных его структурных подразделений, осуществ­ляемую бухгалтерией, финансовым отделом и некоторыми други­ми экономическими службами самого хозяйствующего субъекта1.  
Внутрихозяйственный контроль во многом зависит отглавного {старшего) бухгалтера, который: несет ответственность за формирование учетной политики, ве­дение бухгалтерского учета, своевременное представление пол­ной и достоверной бухгалтерской отчетности.

<http://www.ref.by>

http://www.textreferat.com

ТЕМА 2

1 Отличия аудита и ревизии

Общим между аудитом и ревизией прежде всего является то, что они проводятся на основе документально проверенных показателей. Однако между ними есть и существенные отличия, которые можно рассматривать с их сущностью, целями, характером, правовым регулированием, объектами, связями, принципу оплаты работы, практическими задачами и результатами.   
Ревизия проводится на основании приказов государственных органов управления. Главной задачей государственной контрольно-ревизионной службы является осуществление государственного контроля за расходованием средств и материальных ценностей, их сохранением, состоянием и достоверностью бухгалтерского учета и отчетности в министерствах и других центральных органах исполнительной власти, государственных комитетах, государственных фондах, бюджетных учреждениях, а также на предприятиях и в организациях, которые получают (получали) средства из бюджетов всех уровней, разработка предложений по устранению выявленных недостатков и нарушений и предотвращению их в дальнейшем.   
Аудит является видом предпринимательской деятельности, тогда как ревизия представляет собой исполнительную деятельность. Контрольно-ревизионный аппарат и аудиторы используют во время проверки финансово-хозяйственной деятельности предприятий одинаковые методические приемы, источники информации, в частности, законодательные и нормативно-правовые акты, первичные документы и регистры бухгалтерского учета, баланс и отчетность.   
Правовое регулирование ревизии и аудита также разное.   
Аудит как независимая форма контроля добровольно выбирается владельцем, который формулирует вопросы, на которые аудиторы должны дать обоснованные выводы для дальнейшего усовершенствования работы предприятия.   
Кредиторы, акционеры, учредители, владельцы ценных бумаг и другие субъекты заинтересованы, чтобы проверка достоверности отчетности была проведена надлежащим образом, чтобы правильно были начислены и уплачены налоги в бюджет, ибо в этом случае, если будут конфликтные ситуации с налоговой администрацией, они будут иметь надежная защита в лице аудитора или аудиторской фирмы.   
Аудит отличается от ревизии не только целями, но и организационными формами проведения. Аудит выполняют независимые аудиторские фирмы или лица, осуществляющие частную предпринимательскую деятельность, имеют сертификат и включены в Национальный реестр на проведение аудита, причем на платной основе по договорам с администрацией различных предпринимательских структур. Аудитор и аудиторские фирмы несут ответственность перед внешними потребителями (акционерами, кредиторами) относительно качества сделанного заключения в соответствии с заключенным договором и действующим законодательством.   
Существенным отличием аудита от ревизии является не только перечень выявленных недостатков, но и подробные инструкции аудитора относительно того, как их исправлять.

2 Отличие аудита и судебно-бухгалтерской экспертизы

Аудит отличается и от судебно-бухгалтерской экспертизы. От­личие состоит в том, что аудит - независимая проверка, а судебно-бухгалтерская экспертиза осуществляется по решению судебных органов. Специфика судебно-бухгалтерской экспертизы проявляет­ся в ее процессуально-правовой форме, обеспечивающей получение источника доказательств в применении экспертных знаний в облас­ти бухгалтерского учета в ходе исследования совершенных хозяйст­венных операций.

Аудит существует независимо от наличия или отсутствия уголов­ного или гражданского дела, в то время как судебно-бухгалтерская экспертиза не может существовать вне уголовного или арбитраж­ного дела, поскольку представляет собой процессуально-правовую форму (правовую сторону данного вида экспертизы).

Аудиторская проверка проводиться по желанию и просьбе проверяемой организации. Аудитор работает с учетными регистрами и первичными документами, добровольно предоставленными ему проверяемой организацией. Эксперт-бухгалтер в отличии от аудитора исследует документы и учетные регистры нередко изъятые в ходе следствия. Аудиторская проверка охватывает только финансово-хозяйственную сторону деятельности предприятия, не касаясь технологической подготовки, организации, технологии производства других вопросов. Судебно-бухгалтерская экспертиза является частью судебной экспертизы с привлечением экспертов инженеров, технологов и других специалистов. Аудитор проводит проверку по программе, может по своему усмотрению привлекать новые документы, самостоятельно принимать решения, какие участки подвергнуть сплошной или выборочной проверке, в каких случаях требуется подтвердить достоверность учетных данных, данными инвентаризации.   
Судебно-бухгалтерская экспертиза ограничивается прошлыми фактами, давая им оценку, с точки зрения правильности оформления хозяйственных операций, бухгалтер-эксперт, в отличии от аудитора, не обязан давать рекомендации по устранению недостатков.   
Аудиторская проверка оплачивается проверяемой организацией на основе договора, судебно-бухгалтерская экспертиза оплачивается органами дознания, предварительного следствия и судом.

Источники: <http://top-audit.info>

ТЕМА 3

1. Общенаучные и собственные методические приёмы аудита и их характеристика.

Общенаучные

К **общенаучным** методам, которые могут использоваться в ходе аудита, относятся законы диалектической логики (закон перехода количественных изменений в качественные, закон единства и борьбы противоположностей, закон отрицания), а также законы формальной логики (закон противоречия, закон исключенного третьего, закон тождества).

Не менее важной составляющей методов познания, наряду с законами диалектической и формальной логики, являются **категории диалектической логики**. На практике нередко они рассматриваются и как методы аудита.

**Анализ** - прием мышления, связанный с разложением изучаемого объекта на составные части, стороны, тенденции развития и способы функционирования с целью их относительно самостоятельного изучения.

**Синтез** - прием мышления, связанный с объединением отдельных частей в целое с целью получения знаний о целом путем выявления тех существенных связей и отношений, которые объединяют отдельные части в одно целое.

**Индукция** - при использовании этого приема мысль движется от знания частного, от знания фактов к знанию общего, к знанию законов.  
**Дедукция** - прием, при котором движение мысли идет от знания общего к знанию частного.

**Абстрагирование** представляет собой метод, при котором мало значимые для исследователя факторы, не оказывающие значительного влияния на рассматриваемый объект, могут не учитываться, игнорироваться.  
**Аналогия** - метод, с помощью которого на основании сходства объектов по некоторым признакам, свойствам и отношениям выдвигают предположение об их сходстве в других отношениях.

**Моделирование** - метод исследования, при котором интересующий объект может быть заменен другим объектом, находящимся в отношении подобия к первому объекту. Первый объект называется оригиналом, второй — моделью.

**Эксперимент** - метод целенаправленного изучения явлений в точно фиксированных условиях их протекания, которые могут воссоздаваться и контролироваться самим исследователем.

И, наконец, значительным элементом методов познания являются общенаучные подходы, такие как объективность, системность, комплексность, историчность.

**Объективность** - подход, позволяющий познавать явления в том виде, в котором они существуют, в их изначальном виде.

**Системность** - подход, направляющий мышление от явлений к их сущности (воспроизведение их сущности), к познанию целостности системы, а также необходимых связей рассматриваемого предмета с окружающими его предметами и процессами, с другими материальными системами.

**Комплексность** - подход, при котором каждое явление или объект предстает в виде группы взаимосвязанных, взаимозависимых элементов

**Историчность** - мировоззренческий подход, основанный на теории развития явлений и реализуемый в рамках различных философских направлений (диалектико-материалистический, натуралистский и др.).

**Собственные**

К собственным методам аудита можно отнести:

1.Метод существенности

2.Специальные методы.

**Существенность** -это способность информации об отдельных активах, обязательствах, доходах, расходах и хозяйственных операциях в случае ее пропуска или искажения повлиять на экономические решения пользователей. При формировании суждения по вопросам существенности аудитор должен основываться на требовании «профессионального скептицизма», что должно подталкивать его к поиску новых доказательств и подтверждений фактов деятельности.

**Специальные подходы к интерпретации результатов проверки** реализуются в форме аудиторских выводов по результатам аудиторской проверки. Интерпретация результатов проверки состоит в формировании мнения аудитора с использованием профессиональных суждений, подходов и оценок относительно влияния отдельных фактов и событий на деятельность субъекта. На основе полученной информации аудитор формулирует выводы и подготавливает аудиторское заключение.

**Модифицированное аудиторское заключение** предоставляется в случаях наличия по результатам проверки фактов, не влияющих на аудиторское мнение, но описываемых в аудиторском заключении с целью привлечения внимания пользователей к какой-либо ситуации, сложившейся у аудируемого лица и раскрытой в финансовой (бухгалтерской) отчетности, а также фактов, влияющих на аудиторское мнение, которые могут привести к мнению с оговоркой, отказу от выражения мнения или отрицательному мнению.

**Не модифицированное аудиторское заключение** - это безоговорочно положительное мнение, которое высказывается в том случае, когда финансовая (бухгалтерская) отчетность позволяет иметь достоверное представление о финансовом положении и результатах финансово-хозяйственной деятельности аудируемого лица в соответствии с установленными принципами и методами ведения бухгалтерского учета и подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности.

2 Рынок аудиторской деятельности в Украине.

Большинство предоставляемых украинскими аудиторскими компаниями услуг далеко от аудита. Причина кроется в Законе «Об аудиторской деятельности», принятом еще в 1993 году. Он давно устарел и полноценно не только не регулирует этот сегмент рынка финансовых услуг, но еще и вносит путаницу в определения и подходы. По мнению экспертов, законодательство нужно менять, необходимо четко определить, что такое аудит и сопутствующие ему услуги, то есть очертить весь комплекс услуг, который регулируется стандартами Международной федерации бухгалтеров (МФБ). Согласно этим стандартам, в задачу аудитора не входит раскрытие информации и ее подготовка — аудиторы не могут подменять бухгалтеров и финансовых директоров. По мнению генерального директора аудиторской компании «ЭКСПЕРТ» (украинского партнера сети RSM International)Дмитрия Алексеенко, условно можно выделить три основные категории аудиторов: компании «большой четверки», компании «реального сектора» и все остальные.

Деятельность «большой четверки», в которую входят компании PricewaterhouseCoopers, Deloitte Touche Tohmatsu, Ernst&Young и KPMG, нет смысла сравнивать с отечественными аудиторами. В каждой из них работают около двухсот сотрудников — стоимость их услуг колеблется от 50 до 500 долларов в час, что в несколько раз выше тарифов отечественных аудиторов. По разным оценкам, доля рынка, которую занимают компании «большой четверки» в Украине, составляет от 50 до 75%. Западные фирмы, работающие у нас в стране, для прохождения аудита практически всегда отдают предпочтение этим компаниям. Зачастую выбор обусловлен тем, услугами какой фирмы пользуется материнская структура — это необходимо для обеспечения единых подходов к аудиту. Однако бывают случаи, когда отечественные аудиторы готовят отчетность украинского представительства, а кто-либо из «четверки» ее подтверждает. Хотя в целом для отечественных аудиторов этот рынок пока закрыт.

В число компаний, относящихся к группе «реального сектора», входят универсальные аудиторские В них работает больше двадцати человек, а ежегодная выручка превышает миллион гривен. Как правило, тарифы таких компаний — примерно 200 долларов в день на одного сотрудника.

Все остальные компании, а их более 80%, имеют либо меньшее количество работников, либо меньший размер доходов, у них нет известного бренда, а значит, и широкой клиентской базы. Стоимость услуг их сотрудников — 50–100 долларов в день, но если поторговаться, выйдет еще дешевле. Многие украинские компании предпочитают устанавливать на определенные виды услуг фиксированные тарифы. Как отмечает Вадим Линник, если аудиторская компания заработала себе имя, то есть существует на рынке десять-пятнадцать лет, в среднем ее тарифы составляют около 150 долларов в день на одного специалиста. Диапазон цен широкий: в Киеве — это 50–200 долларов в день, в регионах поменьше. Почасовая работа специалиста оценивается от 10 долларов (ассистент) до 40–50 долларов. Специалисты из «большой четверки» стоят дороже.

По мнению специалистов, рынок аудита все еще не систематизирован и вместе с тем перенасыщен: ощущается острая конкурентная борьба за клиента, которая ведется практически в каждом сегменте. Аудитора выбирают как семейного доктора, которому можно доверить самое сокровенное — здоровье бизнеса. Отсутствие независимого ресурса, который содержал бы всю информацию об аудиторских фирмах, затрудняет выбор для клиента. Очень редко аудиторы привлекаются на основе открытых тендеров. Как правило, 90–95% крупных государственных предприятий выбирают аудиторов на основании знакомства. При этом сплошь и рядом существует практика откатов, то есть возврат менеджерам, пригласившим специалистов, значительной суммы гонорара. Официально это представляется как агентские вознаграждения.

Борьба за 5–10% крупнейших отечественных потребителей аудиторских услуг очень жесткая. Смена аудитора на большом предприятии — целое событие, часто связанное со сменой собственника. Поэтому утечка любой информации, от цены до перечня выполненных работ, чревата потерей клиента.

Основная проблема отечественных аудиторов заключается в информационной закрытости рынка. Как можно требовать от его операторов раскрывать информацию о себе, если сама Аудиторская палата не только несвоевременно предоставляет официальные данные по рынку аудита, но и не проводит никаких серьезных исследований? Контроля над качеством услуг аудиторов нет, украинский бизнес не понимает, зачем он нужен, молодежь часто рассматривает работу в аудиторской компании как инструмент профессионального проникновения на этот рынок, после чего покидает фирму — на рынке высокая текучесть кадров.

Проблемой системного характера является сертификация аудиторов. Речь идет о сертификатах серии «Б», предоставляющих право проводить проверку финансовой отчетности в отечественных банках. Тесты на сертификацию должна принимать АПУ, а выдавать сертификаты — Комитет по вопросам сертификации аудиторов банков Национального банка Украины. Однако начиная с 2001 года НБУ не выдает сертификаты, а лишь с периодичностью в два-три года продлевает их действие. В октябре 2004-го Нацбанк продлил срок действия таких сертификатов до начала 2007 года. В результате 69 аудиторских фирм, список которых размещен на сайте НБУ, монополизировали этот вид услуг.

Тормозит развитие рынка и медленный переход субъектов предпринимательства на международные стандарты финансовой отчетности. Однако приход иностранных компаний в украинскую экономику стимулирует этот процесс и является главной причиной увеличения востребованности аудиторских услуг. Крупные компании и дальше будет интересовать аудит в чистом виде: достоверность финансовой отчетности, ее правильность и объективность. Средний бизнес и частных предпринимателей все больше начнут волновать вопросы налогообложения, получения консультаций и других сопутствующих услуг.

Источники: [www.allbest.ru](http://www.allbest.ru)

ТЕМА 4

1 Права и обязанности аудита.

Аудиторы (аудиторские фирмы) имеют право:  
1.самостоятельно определять формы и методы аудиторской проверки, исходя из требований нормативных актов Украины, а также конкретных условий договора с экономическим субъектом и содержание поручения органов дознания, прокурора, следователя, суда и арбитражного суда;  
2.проверять у экономических субъектов в полном объеме документацию по финансово-хозяйственной деятельности, наличие денежных сумм и ценных бумаг, материальных ценностей, получать разъяснения по возникшим вопросам и дополнительные сведения, необходимые для аудиторской проверки;  
3.получать по письменному запросу необходимую для осуществления аудиторской проверки информацию от третьих лиц, в том числе при содействии государственных органов, поручивших проверку;  
4.привлекать на договорной основе к участию в аудиторской деятельности аудиторов, работающих самостоятельно или в других организациях, а также иных специалистов, за исключением лиц, указанных во Временных правилах;  
5.отказаться от проведения аудиторской проверки в случае непредоставления проверяемым экономическим пунктом необходимой документации, а также в случае необеспечения государственными органами, поручившими проведение проверки личной безопасности аудитора и членов его семьи при наличии такой необходимости.  
Аудиторы и аудиторские фирмы обязаны:  
1.неукоснительно соблюдать при осуществлении аудиторской деятельности требования законодательства Украины;  
2.немедленно сообщать заказчику, государственному органу, поручившему провести аудиторскую проверку о невозможности своего участия в проведении аудиторской проверки данного экономического субъекта вследствие наличия родственных, должностных или экономических связей, отсутствия лицензии, позволяющей провести аудиторскую проверку данного экономического субъекта; о необходимости привлечения к участию в проверке дополнительных аудиторов (специалистов) в связи со значительным объемом работы или какими-либо иными обстоятельствами, возникшими после заключения договора или получения поручения;  
3.квалифицированно проводить аудиторские проверки, оказывать иные аудиторские услуги;  
4.обеспечивать сохранность документов, полученных и составленных в ходе аудиторской проверки и не разглашать их содержание без согласия собственника (руководителя) экономического субъекта, за исключением случаев, предусмотренных законодательством Украины.  
Данные, полученные в ходе аудиторской проверки, проводимой по поручению органа дознания, прокурора, следователя, суда, могут быть преданы огласке до вступления в силу договора (решения) арбитражного суда только с разрешения органов в том объеме, в котором они признают это возможным.  
Аудитор (аудиторская фирма) обязана предоставить экономическому субъекту по его запросам исчерпывающую информацию о требованиях законодательства, касающихся проведения аудиторской проверки, правах и обязанностях сторон, а после ознакомления с заключением – о нормативных актах, на которых основываются его замечания и выводы. В случае обнаружения неквалифицированного проведения аудиторской проверки, приведшей к убыткам для государства или для экономического субъекта, с аудитора (фирмы) могут быть взысканы на основании решения арбитражного суда по иску, предъявленному органом, выдавшим лицензию понесенные убытки в полном объеме, расходы на проведение перепроверки, штраф, с аудитора, осуществляющего свою деятельность самостоятельно и с аудиторской фирмы. Кроме того, деятельность, при которой аудитор (фирма) осуществляют аудиторские услуги в установленном порядке без получения лицензий, влечет за собой взыскание на основании решения арбитражного суда по искам, предъявляемым прокурором, органами федерального казначейства, государственной налоговой службой и органами налоговой полиции. Полученные в результате незаконной деятельности доходы изымаются в пользу введенных ими в заблуждение заказчиков в размере понесенных ими расходов. Минфин Украины в праве обратиться в арбитражный суд с иском о ликвидации данного юридического лица.

2 Принципы аудита

Принципы ауди­та - это основные принципы, по которым осуществляется его функция.

Основные профессиональные принципы, связанные с аудиторской деятельностью, включают в себя:

**Независимость** выражается в отсутствии у аудитора при формировании своего мнения финансовой, имущественной, родственной или какой-либо иной заинтересованности в делах проверяемого субъекта, а также в отсутствии зависимости от третьих лиц. Независимость аудитора должна обеспечиваться как по формальным признакам, так и с точки зрения фактических обстоятельств.

**Честность** - принцип аудита, заключающийся в обязательной приверженности аудитора профессиональному долгу, а также следовании общим нормам морали.

**Объективность** - принцип аудита, заключающийся в обязательно­сти применения аудитором непредвзятого, беспристрастного и само­стоятельного, не обусловленного каким-либо влиянием, подхода к рассмотрению любых профессиональных вопросов и формированию суждений, выводов и заключений.

**Профессиональная компетентность** - принцип аудита, заключающийся в том, что аудитор должен владеть необходимым объемом зна­ний и навыков, позволяющим ему обеспечивать квалифицированное, качественное, отвечающее современным требованиям оказание про­фессиональных услуг. Аудиторской организации для обеспечения ква­лифицированного проведения аудита надлежит привлекать подготов­ленных, профессионально компетентных специалистов и осуществлять контроль за качеством их работы.

Аудиторская организация не должна оказывать услуги, выходящие за рамки профессиональной компетентности и пределы ее полномочий в соответствии с имеющимися лицензиями на осуществление аудиторской деятельности.

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

**Конфиденциальность** - принцип аудита, заключающийся в том, что аудиторы и аудиторские организации обязаны обеспечивать сохранность документов, получаемых или составляемых ими в ходе аудита, и не вправе передавать эти документы или их копии (как полностью, так и частично) каким бы то ни было третьим лицам либо устно разглашать содержащиеся в них сведения без согласия собственника (руководителя) экономического субъекта, за исключением случаев, предусмотренных законодательными актами Украины. Принцип конфиденциальности должен соблюдаться неукоснительно, невзирая на то, что разглашение или распространение информации об экономическом субъекте не наносит ему по представлениям аудитора материального или иного ущерба. Соблюдение принципа конфиденциальности обязательно вне зависимости от продолжения или прекращения отношений с клиентом и без ограничения по времени.

**Профессиональное поведение** - принцип аудита, заключающийся в соблюдении приоритета общественных интересов и в том, что аудитор должен поддерживать высокую репутацию профессии и воздержи­ваться от совершения поступков, несовместимых с оказанием аудиторских услуг и способных подорвать уважение и доверие к аудиторской профессии, нанести ущерб ее общественному имиджу.

Источники: http://readbookz.com

ТЕМА 5

1Свойственный риск и его характеристика

Свойственный риск – это риск искривления остатка на счете (или класса операций), который может быть существенным, отдельно или вместе с искривлением остатков на других счетах (или классов операций), если допустить отсутствие соответствующих мероприятий внутреннего контроля.  
Риск контроля – это риск того, что искривлению остатка на счете (или класса операций), которые могли бы возникнуть и которые могли бы быть существенными, отдельно или вместе с искривлением остатков на других счетах (или классов операций), нельзя будет своевременно предотвратить (или выявить и исправить его) посредством систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля.  
Риск не выявления – это риск того, что аудиторские процедуры по существу не выявят искривления остатка на счете (или класса операций), которые могут быть существенными, отдельно или вместе с искривлениями остатков на других счетах (или классов операций).  
Свойственный риск. Разрабатывая общий план аудиторской проверки, аудитор должен оценить свойственный риск на уровне финансового отчета.  
Разрабатывая программу аудиторской проверки, аудитор должен установить связь такой оценки с существенными остатками на счетах и классами  
операций на уровне утверждений или допустить высокий уровень свойственного риска относительно утверждения.   
Свойственный риск не зависит от аудитора. На свойственный риск влияют внешние и внутренние факторы:  
- внешние факторы – инфляция, политическая стабильность, развитие отрасли, изменения в технологии, и тому подобное;  
- внутренние факторы – качество управления, возможность ошибок, злоупотреблений, краж, и тому подобное

2 Риск контроля

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

Система учета и контроля, организованная у любого экономического субъекта, должна быть действенной, но одновременно достаточно дешевой. Следовательно, изначально существует и определенный риск не предупреждения или необнаружения ошибок или других существенных некорректностей в этой системе.

Риск средств контроля характеризует степень надежности системы бухгалтерского учета и системы внутреннего контроля экономического субъекта, которые являются взаимодополняющими категориями:

а) высокой надежности соответствует низкий риск;

б) средней надежности соответствует средний риск;

в) низкой надежности соответствует высокий риск.

Аудитор обязан в ходе аудита изучить и оценить систему внутреннего контроля экономического субъекта, контрольную среду и отдельные средства контроля, Эту работу необходимо проводить в три этапа:

а) общее знакомство с системой внутреннего контроля;

б) первичная оценка надежности системы внутреннего контроля;

в) подтверждение достоверности оценки надежности системы внутреннего контроля.

Для оценки риска средств контроля применяются специальные аудиторские процедуры, называемые тестированием средств контроля, которые позволяют убедится в том:

а) надежно ли работают предусмотренные на предприятии системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля и способны ли эти системы эффективно препятствовать появлению существенных искажений бухгалтерской отчетности и выявлять их;

б) работают ли средства контроля с одинаковой эффективностью на протяжении всего отчетного периода.

Тестирование средств контроля может включать в себя:

а) проверку документов, отражающих проведение финансово - хозяйственных операций, и получение в связи с этим аудиторских доказательств того, что средства контроля функционировали надлежащим образом;

б) опросы и наблюдение за оформлением операций с целью получить аудиторские доказательства функционирования средств контроля в случаях, когда невозможно получить прямые документальные подтверждения этого;

в) использование результатов других аудиторских процедур для получения данных о работоспособности средств контроля.

При анализе результатов тестирования средств контроля необходимо принимать во внимание, что некоторые средства контроля могут быть эффективны в целом, но не быть эффективными в отдельные периоды времени

При оценке риска средств контроля можно использовать данные аудита прошлых лет, однако, при этом необходимо убедиться в том, что оценки величины этого риска, сделанные в предыдущем году для соответствующих средств контроля, справедливы и для проверяемого года.

Результаты оценки риска средств контроля аудитор должен отразить в общем плане аудита, а уточняющие оценки (если таковые имеются) - в рабочей документации по проверке.

3.Риск нахождения (ненахождения) ошибок.

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

Риск необнаружения является показателем эффективности и качества работы аудитора, он зависит от порядка проведения конкретной аудиторской проверки, а также от таких факторов, как квалификация аудиторов и степень их предыдущего знакомства с деятельностью проверяемого экономического субъекта.

На основе оценки внутрихозяйственного риска и риска средств контроля можно определить допустимый в работе риск необнаружения и с учетом минимизации риска необнаружения спланировать соответствующие аудиторские процедуры.

Существует обратная связь между риском необнаружения и комбинацией внутрихозяйственного риска и риска средств контроля:

а) высокие значения внутрихозяйственного риска и риска средств контроля обязывают аудитора организовать проверку так, чтобы снизить, насколько возможно, величину риска необнаружения и тем самым свести общий аудиторский риск до приемлемого значения;

б) низкие значения внутрихозяйственного риска и риска средств контроля позволяют аудитору допустить в ходе проверки более высокий риск необнаружения и при этом получить приемлемое значение общего аудиторского риска.

Допустимые значения риска необнаружения для различных соотношений внутрихозяйственного риска и риска средств контроля приведены в таблице 1.

Таблица 1

### Взаимосвязь между компонентами аудиторского риска

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
|  | | Аудиторская организация оценивает риск средств контроля как | | |
| Высокий | Средний | Низкий |
| При этом уровень риска необнаружения, который можно допустить, будет: | | |
| Аудиторская организация оценивает внутрихозяйственный риск как: | Высокий | Наинижайший | Ниже | Средний |
| Средний | Ниже | Средний | Выше |
| Низкий | Средний | Выше | Наивысший |

Если требуется снизить риск необнаружения, то необходимо:

а) модифицировать применяемые аудиторские процедуры, предусмотрев увеличение их количества и (или) изменение их сути;

б) увеличить затраты времени на проверку;

в) повысить объемы аудиторских выборок.

Если аудитор придет к выводу, что он не в состоянии снизить риск необнаружения в отношении имеющих существенный характер статей баланса или однотипной группы хозяйственных операций до приемлемого уровня, это может служить для аудитора основанием для подготовки по итогам проверки аудиторского заключения, отличного от безусловно положительного.

4. Методика определения аудиторского риска

Изучение и анализ рисков требуют пристального внимания аудитора. Характер и масштабы проводимых процедур напрямую зависят от оценки степени риска. Если риск оценивается как высокий, то необходимо получить более надежные аудиторские доказательства, провести более тщательные исследования, спланировать более крупные выборки данных.   
Без точной оценки аудиторских рисков вполне можно обойтись. В соответствии с федеральным Правилом (стандартом) № 8 «Оценка рисков аудиторских рисков и внутренний контроль, осуществляемый аудируемым лицом» аудиторам разрешается оценивать аудиторские риски по трехбалльной шкале: высокий, средний и низкий. Для опытного аудитора не составит труда, проанализировав аналогичные ситуации, сделать приблизительную оценку.

Существует два основных метода оценки аудиторского риска:

* оценочный (интуитивный)
* количественный

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

Количественный метод предполагает количественный расчет многочисленных моделей аудиторского риска. В основу количественной оценки рисков предлагается положить методику, применяемую при проведении аудиторских проверок, а именно: оценку рисков по контрольным точкам финансово-хозяйственной деятельности. Использование данного метода, а также результаты качественного анализа позволяют проводить комплексную оценку рисков финансово-хозяйственной деятельности предприятий.

Количественная оценка рисков проводится на основе данных, полученных при качественной их оценке, то есть оцениваться будут только те риски, которые присутствуют при осуществлении конкретной операции алгоритма принятия решения.

Для каждого зафиксированного риска составляется таблица оценки риска на основе данных, полученных из статистических, научных, периодических источников, а также на основе личного опыта руководителей. Данные таблицы оценки риска составлены таким образом, чтобы наиболее полно определить составляющие факторы риска. При использовании этого подхода достигается высокая оперативность качественной оценки финансово-хозяйственной деятельности предприятия.

Математически оценить аудиторский риск на практике нереально, поскольку повторные проверки (перепроверки) проводятся в российском аудите крайне редко, а вероятность тройной проверки одного и того же клиента за один и тот же отчетный период практически равна нулю.

Поэтому на практике аудиторам следует применять иную трактовку вероятности: не как отношение числа опытов с исходом определенного вида к общему их числу, а как мера субъективной уверенности исследователя в определенном исходе опыта.

ТЕМА 6

1. Понятия и цели выборочной проверки.

Выборочный аудит регулярно используется при аудиторских проверках, осуществляемых зарубежными фирмами (как правило, в комбинации со сплошным аудитом), так как объем проверяемой информации очень велик, а проверку необходимо осуществить в сжаты сроки и при ограниченных ресурсах оплаты работы аудиторов. Аудиторская выборка проводится с целью применения аудиторских процедур в отношении менее чем 100% объектов проверяемой совокупности, под которыми понимаются элементы, составляющие сальдо счетов, или операции, составляющие обороты по счетам, для сбора аудиторских доказательств, позволяющих составить мнение о всей проверяемой совокупности. Для построения выборки аудиторская организация должна определить порядок проверки конкретного раздела бухгалтерской отчетности, проверяемую совокупность, из которой будет сделана выборка, и объем выборки.

При выработке порядка проведения проверки конкретного раздела бухгалтерской отчетности аудиторская организация должна определить цели проверки и аудиторские процедуры, позволяющие достичь эти цели. Затем аудитор должен определить возможные ошибки, оценить необходимые ему доказательства, которые требуется собрать, и на основе этого установить совокупность рассматриваемых данных.

Аудиторская организация должна определить изучаемую совокупность таким образом, чтобы она соответствовала целям аудита. Совокупность должна состоять из набора единиц, которые могут быть идентифицированы определенным образом. Аудиторская организация проводит выборку элементов совокупности наиболее эффективным и экономным образом, позволяющей ей достичь поставленных целей аудита.

При проведении выборки аудиторская организация может разбить всю изучаемую совокупность на отдельные группы ("подсовокупности"), элементы каждой из которых имеют сходные характеристики. Критерии разбиения совокупности должны быть такими, чтобы для любого элемента можно было четко указать, к какой подсовокупности он принадлежит. Данная процедура, называемая стратификацией, позволяет снизить разброс (вариацию) данных, что может облегчить работу аудиторской организации. При определении объема (размера) выборки аудиторская организация должна установить риск выборки, допустимую и ожидаемую ошибки.

1. Характеристика методов выборки.

Основными методами отбора совокупности являются случайный, систематический и бессистемный методы. Характеристика методов отбора совокупности:

1Случайный отбор. Для случайного отбора используется генератор случайных чисел (как программный продукт в электронно-вычислительной технике) или таблицы случайных чисел.

2 Систематический отбор. Для систематического отбора число элементов в генеральной совокупности делится на объем отобранной совокупности так, чтобы обеспечить интервал выборки (например, равный 50), и после определения исходной точки в пределах первых 50 элементов затем отбирается каждый 50-й элемент выборки.

Отобранная совокупность носит более случайный характер, если исходная точка определяется путем использования генератора случайных чисел в компьютере или таблиц случайных чисел.

При систематическом отборе элементы отобранной совокупности внутри генеральной совокупности не должны быть структурированы таким образом, что интервалы выборки соответствовали какой-то конкретной особенности структуры генеральной совокупности.

3 Бессистемный отбор

При бессистемном отборе отобранная совокупность формируется не следуя какой-либо систематизации. Несмотря на то, что систематизация не используется, аудитор тем не менее должен избегать какой-либо предвзятости или предсказуемости (например, не будет избегать каких-либо элементов, которые трудно обнаружить, или не будет всегда избирать или избегать избирать первые или последние бухгалтерские записи на данной странице) и постарается обеспечить, чтобы все статьи генеральной совокупности могли быть избраны. Бессистемный отбор не применяется при использовании статистической выборки.

4 Отбор элементов для проверки блоками

Существует практика отбора элементов для проверки блоками, то есть выбор смежных элементов генеральной совокупности (например, первичных документов какого-либо раздела учета, относящихся к одному конкретному месяцу).

1. Виды выборки.

Обычно выборка должна быть репрезентативной, т.е. представительной. Это требование предполагает, что все элементы изучаемой совокупности должны иметь равную вероятность быть отобранными в выборку. Для обеспечения репрезентативности аудиторская организация должна использовать один из следующих методов :

а) Случайный отбор. Может проводиться по таблице случайных чисел.

б) Систематический отбор. Предполагает, что элементы отбираются через постоянный интервал, начиная со случайно выбранного числа. Интервал строится либо на определенном числе элементов совокупности, либо на стоимостной их оценке.

в) Комбинированный отбор. Представляет собой комбинацию различных методов случайного и систематического отбора.

Аудиторская организация имеет право прибегать к непредставительной выборке только тогда, когда профессиональное суждение аудитора по итогам проведения выборки не должно касаться всей совокупности, когда аудитор проверяет отдельно взятую группу операций, либо при проверке класса операций, по которым установлены возможные ошибки.

Аудиторская организация может проверить достоверность отражения в бухгалтерском учете сальдо и операций по счетам или проверить средства системы контроля сплошным образом, если число элементов проверяемой совокупности настолько мало, что применение статистических методов не правомерно, либо если применение аудиторской выборки менее эффективно, чем сплошная проверка.

Вне зависимости от того, каким методом построена выборка, она должна представлять надежную возможность для сбора аудиторских доказательств.

1. Атрибутивное выборочное исследование

Атрибутивное выборочное исследование обычно применяется на этапе проверки надежности системы внутреннего контроля аудируемого лица. Данный вид проверки еще называют *аудитом на соответствие*, в процессе которого проверяется соблюдение служащими клиента требований законодательства, а также внутрифирменных положений и инструкций по оформлению тех или иных документов. Оговоренные перед проведением тестирования атрибуты должны присутствовать в каждом проверяемом носителе информации. В аудите отсутствие атрибута называют *отклонением* или *ошибкой*. Так, если наличие разрешительной надписи рассматривается как атрибут, то ее отсутствие — как отклонение .

Атрибутивное тестирование заключается в определении (оценивании) доли документов в совокупности с наличием отклонений. Возможна и другая постановка задачи — определение доли документов с отсутствием соответствующего конкретного атрибута.

1. Понятие значимости в выборочном исследовании.

Уровень значимости (уровень достоверности, уровень надежности, доверительный уровень, вероятностный порог) - это пороговая (критическая) вероятность ошибки, заключающийся в отклонении нулевой гипотезы, когда она верна. Другими словами, это допустимая (с точки зрения исследователя) вероятность совершения статистической ошибки первого рода ошибки того, что различия сочтены существенным, а они на самом деле случайны. Обычно используют уровни значимости (обозначаемые α), равные 0,05; 0,01 и 0,001. Например, уровень значимости равный 0,05 означает, что допускается не более 5-типроцентная вероятность ошибки. Понятия уровня статистической значимости связано также со свойством нормального распределения выборочных средних.

Чем меньше значения р-уровня, тем выше статистическая значимость результата исследования.

Уровень значимости выше если:

- величина связи или различия выборочных параметров выше;

- изменчивость признака меньше;

- объем выборки больше.

Источники:

Кулаковская Л.П., Пига Ю.В. «Основы аудита: уч. Пособие для студентов высших учебных заведений» . 2004 г.

6 Вариационное (монетарное) выборочное исследование.

Монетарная выборка - это сравнительно недавно разработанный, но широко распространенный в аудиторской практике метод статистического выборочного исследования. Используется, как уже отмечалось выше, для проверки статей балансов, и представляет собой выборочное исследование совокупной денежной суммы (итога баланса). Его называют также выборочным исследованием с вероятностью, пропорциональной размеру; в американском аудите его называют долларовым выборочным исследованием.

Этот метод включает:

* определение объема выборки;
* составление выборки;
* оценку результатов для проверки статей баланса.

Если сравнить качественное выборочное исследование и монетарную выборку, легко обнаружить между ними сходство, проявляющееся в первую очередь в этапах их осуществления . Различия проявляются в том, что монетарная выборка оперирует понятиями «ошибка», «допустимая ошибка», а качественное выборочное исследование - понятиями «отклонение», «допустимая норма отклонения».

Монетарная выборка обладает рядом достоинств, которые привлекают аудиторов, выбравших путь выборочного аудита, а именно:

* применение метода автоматически увеличивает вероятность отбора крупных суммовых единиц из всей аудируемой совокупности;
* снижаются затраты на проведение проверок, так как за один прием проверяются сразу несколько сумм;
* методика проста в применении, так как предусматривает применение несложных таблиц; кроме того, этой технике легко обучиться и ее легко контролировать;
* монетарная выборка всегда обеспечивает статистические выводы в стоимостном выражении.

Однако следует отметить, что монетарная (денежная) выборка не лишена и недостатков, а именно:

* могут быть слишком высоки итоговые пределы ошибок, которые получают при расчетах по выявлению ошибки. Это связано с особенностями используемых методов оценки при обнаружении ошибок. Чтобы избежать этого, приходится формировать большие по объему выборки;
* если же пользоваться компьютером при составлении выборки, то этот процесс может оказаться довольно трудоемким.

Источники: <http://users.iptelecom.net>

<http://www.kontrolnaja.ru>

ТЕМА 7

1. Клиенты аудиторских фирм, критерии их выбора.

Чтобы снизить риск неудачи аудиторской проверки, аудиторы и аудиторские фирмы должны иметь надежные критерии оценки потенциальных клиентов.  
Неудачный, непродуманный выбор клиента может привести к значительным финансовым и моральным издержкам, нанести ущерб имиджу фирмы и аудитора. Особенно важно иметь продуманную систему отбора клиентов аудиторскими фирмами в период становления рынка в Российской Федерации, когда значительное количество коммерческих структур нарушает действующие правила [ведения бухгалтерского учета](http://www.auditfinprom.ru/services/postanovka-i-organizaciya-buxgalterskogo-ucheta/) и составления отчетности.

Основными процедурами отбора клиентов аудиторскими фирмами являются следующие:

* оценка характера отрасли;
* оценка цели аудиторской проверки у данного клиента и возможного использования его результатов;
* выяснение особенностей руководителей;
* предварительная оценка потенциальной трудоемкости и сложности аудита, а также аудиторского риска;
* оценка причины смены или смен аудиторов;
* знакомство с оговорками прежних аудиторских заключений о результатах аудита;
* выяснение характера и проблем взаимоотношений с налоговыми органами, банками, партнерами, акционерами и другими потребителями информации, финансовой отчетности потенциального клиента;
* получение рекомендаций (например, от различных организаций, профессионалов и т.д.);
* аналитическая проверка отчетности;
* предварительное знакомство с состоянием бухгалтерского учета и отчетности, а также с текущими и предстоящими проблемами потенциального клиента;
* оценка собственной способности аудиторской фирмы или аудитора к выполнению работы с точки зрения наличия соответствующего персонала, знания отрасли клиента и т.д.

Если результаты перечисленных или других процедур обнаруживают высокий риск аудита или задача оказывается слишком сложной и трудоемкой для аудитора, клиенту отказывается в обслуживании. В аудиторской фирме должны регистрироваться все факты обращения клиентов.

Источник: http://www.auditfinprom.ru

1. Ответственность хозяйственных субъектов за проведение аудита.

Ответственность аудиторов и аудиторских организа­ций можно разделить на несколько видов:

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

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

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

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

Лицензирующий орган может приостановить действие лицензии в случае:

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

невыполнения лицензиатом требований лицензирующего орга­на об устранении выявленных нарушений.

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

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

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

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

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

3 Ответственность аудиторских фирм (аудитора).

Профессиональная ответственность аудитора перед заказчи­ком может возникнуть при неисполнении или ненадлежащем ис­полнении аудитором его обязанностей, *если это привело к убыт­кам заказчика.*

*Причины* этого могут быть различны. Их можно разделить на группы:

**1 *группа*** *—* исходя из принятого в гражданском праве понятия неосторожной вины. Сюда можно отнести пропуск ошибки или другого искажения информации из-за невнимательности, непра­вильную оценку фактов вследствие недостаточной квалификации аудитора, неправильный подход к выборке, в результате которо­го необоснованно сужен охват контролируемой информации и сделаны неправильные выводы.

**2 *группа*** *—* исходя из принятого в гражданском праве понятия умышленной вины — намеренное искажение результатов про­верки.

При этом претензии к аудитору могут возникнуть в том слу­чае, если со стороны заказчика не было либо утаивания инфор­мации, либо предоставления недостоверной информации.

Если заказчик считает, что аудиторская проверка проведена неквалифицированно, он должен обратиться в орган, выдавший лицензию на осуществление аудиторской деятельности тому ауди­тору, который его проверял, с заявлением о назначении провер­ки качества аудиторского заключения. Эта проверка проводится за счет средств заказчика. В случае обнаружения неквалифициро­ванного проведения аудиторской проверки, приведшей к убыт­кам для заказчика или для государства, с аудитора (аудиторской фирмы) могут быть взысканы на основании решения суда или арбитражного суда по иску, предъявляемому органом, выдавшим лицензию:

а) понесенные убытки в полном объеме,

б) расходы на проведение перепроверки,

в) штраф, зачисляемый в доход республиканского бюджета РФ в сумме до 100-кратного размера установленной законом минимальной оплаты труда — с аудитора, осуществляюще­го свою деятельность самостоятельно, и от 100 до 500-крат­ного размера установленной законом минимальной оплаты труда — с аудиторской фирмы.

Орган, выдавший лицензию, может также назначить провер­ку качества аудиторского заключения по собственной инициати­ве или по предложению прокурора. Такая проверка осуществля­ется за счет средств бюджетаУкраины.

Ответственность аудитора может возникнуть и при несоб­людении конфиденциальности информации (необеспечение со­хранности документов, получаемых от заказчика, необеспече­ние сохранности документов, составленных аудитором в ходе проверки, разглашение содержания этих документов без со­гласия заказчика). При нарушении конфиденциальности ин­формации у аудиторской организации может быть аннулиро­вана лицензия, а если информация составляет коммерческую тайну, то может возникнуть уголовная ответственность. В уго­ловном кодексе *не предусмотрена ответственность за недоне­сение о совершенном или готовящемся преступлении,* поэтому аудитор не несет ответственность за не сообщение информа­ции, полученной им в ходе проверки.

Аудиторская организация несет ответственность за качество и сроки оказания сопутствующих аудиту услуг согласно действую­щему законодательству, а также в соответствии с условиями до­говора, заключаемого между аудиторской организацией и эконо­мическим субъектом.

Аудиторская организация полностью или частично осво­бождается от ответственности за качество оказываемых сопут­ствующих аудиту услуг и сроки их выполнения в случае пре­доставления ложной или неполной информации, а также за задержки в ее предоставлении со стороны экономического субъекта.

4 Организация и проведение аудита.

**Организация и планирование аудиторской деятельности.**

Организация аудиторской проверки осуществляется в три основных этапа:

1. Организационно-подготовительный. Здесь производится ознакомление с бизнесом клиента, проводится оценка существенности и аудиторского риска, оценка системы учета и внутреннего контроля, а также разрабатываются общий план и программа аудита.

2. Исследовательский - заключается в выполнении аудиторских процедур и в оформлении рабочей документации.

3. Заключительный - включает в себя составление аудиторского заключения, отчета для руководства, оценку результатов аудитора.

Важным моментом аудиторской проверки является система подбора клиентов, а также взаимоотношения с имеющимися клиентами. Неудачный выбор клиента может привести к значительным финансовым и моральным издержкам, нанести ущерб репутации фирмы. Взаимоотношения клиента и аудитора определяют два типа клиентов:

1) формально-официальный, когда клиент требует быстрого проведения аудита без тесных дальнейших контактов;

2) неформальный, когда между клиентом и аудитором устанавливаются тесные контакты, а аудитор кроме проверки оказывает клиенту практическую и консультационную помощь.

Выбрав аудитора, клиент направляет в их адрес письмо-предложение по проведению аудита с указанием за какой период и гарантией оплаты аудиторских услуг. Официальным ответом является письмо-обязательство аудитора о согласии на проведение аудита, которое направляется клиенту для заключения договора. После подписания письма-обязательства составляется Договор на оказание аудиторских услуг, который в соответствии с нормативом №4 должен содержать: предмет договора, цель и масштабы аудита; возможность доступа к информации; права, обязанности, ответственность сторон; сроки предоставления клиентам документов; оценка стоимости аудиторских услуг с предоплатой их в пределах 50%; консультационные услуги.

Важнейшим методологическим принципом аудита является планирование. Планирование аудита должно осуществляться на основании национальных нормативов аудита: "Планирование аудита" №9, "Знание бизнеса клиента" №10, "Существенность и ее взаимосвязь с риском аудиторской проверки" №11, "Оценка системы внутреннего контроля предприятия и риска, связанного с эффективностью ее функционирования" №12, других нормативных и законодательных актах.

Планирование аудиторской деятельности осуществляется с целью предоставления эффективных экономических услуг в определенный промежуток времени, сосредоточение внимания аудитора на важнейших направлениях аудита, выявления проблем, которые необходимо проверить. Планирование аудита связано с определением его целей и задач, соответствия и обязанностей аудиторов.

Общий план проведения аудита должен содержать следующие разделы:

- понимание аудитором бизнеса клиента: анализ гавных влиятельных факторов деятельности предприятия, важнейших его характеристик и структуры;

- понимание системы учетно-аналитического процесса предприятия, в том числе системы внутреннего аудита и контроля, анализ методологии и принципов бухгалтерского учета;

- определение аудитором риска и сущности: оценка того, какие операции клиента являются наиболее рискованными, и разработка аудиторских процедур, которые будут способствовать выявлению существенных факторов искажений финансовой отчетности;

- факторы управленческого влияния: возможность участия в аудите других аудиторов и аудиторских фирм;

- факторы экономических отношений с другими предприятиями;

- виды, сроки и полнота процедур: существование возможности оперативного внесения изменений в отдельные участки аудита.

Аудиторская программа разрабатывается с момента конкретизации общего плана аудита согласно приложению к национальному нормативу аудита "Договор на проведение аудита" № 4. В аудиторской программе указываются: основные участки работы клиента и разделы учета, подлежащие проверке; способы проверки; методы проверки (документальный, фактический); распределение обязанностей между проверяющими аудиторами; сроки выполнения работ; порядок оформления рабочих документов и результатов проверки.

Таким образом, программа является детальным развитием плана аудитора.

**Последовательность проведения аудита и оформление его результатов.**

Документальное оформление аудиторской проверки проводится на основании статей 7, 21 Закона Украины "Об аудиторской деятельности", национальных стандартов аудита:

- № 6 "Документальное оформление аудиторской проверки";

- № 26 "Аудиторское заключение";

- № 27 "Прочая информация в документах, касающихся проверенной аудитором финансовой отчетности предприятия";

- № 28 "Аудиторские заключения специального назначения";

- № 29 "Оценка перспективной финансовой информации".

Согласно этим документам документальное оформление аудита состоит из двух видов документов: рабочей и заключительной (итоговой).

Рабочие документы - это записи, в которых аудитор фиксирует использованные процедуры, тесты, полученную информацию и заключения, сделанные в результате проведения аудита. Рабочие документы являются собственностью аудитора. Они содержат всю информацию, которую аудитор считает важной для правильного выполнения проверки. Эта информация должна подтвердить заключение аудитора. Рабочие документы обычно содержат: информацию о клиенте; копии юридических первичных и других документов; документацию о планировании аудита; информацию о проведенных тестах систем контроля, аудиторские свидетельства; заключения аудиторов со стороны; заключения, сделанные аудитором для разных объектов аудита.

После окончания проверки рабочие документы остаются у аудитора, который должен обеспечить их надежное хранение.

Итоговая документация состоит из аудиторского заключения и дополнительной документации, которая передается заказчику.

Аудиторское заключение - это официальный документ, составленный в установленном порядке по результатам проведения аудита и содержащий суждение-оценку аудитора относительно достоверности отчетности, полноты и соответствия действующему законодательству и установленным нормативам бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности. Аудиторское заключение состоит из следующих разделов:

1. Раздел "Заголовок", где необходимо записать, что аудиторская проверка проводилась независимыми аудиторами, указать название аудиторской фирмы, а также полное название предприятия, которое проверяется, и время проверки.

2. Раздел "Кому адресован аудит" требует четкого определения адресата.

3. Раздел "Вступление" содержит данные о составе отчетности, которая проверялась, дату, на которую была составлена информация, обязательное уведомление об ответственности за составление отчетности руководства предприятия и замечания о том, что аудитор обязан подготовить заключение на основании информации, которая поступила по результатам проверки предоставленной отчетности.

4. Раздел "Масштаб проверки" предусматривает определение масштабов аудита и содержания выполненных работ. Этот раздел должен обеспечить потребителям аудиторского заключения уверенность в том, что аудит спланирован и проведен согласно требованиям нормативов.

5. Раздел "Заключение аудитора о проверенной финансовой отчетности" требует четкого суждения аудитора об отчетности, правильность всех ее существенных аспектов относительно инструкций о порядке составления отчетности и действующих принципов учета.

6. Раздел "Дата аудиторского заключения". Аудитор должен проставлять дату аудиторского заключения в день завершения аудиторской проверки.

7. Раздел "Адрес аудиторской фирмы".

8. Раздел "Подписание аудиторского заключения". Аудиторское заключение и отчетность, о которой аудитор дает свое заключение, подписывается независимыми аудиторами от имени аудиторской фирмы.

Существуют такие следующие виды аудиторских заключений:

= безусловно положительное;

= условно положительное;

= отрицательное;

= аудитор отказывается выдавать заключение об отчетности и оформляет свой отчет в другой форме.

Согласно требованиям аудиторское заключение должно содержать: основные сведения об аудиторской фирме и о клиенте, об условиях договора на проведение аудита и требования к содержательной части аудиторского заключения; анализ показателей финансового состояния путем расчета финансовых коэффициентов.

Источник: <http://revolution.allbest.ru>

ТЕМА 8

1 Аудиторская истина, её познание в аудите.

Аудит (аудиторская проверка) – это процесс познания истины, который состоит в тщательном изучении осуществленных операций и представляет собой исследование фактов прошлого. Интересы лиц, задействованных в хозяйственном процессе: собственника, администратора, служащих, подотчетных лиц, кредиторов и дебиторов – противоположные, и эти разногласия неминуемо находят свое отражение в учетных регистрах. Истина одна, а искажений ее несметное количество.   Наши аудиторы поймут и сумеют увидеть искаженные тенденции, заложенные в учетной политике проверяемого предприятия, и поняв их,  увидят за документами цели заинтересованных лиц, независимо от обстоятельств установят объективную истину относительно отраженных  в учете и отчетности хозяйственных фактов, получат доказательства для ее подтверждения и донесут эту истину через аудиторское заключение пользователям информации.

  Цель обязательного и общего аудита состоит в выражении мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности проверяемых лиц и о соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Украины.

  По результатам аудита бухгалтерской отчетности аудиторы выражают свое мнение о том, все ли остатки по строкам баланса предприятия отражены правомерно и подтверждаются ли они первичной документацией, все ли финансовые показатели в отчетности исчислены верно.

  В ходе практически любого вида аудиторской проверки проверяются баланс, отчет о финансовых результатах, приложения к балансу, бухгалтерские регистры, первичная документация (договора, расчеты с контрагентами, акты выполненных работ, накладные, ведомости по начислению зарплаты, налоговые декларации и пр.). При аудите бухгалтерской  отчетности особенное внимание уделяется расчету финансовых показателей и подтверждению остатков по балансовым счетам. Что касается  исчисления налогов и налоговой отчетности, то при данном  виде проверки аудиторам необходимо удостовериться в отсутствии грубых нарушений в этом вопросе без пристального внимания к деталям (например, не проверяется правильность заполнения входящих налоговых накладных, полнота их наличия и пр.).

  В ходе работы для обоснования своих выводов аудиторы собирают доказательства, используя тесты и процедуры проверки достоверности учетной информации и состояния внутреннего контроля проверяемого предприятия. О выявленных отклонениях в бухгалтерском учете и отчетности информируется руководство организации или собственник (в зависимости от того, кто является заказчиком услуг) в специальном письменном отчете. Этот отчет предназначается для внутреннего использования и не подлежит разглашению третьим лицам без указания заказчика.

    Свое мнение о достоверности бухгалтерской отчетности и рекомендации по исправлению недостатков аудиторы выражают в аудиторском заключении.

2 Первичный документ как источник доказательства.

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

Источниками получения аудиторских доказательств (доказательной информацией) явля­ются:

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

Наиболее ценными аудиторскими доказательствами считаются первичные документы экономического субъекта и третьих лиц. К ним относятся те, которые были получены с первоисточников, т.е. прибыльных и видаткових документов, актов инвентаризации кассы, сравнительных відомостей и др.

Источник: www.allbest.ru

ТЕМА 9

1. Владение рабочими документами и их хранение.

Рабочие документы - это записи, в которых аудитор фиксирует использованные процедуры, тесты, полученную информацию и соответствующие выводы, сделанные в ходе аудита. Рабочие документы должны включать в себя всю информацию, которую аудитор считает важной для правильного выполнения проверки и которая должна подтвердить те итоги, которые он приводит в своем заключении. После завершения аудита рабочие документы остаются у аудитора. Рабочие документы являются собственностью аудитора. Он должен составлять справки на основе извлечений из своих рабочих документов. Однако его право собственности ограничено этическими нормами и условиями конфиденциальности. Рабочие документы аудитора не могут рассматриваться как часть финансовой документации клиента.  
Рабочие документы нельзя требовать или изымать у аудитора, за исключением только тех случаев, когда это предусмотрено решениями судебных и следственных органов. Аудитор должен обеспечить надежное хранение рабочих документов, которое удовлетворяет требования хранения и конфиденциальности.  
Срок хранения рабочей документации определяется как практикой аудиторской деятельности, так и юридическими требованиями, а в случае необходимости также другими дополнительными соображениями.

Источник: http://www.yur-info.org.ua

ТЕМА 10

1. Аудиторский вывод специального назначения

Руководство в связи с аудиторскими заданиями для специаль­ных целей представлено в МСА 800 «Аудиторский отчет (заключение) по аудиторским заданиям для специальных целей». В контексте этого МСА аудиторские задания для специальных целей включают в себя:

■ финансовую отчетность, подготовленную в соответствии со все­сторонними основами бухгалтерского учета, отличными от МСФО или национальных стандартов;

■ определенные счета, элементы счетов или статьи финансовой отчетности;

■ соответствие контрактным договоренностям;

■ обобщенную финансовую отчетность.

Данный МСА не применяется в рамках заданий, которыми пред­усмотрено проведение обзорной проверки, согласованных процедур или компиляции.

Согласно МСА 800 аудитор должен проверить и оценить выво­ды, сделанные на основе аудиторских доказательств, полученных в ходе аудиторского задания для специальных целей, в качестве базы для выра­жения мнения. Отчет (заключение) должен содержать ясно выражен­ное в письменном виде мнение.

В разделе «Общие соображения» содержится требование, соглас­но которому до того ак приступить к аудиторскому заданию для спе­циальных целей, аудитор должен убедиться в достижении согласия с клиентом относительно точного характера задания, а также формы и содержания отчета (заключения), который будет выпущен. В этом разделе перечислены основные элементы отчета (заключения) ауди­тора по аудиторскому заданию для специальных целей: название; адре­сат; открывающий или вводный абзац (указание проаудированной информации; заявление об ответственности руководства субъекта и ответственности аудитора); абзац, описывающий объем (ссылка на МСА, применимые к аудиторскому заданию для специальных целей; описание работы, выполненной аудитором); абзац, выражающий мне­ние по поводу финансовой информации; дата отчета (заключения); адрес аудитора; подпись аудитора.

В МСА 800 включен раздел «Отчеты (заключения) по финан­совой отчетности, подготовленной в соответствии со всесторонни­ми основами бухгалтерского учета, отличными от Международных стандартов финансовой отчетности или национальных стандартов». В этом разделе говорится, что аудиторский отчет (заключение) по финан­совой отчетности, подготовленной в соответствии с другими всесторон­ними основами бухгалтерского учета, должен содержать заявление, указывающее на применяемые основы бухгалтерского учета или включающее в себя ссылку на пояснения к финансовой отчетности, содержащие такую информацию. В мнении должно быть указано, подготовлена ли финансовая отчетность во всех существенных отношениях в соответствии с указанными основами бухгалтерского учета.

От аудитора требуется, чтобы он рассмотрел, явствует ли из назва­ния или примечаний к финансовой отчетности, что данная отчетность подготовлена не в соответствии с МСФО или национальными стан­дартами. Например, финансовый отчет, подготовленный для целей налогообложения, может быть назван «Отчет о доходах и расходах на основе подоходного налога». Если финансовая отчетность, подго­товленная по другим всесторонним основам бухгалтерского учета, не имеет соответствующего названия или основы бухгалтерского уче­та раскрыты неадекватно, аудитор должен выпустить отчет (заключе­ние), модифицированный соответствующим образом.

В разделе «Отчеты (заключения) по компонентам финансовой отчетности» рассматриваются случаи, когда от аудитора может потре­боваться выразить мнение по поводу одного или нескольких компо­нентов финансовой отчетности (по поводу дебиторской задолженно­сти, товарно-материальных запасов, начисления премий работникам или резерва для уплаты подоходного налога). Обычно такое задание может выполняться как самостоятельное или совместно с аудитом финансовой отчетности субъекта. Тем не менее по окончании подоб­ной проверки аудиторский отчет (заключение) по финансовой отчет­ности в целом не выдается, и поэтому аудитор должен выразить мне­ние только по поводу того, подготовлен ли проверенный компонент во всех существенных отношениях в соответствии с определенными основами бухгалтерского учета.

Аудиторский отчет (заключение) по компоненту финансовой отчетности должен включать в себя указание на те основы бухгалтер­ского учета, в соответствии с которыми этот компонент представлен, или ссылку на соглашение, определяющее такую основу. В мнении должно быть отмечено, подготовлен ли компонент во всех существенных отно­шениях в соответствии с названными основами бухгалтерского учета.

При выражении отрицательного мнения или отказе от выраже­ния мнения по поводу финансовой отчетности в целом аудитору сле­дует готовить отчет (заключение) по компонентам финансовой отчет­ности только в том случае, если эти компоненты не настолько обширны, что составляют большую часть такой финансовой отчетности. В про­тивном случае может произойти искревление смысла отчета (заключе­ния) относительно финансовой отчетности в целом.

В разделе «Отчеты (заключения) о соответствии контрактным договоренностям» говорится, что задания, целью которых является выражение мнения по поводу соответствия деятельности субъекта опре­деленным требованиям контрактных договоренностей, следует выпол­нять только в том случае, если аспекты соответствия в целом имеют отношение к финансовым вопросам и вопросам бухгалтерского учета, не выходящим за рамки профессиональной компетенции аудитора.

В разделе «Перспективы государственного сектора» говорится, что некоторые задания, считающиеся в условиях частного сектора аудиторскими заданиями для специальных целей, в условиях государ­ственного сектора не имеют специальных целей. Например, отчеты о финансовой отчетности, составленной в соответствии с основами бух­галтерского учета, отличными от МСФО или национальных стандар­тов, в государственном секторе представляют собой скорее норму, а не исключение. На это следует обратить внимание аудитору, которо­му необходимо учесть руководящие указания в отношении его обязан­ности определять, ведет ли учетная политика к вводящей в заблужде­ние информации. Подчеркнуто, что нужно принять во внимание также и то, что аудиторские отчеты (заключения) в государственном секторе обычно являются общедоступными, и поэтому ограничить их исполь­зование особой группой пользователей невозможно.

МСА 800 содержит четыре приложения:

1) примеры отчетов (заключений) по финансовой отчетности, подготовленной в соответствии с всесторонними основами бухгалтер­ского учета, отличными от международных стандартов финансовой отчетности или национальных стандартов;

2) примеры отчетов (заключений) по компонентам финансовой

отчетности;

3) примеры отчетов (заключений) в соответствии с контрактны­ми договоренностями;

4) примеры отчетов (заключений) по обобщенной финансовой отчетности.

Источник: www.audit.ua

 ТЕМА 11

* + 1. Программное обеспечение для аудитора.

Аудиторское программное обеспечение включает компьютерные программы, используемые аудитором, как часть своих аудиторских процедур для того, чтобы обрабатывать аудиторские данные. Оно может состоять из пакетных программ, целевых программ и программ пользования. Независимо от источника программ аудитор должен до их использования привести следующие основания их действенности для аудита:   
- Пакетные программы являются общими компьютерными программами, составленными для выполнения функций обработки данных, которые включают считывание компьютерных файлов, выборку информации, расчет калькуляций, формирование файлов данных и печать отчетов на формате, установленном аудитором.   
- Написанные целевые программы представляют собой компьютерные программы, составленные для выполнения аудиторских заданий при определенных обстоятельствах. Эти программы могут быть подготовлены аудитором, компанией или внешним программистом, нанятым аудитором. В ряде случаев существующие программы компании могут использоваться аудитором в их первоначальной или измененной форме, поскольку это может быть более эффективным, чем создание независимых программ. Программы пользователя используются компанией для выполнения общих функций обработки данных, таких как сортировка, создание файлов. Эти программы в основном не составляются для целей аудит и, следовательно, могут не содержать такие операции, как автоматический счет записей или контроль итогов.

2. Методика проведения аудита в условиях КОД

1. Аудитор должен изучить и оформить в виде рабочего документа все существенные вопросы организации обработки учетных данных в системе КОД экономического субъекта, отразив в нем следующие положения:

а) организационная форма обработки данных, например: осуществляет ли обработку специальное подразделение (вычислительный центр, информационно-вычислительный центр, отдел автоматизированной системы управления предприятием) или компьютеры установлены на рабочих местах бухгалтерского персонала и обработка данных осуществляется непосредственно бухгалтерами; ведется ли обработка данных экономическим субъектом самостоятельно или ведется по договору с третьей стороной;

б) форма бухгалтерского учета;

в) разделы и участки учета, функционирующие в среде КОД;

г) система КОД размещена на одном или на нескольких компьютерах;

д) обработка учетных данных ведется локально на каждом компьютере или применяется сетевой вариант;

е) обеспечение архивирования и хранения данных;

ж) передача данных производится: с использованием каналов связи, через внешние носители (например, дискеты) или происходит ввод данных с клавиатуры.

2. Аудитор должен изучить и оформить рабочим документом используемое проверяемым экономическим субъектом:

а) обеспечение КОД техническими средствами;

б) программное обеспечение КОД (составляется краткая характеристика, в частности кем разработано, когда внедрено программное обеспечение КОД, частота и метод его обновления в соответствии с изменениями действующего законодательства);

в) технологическое обеспечение; рекомендуется оформлять в виде схемы, состоящей из отдельных блоков технологического процесса обработки данных (ввод данных, их верификация и т.д.);

г) другие виды обеспечения КОД (следует дать краткое описание иных видов обеспечения).

В рабочем документе по бухгалтерскому программному обеспечению должно быть указано наличие лицензий на каждый из его элементов.

3. Аудитор должен оценить и оформить рабочим документом возможности компьютерной системы в части:

а) гибкого реагирования на изменения хозяйственного, налогового или иного законодательства с точки зрения настройки программного обеспечения;

б) формирования бухгалтерской и внутренней управленческой отчетности;

в) осуществления аналитических процедур;

г) расширения функций компьютерной системы.

4. Аудитор должен оценить квалификацию бухгалтерского персонала в области КОД, в частности: имеют ли специалисты соответствующее высшее или среднее специальное образование, или прошли курс обучения в области информационных технологий, или изучение системы КОД происходило самостоятельно.

5. При составлении общего плана аудиторской проверки в соответствии с правилом (стандартом) "Планирование аудита" каждый этап планирования должен быть уточнен с учетом влияния на процесс аудита применяемых экономическим субъектом информационных технологий и системы КОД. Уровень автоматизации обработки учетной информации должен быть учтен при определении объема и характера аудиторских процедур.

6. Аудитор должен оценить надежность системы внутреннего контроля проверяемого экономического субъекта в соответствии с правилом (стандартом) аудиторской деятельности "Изучение и оценка систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля в ходе аудита" и влияние на эту надежность функционирующей системы КОД:

а) контроль подготовки данных как на уровне пользователя, так и на уровне компьютерной службы;

б) контроль предотвращения ошибок и фальсификаций во время работы;

в) контроль работы с данными (доступ, правильность, полнота), особенно с данными постоянного (нормативно-справочного) характера;

г) возможность изменения программного обеспечения, особенно в части методов регистрации первичной информации;

д) степень координации и взаимодействия между службой информатизации и пользователями системы КОД.

7. При оценке среды КОД аудитор должен охарактеризовать:

а) соответствие применяемой формы учета используемой системе обработки данных;

б) соответствие алгоритмов обработки бухгалтерских данных действующему законодательству и возможность их изменения в случае изменения порядка ведения бухгалтерского учета, хозяйственного, налогового и иного законодательства;

в) способ организации, хранения и обновления данных;

г) обеспечение контроля ввода данных;

д) возможность настройки внешней отчетности на изменение ее форм;

е) возможность вывода на печать данных о хозяйственных операциях.

8. Аудитор обязан проверять соответствие применяемых алгоритмов требованиям нормативной документации по ведению бухгалтерского учета и составлению бухгалтерской отчетности по основным автоматизированным расчетам экономического субъекта.

9. Аудитору необходимо убедиться в том, что информационная база внутри компьютера обеспечивает сохранность информации, ее архивирование, простоту доступа, кодирование и декодирование информации, ограничение несанкционированного доступа к ней. Актуальность данных (т.е. их соответствие изменившимся условиям хозяйственной жизни) обеспечивается регламентированием источников и потребителей информации, периодичностью и условиями ее обновления.

* 1. Организация и требования к аудиту в условиях КОД.

При проведении аудита в системе компьютерной обработки данных (КОД) сохраняются цель аудита и основные элементы его методологии. Наличие среды КОД существенно влияет на процесс изучения аудитором системы учета экономического субъекта и сопутствующих ему средств внутреннего контроля.

Использование технических средств приводит к изменению отдельных элементов организации бухгалтерского учета и внутреннего контроля:

для проверки хозяйственных операций наряду с традиционными первичными учетными документами используются и первичные учетные документы на машиночитаемом носителе;

постоянные нормативно-справочные показатели могут быть проверены по данным, хранящимся в памяти компьютера или на машиночитаемых носителях информации;

вместо традиционных ручных форм счетоводства может применяться форма учета, ориентированная на прогрессивные методы формирования выходной информации и обеспечения ее достоверности, совмещение синтетического учета с аналитическим и систематического с хронологическим, а также повышение оперативности и удобства использования учетной и отчетной информации.

Экономический субъект обязан предоставить аудиторской организации необходимый доступ к системе КОД. Невыполнение (неполное выполнение) этого условия является ограничением объема аудита в системе КОД, вследствие чего аудиторская организация может потребовать предоставления необходимых ей документов на бумажных носителях информации.

Аудитору желательно иметь представление о техническом, программном, математическом и других видах обеспечения компьютерной техники, а также системах обработки экономической информации. В случае отсутствия у аудитора указанных знаний следует использовать работу эксперта в области информационных технологий.

Аудиторской организации целесообразно иметь библиотеку наиболее распространенных систем КОД и прилагать усилия к изучению особенностей их практического применения.

Аудитор должен изучить и оформить в виде рабочего документа все существенные вопросы организации обработки учетных данных в системе КОД экономического субъекта.

Аудитор должен изучить и оформить рабочим документом используемое проверяемым экономическим субъектом обеспечение КОД техническими средствами, программное обеспечение КОД, технологическое обеспечение, другие виды обеспечения КОД; в рабочем документе должно быть указано наличие лицензий на каждый из его элементов.

Аудитор должен оценить и оформить рабочим документом возможности компьютерной системы: гибкость реагирования на изменения хозяйственного, налогового или иного законодательства с точки зрения настройки программного обеспечения; формирование бухгалтерской и внутренней управленческой отчетности; осуществление аналитических процедур; расширение функций.

Аудитор должен оценивать квалификацию бухгалтерского персонала в области КОД.

При составлении общего плана аудиторской проверки каждый этап планирования должен быть уточнен с учетом влияния на процесс аудита применяемых экономическим субъектом информационных технологий и системы КОД. Уровень автоматизации обработки учетной информации должен быть учтен при определении объема и характера аудиторских процедур.

Организация данных бухгалтерского учета у клиента в среде КОД влияет на профессиональный риск аудитора.

Аудитор обязан оценить надежность СВК проверяемого экономического субъекта и влияние на эту надежность функционирующей системы КОД.

Аудитор проверяет соответствие применяемых алгоритмов требованиям нормативной документации по ведению бухгалтерского учета и составлению бухгалтерской отчетности по основным автоматизированным расчетам экономического субъекта.

Аудитору необходимо убедиться в том, что информационная база внутри компьютера обеспечивает сохранность информации, ее архивирование, простоту доступа, кодирование и декодирование информации, ограничение несанкционированного доступа к ней. Актуальность данных (т.е. их соответствие изменившимся условиям хозяйственной жизни) обеспечивается регламентированием источников и потребителей информации, периодичностью и условиями ее обновления.

Источниками получения аудиторских доказательств при проведении аудиторских процедур являются данные, подготовленные в системе КОД экономического субъекта в виде таблиц, ведомостей, регистров бухгалтерского учета экономического субъекта. Аудитор имеет возможность применять их, их копии (в том числе фотокопии) в качестве рабочей документации аудита, сопровождая обработку этих документов ссылками, пометками, специальными символами.

Рабочие документы, формирующиеся в процессе аудита в условиях КОД и существенно отличающиеся от обычных рабочих документов (например, документы, подготовленные на машинных носителях), могут храниться в аудиторской организации обособленно в архиве аудиторских файлов на машинных носителях.

Аудиторская организация должна обеспечить сохранность аудиторских файлов на машинных носителях, их оформление и сдачу в архив. Система идентификации рабочих документов в аудиторском файле на машинном носителе устанавливается аудиторской организацией. Целесообразно хранить аудиторские файлы по каждому экономическому субъекту аудиторской организации на отдельном машинном носителе.

В условиях использования экономическим субъектом системы КОД повышается эффективность и надежность такой аудиторской процедуры, как проверка арифметических расчетов экономического субъекта.

Аудитору необходимо убедиться в том, что:

регистры учета, формируемые системой КОД, соответствуют данным первичного учета; наличие системы КОД не освобождает экономический субъект от обязанности документировать в установленном порядке факты хозяйственной жизни;

отсутствуют несанкционированные изменения программного обеспечения, а санкционированные изменения документированы, согласованы, одобрены и проверены разработчиком программного обеспечения.

В условиях КОД [аудит](http://click01.begun.ru/click.jsp?url=Lr8WXPD5*Pm*2z2IFNGV3hXrC98etW6kn-igXVTz1x-2THFYq0Pe0S*Aiw0yWkXesg7fphAPFB9QZ1lkypi0MqAQdbTZxlAK7FQazlqScY9udv4*pv8JE-TOTK3fATIPHvvRJsR40aYR1A7eySpoSXYLGVu4ycho2acNxN5CvDeDE4ugfDKKmaXWpLUXGi3-vlSJ8qhUZTyc42zs*HEEkGCuA8UrLRfT-rEV-RxZxM93WG6K43p7FOFgOhGhqIkVJImAEML2hK5oCWG4EiIAI-QxF0ryLol1M3r5Jp6wg0KQSuk*I0OyxfAFqAs3Jhpc*VVZ8mCumrDENM4eAevcsi*Y4HPwfaKrQujkhUiHqKb-C3zREUMzh8oRbN71*GhIKMhZWA) может проводиться с использованием машинно-ориентированных и (или) ручных процедур.

Машинно-ориентированные процедуры обычно подразумевают использование аудитором программных средств для проверки содержания компьютерных файлов экономического субъекта и контрольных примеров для тестирования алгоритмов КОД.

Объем учетной информации предприятия, обрабатываемой компьютерами, непосредственно свидетельствует об уровне автоматизации учетных процессов. Опыт работы отечественных предприятий свидетельствует, что большинство руководителей неохотно проводят комплексную автоматизацию учета и ограничиваются установкой нескольких персональных компьютеров для автоматизации учета отдельных участков деятельности, будь то учет труда и заработной платы, материального снабжения и сбыта либо таких взаимосвязанных производственных процессов, как использование сырья и материалов, энергии, полуфабрикатов.

Объем учетной информации предприятия, обрабатываемой компьютерами, оценивается на основании определения ее удельного веса в общей массе информации предприятия, подлежащей учету.

Подобная оценка возможна лишь на основе критериев, выбранных (а возможно, и выработанных) самим аудитором. Точность такой оценки непосредственно зависит от степени условности выбранных параметров и “видимой” необходимости их применения.

Учетную машинную информацию формируют работники предприятия на основе документов. С момента занесения информации в компьютер она считается учтенной (для информации, обрабатываемой на компьютере) и так или иначе влияет на состояние базы данных в целом. Для определения уровня организации автоматизированного учета весьма важным является изучение процесса формирования учетной машинной информации, порядка ее использования.

Информация о деятельности предприятия возникает в различных местах и в разные моменты времени. Изучение этого процесса облегчается при построении схем(ы) информационных потоков по принципу возникновения, обработки (передачи) и использования учетной информации.

Анализ движения информации позволяет оценить оптимальность построения информационных потоков предприятия, выявить неоправданные ходы, излишние пересечения, дублирования информации. В особых случаях возможно составление и решение “транспортной” задачи.

Изучение СВК предприятия за формированием и использованием компьютерных баз данных носит первостепенное значение для аудитора, так как позволяет во многом скорректировать план аудиторской проверки и точнее определить аудиторский риск. Однако такую оценку следует осуществлять лишь на последнем этапе предварительного анализа организационного уровня автоматизации учета предприятия, так как вся СВК предприятия за формированием баз данных и их использованием строится на основе конкретной формы организации компьютерного учета.

С точки зрения оценки СВК компьютерных баз данных необходимо определить:

состав системы контроля;

контролируемые объекты;

методы осуществления контроля.

Для правильного понимания организации внутреннего контроля компьютерных баз данных предприятия необходимо выяснить состав системы контроля. В нее могут входить специальный ревизионный отдел, специалисты основной бухгалтерии, [администрация](http://click01.begun.ru/click.jsp?url=Lr8WXEpCQ0Kx9sn1aazoo2iWdqJjyBPZ4oXdIBKdy183n9sbqAlxuL62dsFU8B3jZ-8teH4yaB13j9D392JxdHn1HuN8ELpmIZh4k1A33NW5Remd6m6Seiy1rFq8FMVDnQuFQ5m1AFMhUw0ms-AHxNlgEc9vlHQ4G815A5Q8CRkGgYkZuTOY9Qss*ifno2hhR**-slp4vqUQN8GM7Hw08v6P-dZc5TQQU5WaJVgV4mGavXmN2XORGumaoMvzJAPhBaqU4jiSgdJ-ITUD2oQD1EChdFnCLu3xPzulRHorXx14RcGo1M*hx2MCoB1O7WYDznPjdzjjwcb-dCtOj4X09vRkEV7KeqAwW5aXxCCSQV6Og2pNSI364Izjlb5Tl9KZDtgz-r-qEkAfmmyq1WWJg7BRQb0), а также любые сотрудники и должностные лица, в обязанность которых входит контроль за формированием и использованием машинной учетной информации. Некоторые предприятия пользуются постоянными услугами сторонних организаций и экспертов для осуществления ревизии текущей деятельности. Следует обратить особое внимание на внешние источники внутреннего контроля.

Выбор объектов контроля во многом зависит от организации автоматизированного учета на предприятии, однако необходимость контроля вышеперечисленных объектов не вызывает сомнений. Определение контролируемых объектов необходимо для правильной оценки методов осуществления контроля баз данных.

Каждое предприятие самостоятельно выбирает методы контроля тех или иных объектов, исходя из конкретной системы организации процесса формирования и использования компьютерной информации. Существует несколько принципов организации внутреннего контроля: внезапность, плановость, перманентность проверок, порядок проведения которых достаточно широко известен.

Особое внимание заслуживают программные средства контроля формирования и использования учетной информации, используемые также и для защиты ее от несанкционированного пользователя. Так, следует определить наличие входных паролей компьютеров, а также персональных паролей пользователей, позволяющих определить авторство произведенных операций и полученной информации. Необходимо также рассмотреть способы передачи учетной информации и контроля за возможностью ее утечки или искажения.

Поскольку выполнение рассмотренных этапов предварительного анализа может занимать в некоторых случаях довольно много времени и методы оценки могут неоднократно применяться в практике аудита, целесообразно создать экспертную компьютерную систему оценки организационного уровня автоматизации, хотя это и требует достаточно больших интеллектуальных усилий и затрат времени.

Аудит автоматизированных систем учета и финансового управления является неотъемлемой частью процедуры общего аудита хозяйственной деятельности предприятия.

На основе предварительного анализа организационного уровня автоматизации учета аудитор включает в план проведения проверки наряду с мероприятиями по аудиту счетов бухгалтерского учета, отчетности и т.д. мероприятия по проверке возможных искажений, утере и фальсификации учетной информации в связи с применением компьютеров. Еще раз подчеркнем прикладной характер аудита автоматизированных систем учета, так как он является одним из инструментов аудитора в процессе определения факта достоверности финансовой информации предприятия.

Основная задача аудита автоматизированных систем учета - проверка достоверности учетной машинной информации. При ведении автоматизированного учета на основе персональных компьютеров основной проблемой является разделенность баз данных и несовершенность способов передачи информации вследствие различных причин (обрывов сеансов модемной связи, нарушения целостности магнитного слоя на ГМД и т.д.). В связи с этим базы данных различных компьютеров могут быть взаимно некорректными. Подобная некорректность может стать следствием и умышленных действий.

Особенно важны сверка учетной информации компьютеров с данными первичных документов, а также правильность выведения итогов, выдаваемых машинами.

В случае выявления несоответствий участков баз данных необходимо принять меры, чтобы выяснить их причины и получить правильную информацию. Следует учитывать, что такие искажения могли стать следствием умышленных действий.

Проверка взаимосоответствия различных баз данных ориентирует аудитора в выборе объектов, требующих сплошной и тщательной проверки, путем сравнения выходной машинной информации с первичными учетными документами предприятия.

Любые распечатки, сделанные без участия аудитора, необходимо проверять на достоверность, потому что ряд подпрограмм вывода информации на экран компьютера предполагает формирование последней из полученных на экране выходных форм данного типа в формате текстового файла. Например, при получении отчета на экране типа “Оборотно-сальдовая ведомость за июнь” одновременно в программе формируется файл типа “Oborot s. txt”, где содержится выводившаяся на экран информация, подлежащая любой возможной корректировке.

На предприятиях, имеющих штат программистов, могут быть созданы собственные экспертные системы для принятия самостоятельных решений, анализирующие ситуации и способные давать вполне определенные рекомендации. Необходимо выяснить логику и принципы построения таких систем.

**Процедуры аудита в условиях КОД.**

В условиях КОД аудит может проводиться с использованием машинно-ориентированных и (или) ручных процедур.

Машинно-ориентированные процедуры должны включать:

программные средства, используемые аудитором для проверки содержания компьютерных файлов экономического субъекта;

контрольные примеры, используемые аудитором для тестирования алгоритмов КОД.

При применении машинно-ориентированных процедур руководитель аудиторской проверки, или лицо, которому он это поручил, должен обеспечить контроль за работой, выполняемой персоналом, имеющим специальные знания и навыки в условиях работы КОД, и другим персоналом, занятым в аудите. Проведение аудитором машинно-ориентированных процедур в отношении копий компьютерных файлов допускается при условиях, что аудитор имеет достаточную уверенность в том, что они действительно полностью соответствуют оригиналам файлов экономического субъекта. Аудитор может проводить машинно-ориентированные процедуры в отношении компьютерных файлов, полученных от третьего лица, осуществляющего по договору КОД экономического субъекта.

**Общие требования к проведению аудита в условиях КОД:**

Компьютерная обработка данных экономического субъекта имеет место в случаях, когда с помощью компьютерной техники осуществляется обработка значительных объемов учетной информации независимо от следующих факторов;

компьютер используется экономическим субъектом самостоятельно или по договору с третьей стороной:

компьютер используется экономическим субъектом для обработки экономической информации во всех аспектах хозяйственной деятельности и ее учета или только для автоматизации обработки информации по отдельным видам фактов хозяйственной жизни, отдельным участкам учета.

При проведении аудита в системе КОД сохраняются цель аудита и основные элементы его методологии. Наличие среды КОД существенно влияет на процесс изучения аудитором системы учета экономического субъекта и сопутствующих ему средств внутреннего контроля.

Использование технических средств приводит к изменению отдельных элементов организации бухгалтерского учета и внутреннего контроля:

для проверки хозяйственных операций наряду с традиционными первичными учетными документами используется и первичные учетные документы на машинном носителе;

постоянные нормативно-справочные показатели могут быть проверены по данным, хранящимся в памяти компьютера или на машиночитаемых носителях информации;

вместо традиционных ручных форм счетоводства может применяться форма учета, ориентированная на прогрессивные методы формирования выходной информации и обеспечения ее достоверности, совмещение синтетического учета с аналитическими систематического с хронологическим, а также повышение оперативности и удобства использования учетной и отчетной информации.

Аудитор не должен принуждать (прямо или косвенно) проверяемого экономического субъекта к применения системы КОД, известной аудитору. Рекомендация аудитора в части использования той или иной системы КОД возможна только в случае, когда аудитор оказывает экономическому субъекту сопутствующую аудиту услугу по организации системы КОД по просьбе последнего.

Экономический субъект обязан предоставить аудиторской организации необходимый доступ к системе КОД. Невыполнение (неполное выполнение) этого условия является ограничением объема аудита в системе КОД, вследствие чего аудиторская организация может потребовать предоставления необходимых ей документов на бумажных носителях информации.

4. Злоупотребления в условиях КОД.

Основные компьютерные злоупотребления возможны при наличии следующих условий:

а) доступ непосредственно к компьютеру или терминалу;

б) доступ к файлам данных;

в) наличие возможностей для использования средств в личных целях;

г) доступность системной информации;

д) доступ к программам компьютера.

В условиях использования экономическим субъектом системы КОД повышается эффективность и надежность такой аудиторской процедуры, как проверка арифметических расчетов экономического субъекта.

Аудитору необходимо убедиться в том, что: регистры учета, формируемые системой КОД, соответствуют данным первичного учета; наличие системы КОД не освобождает экономический субъект от обязанности документировать в установленном порядке факты хозяйственной жизни; отсутствуют несанкционированные изменения программного обеспечения, а санкционированные изменения документированы, согласованы, одобрены и проверены разработчиком программного обеспечения.

Особое внимание заслуживают программные средства контроля формирования и использования учетной информации, используемые также и для защиты ее от несанкционированного пользователя. Так, следует определить наличие входных паролей компьютеров, а также персональных паролей пользователей, позволяющих определить авторство произведенных операций и полученной информации. Необходимо также рассмотреть способы передачи учетной информации и контроля за возможностью ее утечки или искажения.

Основная задача аудита автоматизированных систем учета - проверка достоверности учетной машинной информации. При ведении автоматизированного учета на основе персональных компьютеров основной проблемой является разделенность баз данных и несовершенность способов передачи информации вследствие различных причин (обрывов сеансов модемной связи, нарушения целостности магнитного слоя на ГМД и т.д.). В связи с этим базы данных различных компьютеров могут быть взаимно некорректными. Подобная некорректность может стать следствием и умышленных действий.

Особенно важны сверка учетной информации компьютеров с данными первичных документов, а также правильность выведения итогов, выдаваемых машинами.

В случае выявления несоответствий участков баз данных необходимо принять меры, чтобы выяснить их причины и получить правильную информацию. Следует учитывать, что такие искажения могли стать следствием умышленных действий.

Любые распечатки, сделанные без участия аудитора, необходимо проверять на достоверность, потому что ряд подпрограмм вывода информации на экран компьютера предполагает формирование последней из полученных на экране выходных форм данного типа в формате текстового файла. Например, при получении отчета на экране типа “Оборотно-сальдовая ведомость за июнь” одновременно в программе формируется файл типа “Oborot s. txt”, где содержится выводившаяся на экран информация, подлежащая любой возможной корректировке.На предприятиях, имеющих штат программистов, могут быть созданы собственные экспертные системы для принятия самостоятельных решений, анализирующие ситуации и способные давать вполне определенные рекомендации. Необходимо выяснить логику и принципы построения таких систем.

Источник: www.audit.ua

ТЕМА 12

1.Внутренний аудит: сущность, объекты и субъекты.

Внутренний аудит – это регламентированная внутренними документами организации деятельность по контролю звеньев управления и различных аспектов функционирования организации, осуществляемая представителями специального контрольного органа в рамках помощи органам управления организации (общему собранию участников хозяйственного товарищества или общества или членов производственного кооператива, наблюдательному совету, совету директоров, исполнительному органу) в установлении законности проводимых работниками хозяйственных операций и их экономической целесообразности для предприятия, в соблюдении установленного порядка ведения бухгалтерского учета

Внутренний аудит есть деятельность по предоставлению независимых и объективных гарантий и консультаций, направленных на совершенствование хозяйственной деятельности организации. Он помогает организации, достичь, поставленные цели, используя систематизированный и последовательный подход к оценке и повышению эффективности управления рисками, контроля и системы корпоративного управления.

Стоит заметить, что организация, цели, роль и функции внутреннего аудита, определяются руководством и (или) собственником экономического субъекта в зависимости от организационно-правовой формы и сложившейся системы управления, содержания и специфики деятельности, объемов финансово- экономической деятельности и состояния внутреннего контроля.

Основным объектом деятельности службы внутреннего аудита является финансово-хозяйственная деятельность организации. Целесообразно сохранить в отдельных случаях прежний порядок, сформировавшийся при функционировании контрольно-ревизионной службы, и при необходимости привлекать опытного специалиста, как представителя службы внутреннего аудита. Субъекты. Сотрудники, подчиненные руководству предприятия и находящиеся в штате предприятия.

2 Методические приемы внутреннего аудита.

В зависимости от поставленной цели аудита, полноты охвата проверяемых объектов и необходимости получения разнообразной, доказательной информации о хозяйственно-финансовой деятельности проверяемого субъекта аудиторы при проведении проверок могут использовать различные методические приемы и технические способы аудирования. Так, например, аудиторы при выполнении процедур контроля могут пользоваться приемами фактического контроля, к которым относятся инвентаризация, лабораторный анализ, экспертная оценка, контрольные проверки и устный опрос.

Инвентаризация означает проверку объектов в натуре органолептическим путем. Сущность этого приема состоит в том, что наличие тех или иных объектов контроля устанавливается с помощью их визуального изучения путем осмотра, обмера, взвешивания и пересчета. При инвентаризации данные о наличии хозяйственных средств фиксируются в инвентаризационных описях и в сличительных ведомостях, сводятся с данными бухгалтерского учета с целью установления недостач или излишков средств. При помощи инвентаризации устанавливают также состояние и правильность оценки имущества и обязательств экономического субъекта.

Аудитор может наблюдать или участвовать в инвентаризации различных активов клиента, в результате которой он получает ценные и достоверные доказательства о реальности и точности активных статей баланса и фактов совершения хозяйственных операций.

Участив в инвентаризации или наблюдение за ее проведением помогут правильно оценить организацию бухгалтерского учета и системы внутрихозяйственного контроля в организации. Порядок проведения инвентаризации регламентируется Методическими указаниями по инвентаризации имущества и финансовых обязательств.

Лабораторный анализ представляет собой выявление необходимых показателей качества тех или иных объектов контроля путем соответствующего (физического, химического или биологического) анализа в лабораторных условиях. Например, лабораторным анализом проверяется влажность зерна, жирность молотка, качество заготовленных и используемых кормов и т. д. Данный прием может быть использован также при проведении судебно- бухгалтерских экспертиз с целью установления подлинности документов.

Экспертная оценка применяется для получения квалифицированного заключения по какому-либо вопросу — например, для выявления профессионального уровня и ценности выполняемых работ путем их фактической экспертизы соответствующими высококвалифицированными аудиторами (специалистами). Экспертизе могут подвергаться выполненные (разработанные) отдельными лицами или организациями различные проекты, схемы, бизнес-планы, изделия, строительные, ремонтные и другие работы, а также бухгалтерские документы, договоры, документы внутренней регламентации.

Устный опрос означает фактическую проверку объектов контроля путем опроса соответствующих лиц, располагающих теми или иными сведениями об этих объектах. Устный опрос в аудиторских проверках используется путем проведения устного тестирования персонала, руководства организации и независимой (третьей) стороны по принципу «вопрос — ответ — результат». Как правило, эта процедура используется на начальной стадии аудита, когда аудитор, аудиторская организация (фирма) знакомится с проверяемым субъектом и планирует проверку. Для проведения устного опроса могут быть предварительно подготовлены вопросники по различным проблемам (например, по оценке учета движения материалов, учета движения и амортизации стоимости основных средств и т.п.), в которых аудиторы могут отмечать ответы опрошенных лиц. Проведение устных опросов рекомендуется также на других этапах аудиторской проверки. (2:36)

В ходе аудиторско-ревизионных процедур широко используют обследование, контрольный обмер, контрольные дойки (сбор яиц, стрижка овец), контрольную уборку урожая, контрольный запуск сырья и основных материалов в производство, наблюдение за выполнением отдельных хозяйственных и бухгалтерский операций.

Обследование объектов контроля обычно проводится в начале аудита, в результате чего можно выявить недостатки в организационно-производственной деятельности и по обеспечению сохранности имущества непосредственно на производственных участках. При необходимости обследование может включать:наблюдение за процессами выполнения работ, фото хронометраж, анкетирование работников отдельных рабочих мест и участков организации.

Контрольный обмер чаще всего применяется для определения массы грубых и сочных кормов (в буртах, стогах, скирдах, траншеях, башнях), объема выполненных работ с целью проверки обоснованности предъявленных к оплате документов по строительным, ремонтным и другим работам. В ходе проверки устанавливается и качество выполнения работ.

3 Взаимосвязь внутреннего и внешнего аудита

Согласно требованиям Национального норматива аудиту Украины № 12 "Оценка системы внутреннего контроля предприятия и риска, связанного с эффективностью ее функционирования", аудитор, проводя проверку, должен удостовериться в функционировании системы внутреннего контроля и аудиту, оценить ее как основу длясоставления финансовой отчетности. Целью анализа оценки внутреннего контроля и аудиту есть установлениястепени доверия к нему, что, в свою очередь, используется для установления характера, объемов ипродолжительности выполнения процедур проверки на соответствие и существенность. В мировой практике существует два основных подхода к оцениванию внутреннего контроля и аудиту при проведении внешнего аудиту:  
- системно ориентированный (традиционный) подход;  
- вероятностный подход.  
  
3.1 Системно ориентированный (традиционный) подход  
Наиболее простая проверка - это сплошное исследование, когда проверяются все элементы системы внутреннего контроля и аудиту. Такой подход имеет название системно ориентированного и нуждается в от аудитора:  
1) уверенности, которая на предприятии существует система внутреннего контроля и исследования (описания) каждого элемента этой системы;  
2) оценки надежности каждого элемента системы;  
3) проверки степени выполнения внутренним контролем положенных на него функций;  
4) вынесение вывода по результатам проверки:  
- система внутреннего контроля аудиту эффективная, и на нее можно положиться, что дает возможность сократить количество детальных проверок;  
- система внутреннего контроля аудиту не надежная, и количество проверок на соответствие надо увеличить.  
  
3.2. Вероятностный подход  
Сплошная проверка при проведении внешнего аудиту - это цель каждого аудитора, которая практически никогда не сбывается. Поэтому аудиторы используют выборочные проверки. Объем проверок "на соответствие за суммой" определяется по оценке риска. Аудитору прежде всего надо установить допустимый общий уровень аудиторского риска. В мировой практике признано, что допустимый аудиторский риск вынесения неправильного вывода о данные проверки составляет 5%. Дальше аудитор должен определить такие источники свидетельств.  
1. Внутренние факторы развития предприятия (тип технологии, которая используется на предприятии "how-hum" или традиционная технология, использование мировых достижений науки, техники и технологии в практике предприятия, результаты проведения внешнего аудиту за предыдущие годы и др.  
2. Процедуры анализа хозяйственной деятельности за несколько лет деятельности предприятия.  
3. Процедуры внутреннего контроля, которые являются главным источником доводов.  
После определения доводов свидетельств следующим этапом является определения необходимой степени уверенности от выполнения проверки на существенность и возможной весомости доводов из предыдущихисточников.  
Опасность того, что проверка на существенность не окажет существенных ошибок или нарушений, называют риском ненахождения. Он свидетельствует о том, что аудитор определяет вероятность того, что ошибки, неподмеченные системами внутреннего контроля, могут остаться также незамеченными и в случае проведенияаудиту определения общего аудиторского риска, приведенного в подразделе 6.3.  
Вероятностный подход к оценки системы внутреннего контроля и аудиту предусматривает, что за возможности определить размер аудиторского риска, внутреннего риска и риска контроля можно определить и размерь рисканевыявления, которое даст возможность аудитору довольно точно установить характер, объемы ипродолжительность выполнения процедур проверки на существенность.

4.Методика изучения системы внутреннего контроля и ее оценки.

Аудитор обязан оценивать систему внутреннего контроля экономического субъекта не менее чем в следующие три этапа:

   1) общее знакомство с системой внутреннего контроля;

   Общее знакомство с системой внутреннего контроля

   Аудиторской организации в начале работы следует получить общее представление о специфике и масштабе деятельности экономического субъекта и системе его бухгалтерского учета. По итогам первоначального знакомства аудиторская организация должна принять решение о том, может ли она в своей работе вообще полагаться на систему внутреннего контроля экономического субъекта, подлежащего проверке.

   2) первичная оценка надежности системы внутреннего контроля;

    Первичная оценка надежности системы внутреннего контроля

Процедура первичной оценки надежности системы внутреннего контроля осуществляется на основе методики и приемов, которые аудиторские организации разрабатывают самостоятельно.

По итогам процедуры первичной оценки надежности аудиторская организация может оценить надежность всей системы внутреннего контроля и (или) отдельных средств контроля как "среднюю" или как "высокую". В этом случае аудиторская организация должна планировать аудиторские процедуры исходя из этого предположения, но не должна доверять данной системе абсолютно.

   3) подтверждение достоверности оценки системы внутреннего контроля.

   Аудиторская организация, принявшая по итогам процедуры первичной оценки решение о доверии системе внутреннего контроля и (или) отдельным средствам контроля, обязана в ходе аудиторской проверки осуществлять процедуры подтверждения достоверности этой системы.        Процедуры подтверждения достоверности системы внутреннего контроля и (или) отдельных средств контроля осуществляются на основе методики и приемов, которые разрабатываются аудиторской организацией самостоятельно.

*Требования, предъявляемые к изучению и оценке системы внутреннего контроля.*

   Контрольная среда включает в себя:

   1) стиль и основные принципы управления данным экономическим субъектом;

   2) организационную структуру экономического субъекта;

   3) распределение ответственности и полномочий;

   4) осуществляемую кадровую политику;

   5) порядок подготовки бухгалтерской отчетности для внешних пользователей;

   6) порядок осуществления внутреннего управленческого учета и подготовки отчетности для внутренних целей;

   7) соответствие хозяйственной деятельности экономического субъекта в целом требованиям действующего законодательства.

   Руководство экономического субъекта несет ответственность за разработку и фактическое воплощение системы внутреннего контроля, которая должна соответствовать  размерам и специфике деятельности экономического субъекта. В экономическом субъекте в соответствии с его учредительными документами или правилами внутреннего распорядка может быть назначен ревизор, создана ревизионная комиссия или организован отдел "внутреннего аудита", которым может быть передана часть функций по поддержанию системы внутреннего контроля.

   Аудитор обязан принимать во внимание, что система внутреннего контроля может не с абсолютной уверенностью, но лишь с определенной степенью вероятности подтвердить, что цели, ради которых она была создана, достигнуты.  Аудитору необходимо убедиться, что средства контроля проверяемого экономического субъекта достигают следующих целей:

1. хозяйственные операции выполняются с одобрения руководства как в целом, так и в конкретных случаях;
2. все операции фиксируются в бухгалтерском учете в правильных суммах, на надлежащих счетах, в правильном периоде, в соответствии с принятой учетной политикой и обеспечивают возможность подготовки достоверной отчетности;
3. доступ к активам возможен только с разрешения соответствующего руководства;
4. соответствие зафиксированных в учете и фактически имеющихся в наличии активов определяется руководством с установленной периодичностью и в случае расхождений руководством предпринимаются надлежащие действия.

   Эффективная организационная структура экономического субъекта предполагает оправданное разделение ответственности и полномочий сотрудников. Она должна по возможности препятствовать попыткам отдельных лиц нарушать требования контроля и обеспечивать разделение несовместимых функций.

Источник: http://exsolver.narod.ru