

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ПОЛТАВСЬКИЙ УНІВЕРСИТЕТ СПОЖИВЧОЇ КООПЕРАЦІЇ
УКРАЇНИ

А.Ж. Пшенична

АУДИТ

*Рекомендовано
Міністерством освіти і науки України
як навчальний посібник для студентів
вищих навчальних закладів*

Київ
«Центр учбової літератури»
2008

ББК 65.052я73
П 93
УДК 657.61(075.8)

*Гриф надано
Міністерством освіти і науки України
(Лист №1.4/18-Г-2373 від 26.12.2007 р.)*

Рецензенти:

Петрик О.А. – доктор економічних наук, професор кафедри аудиту Київського національного економічного університету;

Рудницький В.С. – доктор економічних наук, завідувач кафедри аудиту Львівської комерційної академії, професор;

Фесенко Д.М. – кандидат економічних наук, професор кафедри бухгалтерського обліку та аудиту Полтавської державної аграрної академії.

Пшенична А.Ж.

П 93 Аудит. Навчальний посібник. – К.: Центр учбової літератури, 2008. – 320 с.

ISBN 978-966-364-643-5

Видання є навчальним посібником з аудиту. В ньому розглянуто теоретичні засади аудиторської діяльності в Україні, розкриваються найважливіші організаційно-методичні особливості здійснення аудиторських послуг.

Посібник призначається для використання в навчальному процесі та практичній роботі. Посібник відповідає чинному законодавству та міжнародним нормативам аудит. Його зміст і структура побудовані згідно з вимогами галузевих стандартів вищої освіти з підготовки бакалавра за напрямом “Економіка та підприємництво”.

Крім теоретичної частини, в усіх темах подано приклади та загальні висновки, контрольні запитання. Найскладніші моменти проілюстровано схемами, рисунками, що полегшує сприймання та засвоєння вміщеної інформації.

Навчальний посібник призначений для студентів, аспірантів, слухачів курсів підвищення кваліфікації, викладачів економічних навчальних закладів. Ним може користуватися також персонал підприємств, які обслуговуються аудиторами.

ISBN 978-966-364-643-5

© Пшенична А.Ж., 2008

© Центр учбової літератури, 2008

ЗМІСТ

Вступ	7
Модуль I. Теоретичні основи аудиту.....	10
Тема 1.	
Сутність і предмет аудиту.....	11
1.1. Виникнення аудиту та розвиток аудиторської діяльності	12
1.2. Поняття про аудиторську діяльність та її складові	17
1.3. Класифікація аудиту за певними ознаками та її практичне застосування	21
1.4. Предмет та об'єкти аудиту.....	23
1.5. Відмінності аудиту від ревізії фінансово-господарської діяльності підприємства.....	26
Тема 2.	
Регулювання аудиторської діяльності та її інформаційне забезпечення	32
2.1. Управління аудиторською діяльністю в Україні	33
2.2. Правове регулювання аудиторської діяльності	37
2.3. Організація аудиторської діяльності.....	44
2.4. Аудитор, його статус і сертифікація	49
2.5. Застосування комп'ютерних технологій в аудиті	53
Тема 3.	
Методи аудиту фінансової звітності та критерії її оцінювання	60
3.1. Метод аудиторської діяльності	61
3.2. Ознаки та критерії оцінювання фінансової звітності	63
3.3. Вибір методів і прийомів аудиторської перевірки.....	65
Тема 4.	
Аудиторський ризик і оцінювання системи внутрішнього контролю.....	76
4.1. Поняття про аудиторський ризик та його складові	77
4.2. Модель аудиторського ризику та використання її на практиці	79

4.3. Поняття про суттєвість та її оцінювання	83
4.4. Обман та помилка: визначення та фактори, що їх зумовлюють.....	86
4.5. Вивчення та оцінювання системи внутрішнього контролю	89
4.6. Комп'ютерне шахрайство: визначення та ознаки.....	90

Тема 5.

Планування аудиту	97
5.1. Процес проведення аудиту та його стадії.....	98
5.2. Клієнти аудиторських фірм і критерії їхнього вибору.....	101
5.3. Планування аудиторської перевірки.....	108
5.4. Аудиторські процедури, їхнє призначення та види.....	111
5.5. Планування аудиту в комп'ютерному середовищі.....	115

Тема 6.

Аудиторські докази та робочі документи аудитора.....	120
6.1. Аудиторські докази, їхні види.....	121
6.2. Прийоми і процедури отримання аудиторських доказів.....	124
6.3. Використання роботи інших фахівців	130
6.4. Поняття про робочі документи аудитора та їхня класифікація.....	132
6.5. Порядок зберігання і використання робочих документів аудитора.....	136

Модуль II. Методика проведення аудиту

Тема 7.

Аудит фінансової звітності	145
7.1. Якісні характеристики фінансової звітності та її користувачі	146
7.2. Основні процедури та методика перевірки обліку та фінансової звітності	150
7.3. Методика дослідження форм фінансової звітності	157
7.4. Аудит облікової політики	162
7.5. Аналіз стану та результатів діяльності підприємства при проведенні аудиту.....	171

Тема 8.	
Аудиторський висновок та інші підсумкові документи	180
8.1. Структура аудиторського висновку та загальні вимоги до нього	181
8.2. Види аудиторських висновків	186
8.3. Порядок складання та подання аудиторських висновків	195
8.4. Інші підсумкові документи за наслідками аудиту	198
Тема 9.	
Підсумковий контроль	202
9.1. Контроль якості аудиторських послуг	203
9.2. Події після дати балансу	210
Тема 10.	
Реалізація матеріалів аудиту	217
10.1. Рішення користувачів звітності за результатами аудиту	217
10.2. Відповідальність суб'єктів аудиторської діяльності	221
Тема 11.	
Аудиторські послуги, їхні об'єкти і види	226
11.1. Поняття про послуги аудиторських фірм та їхні види	227
11.2. Супутні та інші послуги	229
Модуль III. Внутрішній аудит	235
Тема 12.	
Внутрішній аудит: його сутність, об'єкти і суб'єкти	236
12.1. Внутрішній контроль на підприємстві, його види	236
12.2. Об'єкти внутрішнього аудиту	239
12.3. Функції внутрішнього аудитора	243
12.4. Планування роботи внутрішнього аудитора	246

Тема 13.

Методичні прийоми внутрішнього аудиту	251
13.1. Способи і методичні прийоми внутрішнього аудиту	252
13.2. Особливості внутрішнього аудиту за окремими напрямами господарювання і контролю	256
13.3. Аудит стратегії функціонування підприємства в зовнішньому середовищі.....	259

Тема 14.

Реалізація матеріалів внутрішнього аудиту.....	264
14.1. Узагальнення роботи внутрішнього аудитора	265
14.2. Розроблення та реалізація системи заходів внутрішнього аудиту	273

Список використаних джерел	279
---	------------

Додатки.....	284
---------------------	------------

ВСТУП

Нині аудит виділений у самостійну сферу комерційної діяльності і є комплексом професійних послуг з підготовки та надання рекомендацій у сфері обліку та економіки, фінансів і права, а також допомоги з їх практичного застосування. Це дає клієнту можливість використовувати найкращі способи адаптації управлінського середовища в конкретній ринковій ситуації.

Інформація про фінансовий стан будь-якого підприємства цікавить багатьох користувачів: акціонерів, власників, інвесторів, постачальників, покупців, державні контролюючі органи, суди, банки, працівників фірм, адміністрацію тощо.

Основні користувачі бухгалтерської інформації, що підлягає аудиту, наведені на схемі 1.1:

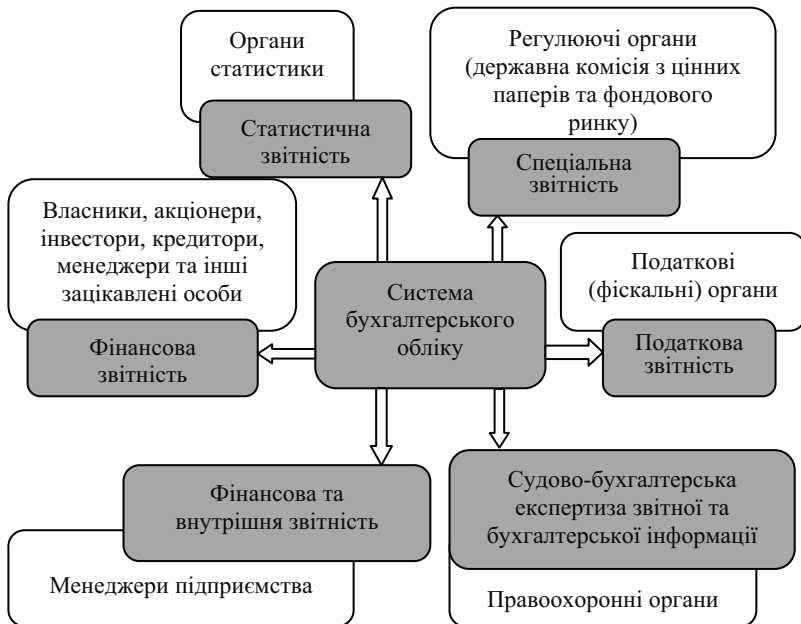


Схема 1.1. Основні користувачі бухгалтерської інформації, що підлягає аудиту

Інтереси цих користувачів часто не збігаються, тому необхідно об'єктивно оцінити фінансову звітність фірми, яку надають аудитори.

Іноді під аудитом розуміють процес зниження до необхідного рівня інформаційного ризику для користувачів фінансових звітів або громадський фінансовий контроль за діяльністю підприємства, що здійснюється сертифікованими аудиторами з метою підтвердження реальних даних, наведених у фінансовій звітності.

Аудитор виступає помічником і захисником свого клієнта. Але це не означає, що аудитор повинен захищати клієнта в усіх випадках, адже іноді клієнт допускає відхилення від норм і може здійснювати протиправні дії. У такій ситуації аудитор повинен своєчасно попередити клієнта про незаконність його дій і можливість негативних наслідків.

Становлення аудиту – процес досить тривалий. З часом змінюються типи й мета аудиторських перевірок. Звідси і визначення аудиту має бути досить ємним, щоб охопити всю широту завдань, які постають перед ним.

Пропонований навчальний посібник розкриває існуючий в Україні порядок організації та проведення аудиту. В кожній темі наведено перелік навичок, якими студенти повинні володіти, а також питання для контролю знань.

У посібнику автор зробила спробу дещо узагальнити наукові та науково-методичні доробки вітчизняних і зарубіжних авторів, праця яких спрямована на адаптацію світового досвіду розвитку аудиторської діяльності до конкретних умов, зміни та удосконалення аудиторських стандартів, завдання підготовки високоякісних бухгалтерів-практиків. Серед названих учених і практиків, на кого автор посилається в своєму посібнику, Андреев В.Д., Білуха М.Т., Гаєвська Н.І., Загородній А.Г., Зубілевич С.Я., Савченко В.Я., Серікова Т.М., Терехов А.А., а також колективи авторів за загальним керівництвом Бутинця Ф.Ф., Кулаковської Л.П., Петрик О.А., Пилипенко І.І., Рудницького В.С. та ін.

Викладання теоретичного і практичного матеріалу здійснено з урахуванням Закону України “Про внесення змін до Закону України “Про аудиторську діяльність” від 14.09.2006 р. №140-V, а також чинних в Україні Міжнародних стандартів аудиту, надання впевненості та етики (видання 2006 р.).

Посібник стане корисним широкій аудиторії користувачів. Працюючи над створенням навчального посібника, автор прагнув, щоб викладений у ньому досвід практики застосування міжнародних стандартів аудиту був корисним студентам, які оволодівають основами аудиту, практикуючим аудиторам, усім, хто прагне здобути та поглибити знання, необхідні для аудиторської діяльності згідно з новітніми вимогами.

Щоб посилити мотивацію студентів і стимулювати систематичну ефективну навчальну діяльність, підвищити якість навчання та об'єктивність оцінювання знань вивчення дисципліни “Аудит”, автор пропонує використовувати модульно-рейтенгову технологію.

Для цього навчальний матеріал дисципліни розподілено на три модулі: I – Теоретичні основи аудиту; II – Методика проведення аудиту; III – Внутрішній аудит. Кожний модуль включає теми, пов'язані між собою смисловим змістом.

МОДУЛЬ І

“ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ АУДИТУ”

ТЕМА 1. СУТНІСТЬ І ПРЕДМЕТ АУДИТУ

**ТЕМА 2. РЕГУЛЮВАННЯ АУДИТОРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ТА
ЇЇ ІНФОРМАЦІЙНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ**

**ТЕМА 3. МЕТОДИ АУДИТУ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ТА
КРИТЕРІЇ ЇЇ ОЦІНЮВАННЯ**

**ТЕМА 4. АУДИТОРСЬКИЙ РИЗИК І ОЦІНЮВАННЯ
СИСТЕМИ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ**

ТЕМА 5. ПЛАНУВАННЯ АУДИТУ

**ТЕМА 6. АУДИТОРСЬКІ ДОКАЗИ ТА
РОБОЧІ ДОКУМЕНТИ АУДИТОРА**

ТЕМА 1. СУТНІСТЬ І ПРЕДМЕТ АУДИТУ

У темі розглядаються такі питання:

- 1.1. Виникнення аудиту та розвиток аудиторської діяльності.*
- 1.2. Поняття аудиторської діяльності та її складові.*
- 1.3. Класифікація аудиту за певними ознаками та її практичне застосування.*
- 1.4. Предмет та об'єкти аудиту.*
- 1.5. Відмінності аудиту від ревізії фінансово-господарської діяльності підприємства.*

Ключові слова та поняття: *аудит, аудитор, аудиторська фірма, діяльність аудиторської фірми, інші послуги аудиторської фірми, контроль, державний контроль, муніципальний контроль, контроль власника (керівника), незалежний контроль, об'єкти аудиту, предмет аудиту.*

Рекомендована література: 2, 3, 4, 5, 6, 7, 9, 11, 16, 33, 49, 53.

Після вивчення теми ви повинні вміти:

- визначати мету, завдання та призначення аудиту за законодавством України та за міжнародними стандартами аудиту;
- застосовувати правила, що стосуються визначення аудиторської діяльності;
- класифікувати аудит за видами та застосовувати класифікацію аудиту в практичній діяльності аудиторських фірм;
- визначати та класифікувати об'єкти аудиту;
- визначати відмінності аудиту від ревізії фінансово-господарської діяльності та їх спільні ознаки;
- характеризувати вимоги до аудиту в умовах реформування обліку і звітності в Україні.

1.1. Виникнення аудиту та розвиток аудиторської діяльності

Контроль – це багатоаспектне поняття, яке розглядається як функція управління в системі функцій менеджменту, як система методів контролю, як система органів контролю. Основною метою контролю є об'єктивне вивчення фактичного стану справ у різних галузях суспільного і державного життя, виявлення тих фактів і умов, які негативно впливають на виконання прийнятих рішень і досягнення поставленої мети.

Суб'єкти контролю розглядаються вченими і практиками в різних економічних джерелах і суттєвих розбіжностей у їхній класифікації немає.

На рис. 1.1 зображено класифікацію і оцінку суб'єктів господарського контролю за Н. Виговською [26].

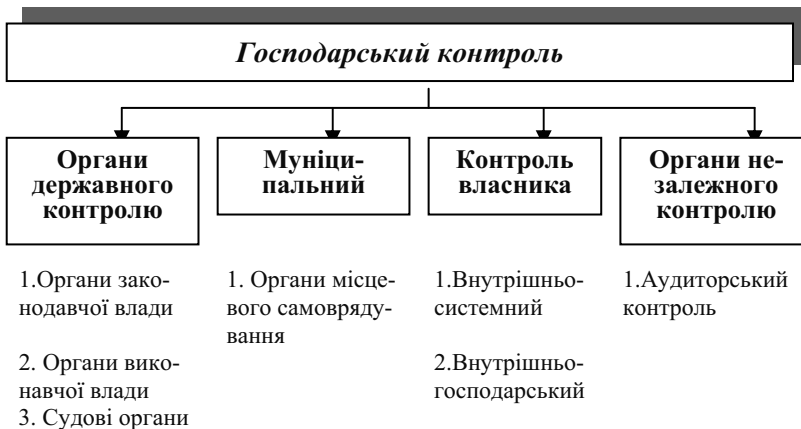


Рис. 1.1. Класифікація суб'єктів господарського контролю

Державний контроль здійснюють органи законодавчої влади (парламентський контроль, який здійснюється Верховна Рада України через комітети, які є постійними робочими органами, та Рахунковою палатою); органами виконавчої влади (адміністративний контроль через органи контролю загальної компетенції – Президент, Головне контрольне управління Адміністрації Президента, міністерства та відомства, які підпорядковуються вищому органу виконавчої влади – Кабінету Міністрів

України, та органи контролю обмеженої компетенції або органи спеціалізованого контролю – органи банківського контролю органи валютного контролю, органи фінансового контролю, органи податкового контролю, органи статистичного контролю, органи контролю за дотриманням антимонopolного законодавства, органи митного контролю тощо; *судовий контроль*, який здійснює Конституційний Суд України та суди загальної юрисдикції.

Муниципальний контроль здійснюють місцеві ради народних депутатів і місцеві регіональні органи відповідно до Закону України “Про місцеві ради народних депутатів і місцеве регіональне самоврядування”.

Незалежний контроль здійснюють за діяльністю господарюючих суб’єктів незалежними спеціалізованими аудиторськими фірмами або приватними особами, які зареєстровані як суб’єкти аудиторської діяльності.

Контроль власника (керівника) поділяється на внутрішньосистемний та внутрішньогосподарський і регулюється самим власником.

Аудиторський контроль широко застосовують у світовій практиці. У його основі лежить взаємна зацікавленість держави, адміністрації підприємств і їх власників у вірогідності обліку і звітності. В умовах планової, централізовано керованої економіки потреба в незалежному фінансовому контролі в Україні не виникала. Його цілком заміняла система відомчого і позавідомчого контролю, спрямована на виявлення порушень і зловживань у фінансово-господарській діяльності підприємств, помилок і відступів у звітності, покарання винних.

Історична наука свідчить, що аудит виник у глибоку давнину. Офіційна реєстрація перших професійних аудиторів відбулася в 1853 році у Великобританії, проте згадки про аудиторів містяться в документах, датованих 1299 роком. У давні часи контроль на приватному рівні найбільшого розвитку набув у Стародавній Греції та Стародавньому Римі, на державному – Вавилоні, Єгипті та Китаї.

Тенденція паралельного існування контролю на приватному і державному рівнях зберігається в багатьох європейських державах.

У міру розвитку аудиту поступово змінювались його цілі й методи. Розвиток аудиту сприяв появі нових нормативно-правових актів.

У Великобританії існує серія законодавчих актів про компанії, які повинні один раз протягом року запрошувати незалежного аудитора для перевірки і підтвердження звітності та звіту перед акціонерами. Аналогічні законодавчі акти щодо проведення обов’язкового неза-

лежного аудиту в компаніях були прийняті у Франції (1867), США (1887), Швеції (1895), Німеччині (1931) та інших державах.

Підтверджуючи інформацію фінансової звітності, аудитор виступає певним гарантом порядності відносин між акціонерами та іншими учасниками господарської діяльності. У цьому й полягає його соціальне значення.

У країнах з ринковою економікою існує громадський інститут аудиту зі своїм правовим статусом, проте відносини державних структур з аудиторськими організаціями в європейських країнах і США різні. Якщо в США і Великобританії аудиторські організації самостійні, вони самі ведуть підготовку аудиторів, дають їм відповідну кваліфікацію та стежать за тим, як вони виконують свої обов'язки, то в багатьох країнах Європи аудиторську діяльність організовуються урядові установи.

Розвиток аудиту сприяв утворенню великих транснаціональних компаній і фірм, які мають свої філії в багатьох країнах світу. Насамперед це “Велика четвірка” – “Ернст і Янг”, “КПМГ”, “Ділойт і Туш”, “Прайсвотерхаус Куперс”.

На території України державний контроль існував уже з початку ХІХ ст., але незалежний аудит поширення не набував. У Радянському Союзі взагалі і в Україні зокрема, існував тільки народний, державний і партійний контроль, який здійснювали Комітет народного контролю УРСР, Головне контрольно-ревізійне управління, Мінфін України, відомчі контрольно-ревізійні управління. Перехід до нових економічних відносин насамперед був зумовлений змінами у відносинах власності. У лютому 1991 року Верховна Рада України ухвалила Закон України “Про власність”, у якому суб'єктами права власності України визначені народ України, окремі громадяни, юридичні особи та держава. Закон надає реальні права індивідуальної власності широким верствам населення. Почали розвиватися підприємства недержавної форми власності, формується прошарок власників. Подальший стрімкий розвиток цього процесу був пов'язаний з роздержавленням та приватизацією державного майна. Всі ці процеси об'єктивно зумовили необхідність становлення і подальшого розвитку незалежного аудиту.

Аудиторська діяльність почала розвиватися в Україні з переходом до ринкових відносин. Вона включає такі основні рівні становлення:

- **перший** – це ухвалення Закону України “Про аудиторську діяльність” у 1993р., який визначив у правовому полі місце аудиту;
- **другий** – розроблення системи нормативно-правового регулювання аудиту, яка включає національні нормативи і кодекс професійної етики аудиторів України;
- **третій** – розроблення документів, які потрібні для реалізації нормативів і використання їх;
- **четвертий** – прийняття Стандартів аудиту та етики Міжнародної федерації бухгалтерів в якості Національних стандартів аудиту.

Розвиток ринкових відносин зумовлює необхідність прийняття великої кількості нових нормативних документів, що регламентують нові питання діяльності підприємств; бухгалтерського обліку і звітності; оподаткування і порядок формування собівартості продукції. У зв’язку з цим виникає необхідність створення нової форми контролю за діяльністю підприємств, що включав би в себе консультування з питань організації і ведення бухгалтерського обліку, правильність нарахування податків, правової позиції та інших видів послуг.

Власники і насамперед колективні власники, а також кредитори позбавлені можливості самостійно переконатися в тому, що всі численні операції підприємства, найчастіше дуже складні, законні і правильно відбиті у звітності. Вони не мають також доступу до облікових записів, відповідного досвіду, тому мають потребу в послугах аудиторів.

Згідно зі ст. 8 Закону України “Про аудиторську діяльність” на сьогодні випадками обов’язкового аудиту є для:

- *підтвердження достовірності та повноти річної фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності відкритих акціонерних товариств,*
- *підприємств – емітентів облігацій, професійних учасників ринку цінних паперів, фінансових установ та інших суб’єктів господарювання, звітність яких відповідно до законодавства України підлягає офіційному оприлюдненню, за винятком установ і організацій, що повністю утримуються за рахунок державного бюджету;*
- *перевірки фінансового стану засновників банків, підприємств з іноземними інвестиціями, відкритих акціонерних товариств (крім фізичних осіб), страхових і холдингових компаній, інститутів спільного інвестування, дочірних товариств та інших фінансових посередників;*

- емітентів цінних паперів при отриманні ліцензій на здійснення професійної діяльності на ринку цінних паперів.

Проведення аудиту є обов'язковим також в інших випадках, передбачених законами України [5]. У чинному законодавстві України визначено й інші випадки обов'язкового аудиту суб'єктів господарювання (Додаток С). На рис. 1.2 наведено порівняння визначення аудиту за законодавством України та міжнародними стандартами аудиту.

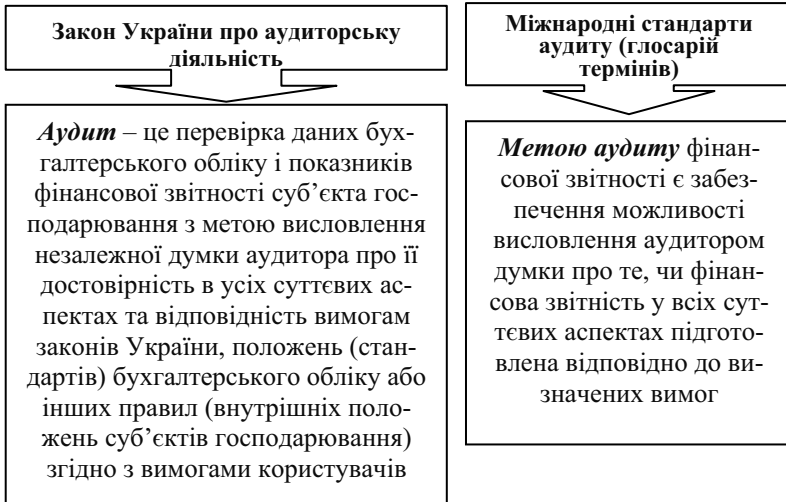


Рис. 1.2. Порівняння визначення аудиту за законодавством України та МСА

ЗАПАМ'ЯТАЙТЕ

Нині аудит виділений у самостійну сферу комерційної діяльності і є комплексом професійних послуг з підготовки та надання рекомендацій у сфері обліку та економіки, фінансів і права, а також допомоги з їхнього практичного застосування, що дає можливість клієнту використовувати найкращі способи адаптації управлінського середовища в конкретній ринковій ситуації.

1.2. *Поняття про аудиторську діяльність та її складові*

Необхідно розрізнити три взаємопов'язані поняття: “діяльність аудиторської фірми”, “аудит”, “інші послуги аудиторської фірми” (рис. 1.3, табл. 1.1).



Рис. 1.3. Порівняння трактування поняття аудиторської діяльності та її складові

Відповідно до ст. 3 Закону України “Про аудиторську діяльність”, **аудиторська діяльність** – підприємницька діяльність, яка включає в себе організаційне і методологічне забезпечення ау-

диту, практичне використання аудиторських перевірок (аудит) та надання інших аудиторських послуг.

Аудит – перевірка даних бухгалтерського обліку і показників фінансової звітності суб'єкта господарювання з метою висловлення незалежної думки аудитора про її достовірність в усіх суттєвих аспектах та відповідність ви могам законів України, положень (стандартів) бухгалтерського обліку або інших правил (внутрішніх положень суб'єктів господарювання) згідно з вимогами користувачів. Аудит здійснюють незалежні особи (аудитори), аудиторські фірми, які уповноважені суб'єктами господарювання на його проведення. Аудит може проводитися з ініціативи суб'єктів господарювання, а також у випадках, передбачених законом (обов'язковий аудит)[5].

Інші послуги аудиторської фірми – це будь-які послуги, не заборонені законодавством, що надаються працівниками аудиторської фірми.

Існує кілька правил, що стосуються діяльності аудиторів:

- вільний вибір аудиторів (аудиторської фірми) господарськи ми суб'єктами;
- договірні відносини між аудитором і клієнтом, що дозволяють аудиторіві самому вибирати свого клієнта і бути незалежним від указівок яких-небудь державних органів;
- можливість відмовити клієнтові у видачі аудиторського висновку до усунення відзначених недоліків;
- неможливість аудиторської перевірки при родинних або ділових відносинах із клієнтом, що перевищують договірні відносини з приводу аудиторської діяльності;
- заборона аудиторам і аудиторським фірмам займатися господарською, комерційною і фінансовою діяльністю, не зв'язаною з виконанням аудиторських, консультаційних і інших дозволених законом послуг.

Таблиця 1.1.

Характеристика складових діяльності аудиторської фірми

Ознака	Діяльність аудиторської фірми	
	Аудит	Інші послуги аудиторської фірми
<i>Поняття</i>	Підприємницька діяльність, що полягає у висловленні думки аудитора про достовірність фінансової звітності господарюючого суб'єкта-замовника	Будь-які послуги, не заборонені законодавством, що надаються співробітниками аудиторської фірми
<i>Відповідальна особа</i>	Аудитор – особа, яка відповідає кваліфікаційним вимогам та сертифікована на право здійснення аудиторської діяльності: підтвердження достовірності фінансової звітності, надання офіційних висновків про неї та виконання інших послуг, не заборонених законодавством	Аудитор та весь інший персонал аудиторської фірми. Останні не мають повноважень підтверджувати достовірність фінансової звітності та надавати офіційних висновків про неї (у тих випадках де аудит є обов'язковим)
<i>Завдання</i>	Визначаються законодавством, системою нормативного регулювання аудиторської діяльності, а також договірними зобов'язаннями аудиторської фірми та замовника	Передбачаються договором на надання послуг з будь-яких питань на вимогу замовника
<i>Результат</i>	Аудиторський висновок про достовірність фінансової звітності, підписаний сертифікованим аудитором, та аудиторський звіт	Прогнозні економічні показники, розрахунки, якісні характеристики організаційної структури управління, стану обліку, контролю, листи з відповідями на поставлені питання договору, підписуються виконавцем або керівником фірми

Аудитори (аудиторські фірми) мають *право*:

- самостійно визначати форми і методи аудиторської перевірки, виходячи з вимог нормативних актів України, стандартів (норма-

тивів) аудиторської діяльності, а також конкретних умов договору з економічним суб'єктом;

- перевіряти в економічних суб'єктів у повному обсязі документацію з фінансово-господарської діяльності, наявність грошових сум і цінних паперів, матеріальних цінностей, одержувати роз'яснення щодо питань, які виникли і додаткових свідчень, необхідні для аудиторської перевірки;

- одержувати по письмовому запиту необхідну для здійснення аудиторської перевірки інформацію від третіх осіб;

- залучати на договірній основі для участі в аудиторській діяльності аудиторів, що працюють самостійно або в інших організаціях, а також інших фахівців;

- відмовитися від проведення аудиторської перевірки у випадку ненадання економічним суб'єктом, що перевіряється, необхідної документації.

Аудитори та аудиторські фірми зобов'язані:

- неухильно дотримуватися при здійсненні аудиторської діяльності вимог законодавства України;

- негайно повідомляти замовників про неможливість своєї участі в проведенні аудиторської перевірки внаслідок наявності родинних, посадових або економічних зв'язків, відсутності дозволу на проведення аудиторської перевірки;

- повідомляти замовників про необхідність залучення до участі в перевірці додаткових аудиторів (фахівців) у зв'язку зі значним обсягом роботи або будь-яких інших обставин, що виникли після укладання договору;

- кваліфіковано проводити аудиторські перевірки, виконувати інші аудиторські послуги;

- забезпечувати схоронність документів, отриманих і складених у ході аудиторської перевірки і не розголошувати їхнього змісту без згоди власника (керівника) економічного суб'єкта, за винятком випадків, передбачених законодавством України.

Аудитор (аудиторська фірма) зобов'язана надавати замовникові вичерпну інформацію про вимоги законодавства, що стосуються проведення аудиторської перевірки, правах і обов'язках сторін, а після ознайомлення з висновком – про нормативні акти, на яких ґрунтуються його зауваження і висновки.

ЗАПАМ'ЯТАЙТЕ

Аудитор (Auditor) – партнер з виконання завдань. Цей термін також уживають у значенні “аудиторська фірма”.

Глосарій термінів з аудиту [6, С.231].

1.3. Класифікація аудиту за певними ознаками та її практичне застосування

Щоб отримати всебічну характеристику сутності аудиторської діяльності, важливе значення має науково обгрунтована класифікація аудиту, яка дає можливість зрозуміти роль аудиту, його завдання і функції, повніше використовувати результати аудиту в господарській практиці.

Класифікація широко застосовується в усіх науках як один із основних засобів упорядкування і систематизації матеріалу, що досліджується.

На сьогодні існує досить багато різноманітних підходів до класифікації аудиту виходячи з його видів (рис. 1.4).

Будь-яка класифікація, що пропонується, повинна відповідати, як мінімум, двом *постулатам*:

- перший – вона має бути теоретично обгрунтованою, тобто базуватись на науковій основі, легко засвоюватися великою кількістю аудиторів-практиків та використовуватися для підготовки фіхівців;
- другий – застосування її на практиці повинно бути необхідністю.

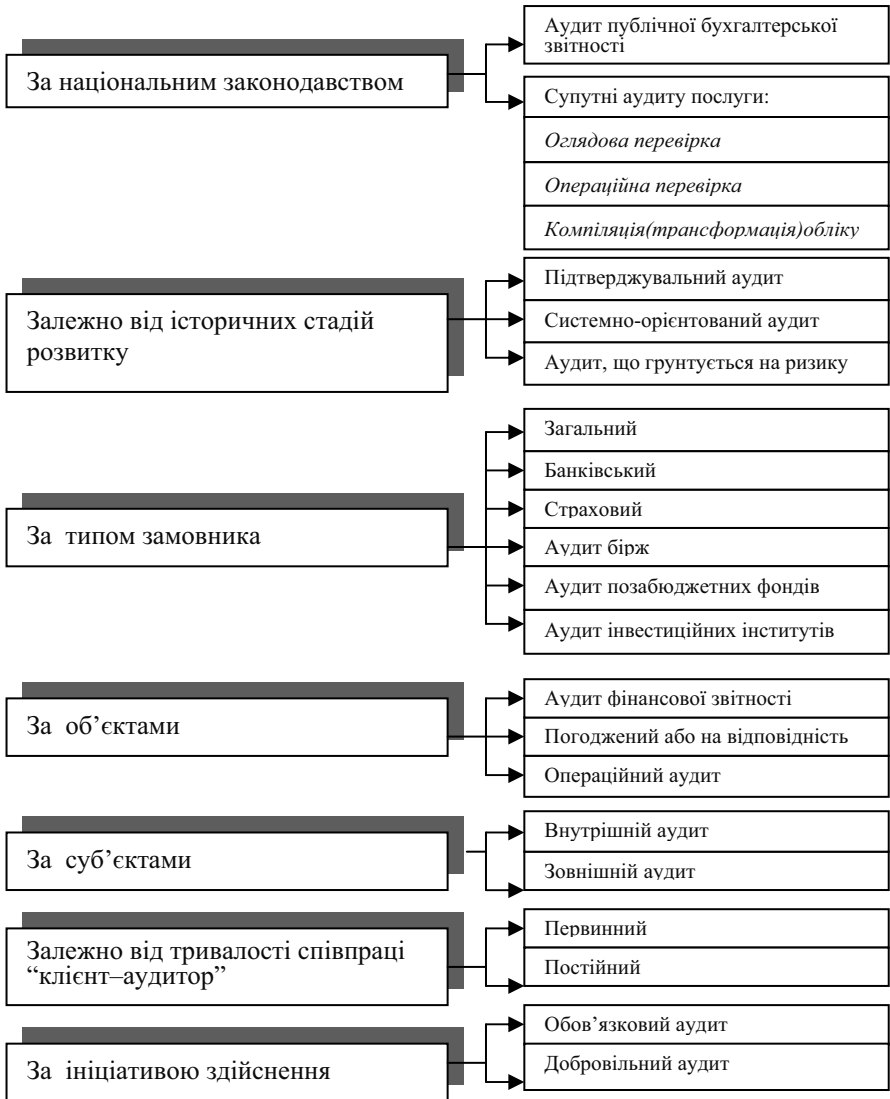


Рис. 1.4. Види аудиту та супутніх аудиту послуг

ЗАПАМ'ЯТАЙТЕ

Головна мета аудиту – переконати користувачів фінансових звітів у тому, що ці звіти дають досить точне уявлення про стан підприємства на певну дату та про те, як його було досягнуто.

1.4. Предмет та об'єкти аудиту

Предмет аудиту конкретизується його об'єктами. Аудиторській перевірці підлягають окремі господарські засоби і процеси, сукупність яких характеризує виробничу і фінансово-господарську діяльність підприємств і окремих посадових осіб за відповідний період, що складає поняття об'єктів контролю.

До об'єктів можна віднести й економічні процеси, матеріально-технічне постачання, виробництво, збут продукції, продуктивність праці, собівартість, прибуток тощо.

Є складні і прості об'єкти дослідження (рис. 1.5).

До простих належать об'єкти, які містять декілька елементів.

Наприклад, товарна продукція є простим об'єктом для контролю, але їй притаманні такі елементи: якість, асортимент, конкурентоспроможність на ринку, естетична привабливість тощо.

До складних належать об'єкти з невизначеною структурою, яка підлягає дослідженню.

Наприклад, автоматизацію технологічного процесу відносять до складних об'єктів аудиту, на вході яких відомі затрати на впровадження, а на виході – вироблена продукція.

Але ті елементи, які характеризують її, тобто фактори, що впливають на результативні показники (ефективність нової техніки), можна встановити при подальшому дослідженні із застосуванням методів економічного аналізу.

Таким чином, предмет аудиту має свою конкретизацію в об'єктах, що характеризуються контролюючими параметрами. Аудит спрямований на регулювання процесу відтворення суспільно необхідного продукту. Він вивчає продуктивні сили і виробничі відносини на всіх стадіях розширеного відтворення (виробництво, розподіл, обмін і споживання) суспільне необхідного продукту, щоб

виявити суперечності їх своєчасного регулювання з боку суспільства.

На *стадії виробництва* аудит досліджує ефективність використання праці, її предметів і засобів, відповідність їх чинному законодавству і нормативно-правовим актам. При цьому вивчають організацію виробництва, прогнозування, ефективність праці, витрачання коштів на її оплату, а також дотримання технологій і трудової дисципліни, раціональність використання робочого часу, експлуатації машин і механізмів та предметів праці як в окремій галузі, так і в народному господарстві в цілому.

На *стадії розподілу* суспільно необхідного продукту аудит спрямований на перевірку його використання з метою задоволення потреб суспільства, тобто на відшкодування витрат використаних засобів виробництва, розподіл і перерозподіл створеного продукту. На цій стадії предмет аудиту поширюється на всі ланки народного господарства.

На *стадії обміну* суспільно необхідного продукту предмет аудиту включає договірні відносини, операції щодо збуту і заготівель, розрахунків і задоволення попиту на необхідні товари народного споживання.

Одже, на стадії обміну перевірці підлягають усі форми обороту суспільно необхідного продукту відповідно до законів ринкової економіки.

На *стадії споживання* суспільно необхідного продукту (завершальній стадії) аудит перевіряє виробниче споживання, пов'язане з відновленням і розширенням виробничих фондів і задоволення виробничих потреб. Тут аудит виявляє диспропорції в задоволенні потреб населення і суперечності, викликані порушенням нормативно-правових актів у процесі задоволення особистих потреб.

Отже, до предмета аудиту залучаються всі стадії процесу відтворення суспільно необхідного продукту та їхнє нормативно-правове регулювання.

КЛАСИФІКАЦІЙНІ ОЗНАКИ

ГРУПИ ОБ'ЄКТІВ

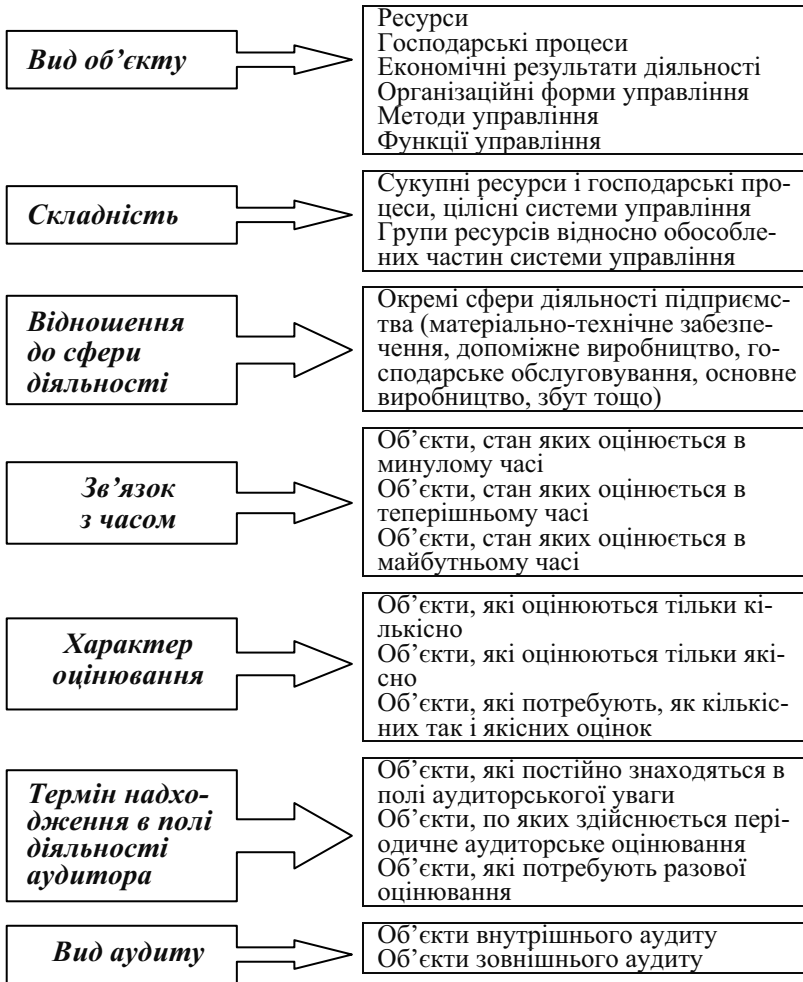


Рис. 1.5. Класифікація об'єктів аудиторської діяльності

Таким чином, **предметом аудиту** є незалежне дослідження достовірності відображення процесу розширеного відтворення суспільно необхідного продукту в системі бухгалтерського обліку і звітності, а також оцінювання ефективності ділової активності з дотриманням чинного законодавства.

ЗАПАМ'ЯТАЙТЕ

Предметом аудиту є стан економічних, організаційних, інформаційних та інших характеристик системи, що перебуває у сфері аудиторської оцінки.

1.5. Відмінності аудиту від ревізії фінансово-господарської діяльності підприємства

Спільним між аудитом і ревізією насамперед є те, що вони проводяться на основі документально перевірених показників.

Однак між ними є й суттєві відмінності, які можна розглядати за їх сутністю, цілями, характером, правовим регулюванням, об'єктами, зв'язками, принципом оплати роботи, практичними завданнями і результатами.

Ревізія проводиться на підставі наказів державних органів управління. Головними завданнями державної контрольно-ревізійної служби є здійснення державного контролю за витрачанням коштів і матеріальних цінностей, їх збереженням; змістом і достовірністю бухгалтерського обліку і звітності в міністерствах та інших центральних органах виконавчої влади, державних комітетах, державних фондах, бюджетних установах, а також на підприємствах і в організаціях, які отримують кошти з бюджетів усіх рівнів; розроблення пропозицій щодо усунення виявлених недоліків і порушень та запобігання їм у подальшому.

Відмінності аудиту від ревізії

Ознаки	Аудит	Ревізія
<i>Поняття</i>	Полягає у висловленні аудитором об'єктивної думки про достовірність фінансової звітності, що відображається в аудиторському висновку	Метод господарського контролю діяльності підприємств та їхніх підрозділів за певний період з метою встановлення законності, доцільності та ефективності здійснених господарських операцій, забезпечення збереженості майна, правильності та достовірності обліку і звітності
<i>Законодавче регулювання</i>	Закон України “Про аудиторську діяльність”	Закон України “Про державну контрольно-ревізійну службу України”
<i>Підстава для проведення</i>	Договір між аудиторською фірмою (аудитором) та замовником аудиту	Наказ керівника підрозділу контрольно-ревізійної служби або керівника вищої установи
<i>Періодичність проведення</i>	Обов'язковий – один раз на рік (для підприємств, що оприлюднюють свою фінансову звітність), ініціативний – на замовлення суб'єкта господарювання	Може призначатися не частіше одного разу на рік для перевірки господарських операцій підприємств, установ і організацій, які використовують кошти бюджетів, а також до і після порушення кримінальної справи уповноваженими на те органами
<i>Суб'єкт проведення</i>	Аудитор – це особа, яка має кваліфікаційний сертифікат, що надає право на проведення аудиту чи надання послуг і зареєстрований як суб'єкт аудиторської діяльності	Ревізор – службова особа, яка уповноважена державою виконувати контрольні функції з перевірки діяльності підприємства, але позбавлена будь-яких процесуальних прав на стадії попереднього слідства; в процесі розслідування справ може бути допитаний лише як свідок
<i>Предмет</i>	Фінансова звітність підприємства та дані, сформовані в системі бухгалтерського обліку	Документально відображена в системі обліку господарська діяльність підприємства, що вивчається застосуванням, спеціальних прийомів з позиції законності, достовірності та доцільності. До предмету ревізії належать процеси та явища, пов'язані з господарською діяльністю підприємств і відображені документально, а межі їх визначаються програмою ревізії

Аудит є видом підприємницької діяльності, тоді як ревізія являє собою виконавчу діяльність. Контрольно-ревізійний апарат і аудитори використовують під час перевірки фінансово-господарської діяльності підприємств однакові методичні прийоми, джерела інформації, зокрема законодавчі та інформативно правові акти, первинні документи і реєстри бухгалтерського обліку, баланс і звітність.

Правове регулювання ревізії і аудиту також різне.

Аудит як незалежна форма контролю добровільно обирається власником, для якого формулюються висновки для подальшого удосконалення роботи підприємства.

Аудит відрізняється від ревізії не тільки цілями, а й організаційними формами проведення.

Аудит здійснюють незалежні аудитори (аудиторські фірми), які мають сертифікат і включені до національного реєстру суб'єктів аудиторської діяльності, причому на платній основі за договорами на виконання послуг.

Аудитори несуть відповідальність перед клієнтам щодо якості зробленого висновку.

Виступаючи методами господарського контролю, незалежний аудит і ревізія мають ряд і інших відмінних рис (табл.1.2).

ЗАПАМ'ЯТАЙТЕ

Єдиної точки зору щодо поняття аудиту та його завдань у вітчизняних та зарубіжних вчених поки що немає. Зараз існує три основних точки зору на поняття аудиту: аудит є контрольно-ревізійна діяльність, аудит є експертно-консультаційна діяльність, аудит є симбіоз ревізійної та експертно-консультаційної діяльності

ЗАКРІПЛЕННЯ ГОЛОВНОГО

ЧИ ЗАСВОЇЛИ ВИ ОСНОВНІ ПОНЯТТЯ ?

- Які причини появи аудиту?
- Які обов'язки покладаються на аудиторів?
- Яким видом діяльності є аудиторська діяльність?
- Яка головна мета аудиту?
- Хто є користувачами результатів аудиту?
- Як поділяється аудит відповідно до вимог законодавства?
- Що є постулатами аудиту?
- Що входить до завдань аудиту?
- Які принципові відмінності між аудитом і ревізією?
- Що є об'єктом і предметом аудиту?
- Які існують види аудиту?
- Які види господарюючих суб'єктів підлягають обов'язковому аудиту?
- Яка економічна суть та об'єктивна необхідність аудиту в умовах ринку?

ЗАВДАННЯ



1. Проаналізуйте ситуацію.
2. Визначте невідповідності нормативним актам.
3. Сформулюйте суть невідповідностей.

Ситуація 1.1

Аудиторська фірма “Пошук” створена три роки тому. З тих пір вона розширилася, має мережу філій. Фірма надає аудиторські послуги, але, як правило, додатково організує консультації з питань оподаткування, причому ці консультації перевищують частку аудиторських послуг у загальній роботі.

Рішення ситуації 1.1

Аудиторська фірма має право виконувати ряд послуг, які закріплені статутом цієї організації. Частіше метою і предметом діяльності аудиторської фірми є: виконання аудиторських перевірок (аудиту) та надання інших аудиторських послуг, таких як експертизи, консультування з питань бухгалтерського обліку, звітності, оподаткування, аналізу фінансово-господарської діяльності та інших видів економіко-правового забезпечення підприємницької діяльності фізичних та юридичних осіб. І якщо аудиторська фірма надає такі послуги, то ніяких порушень з її боку немає. Якщо ж аудиторська фірма надає інші послуги, не передбачені її статутом, це є ризикованим, оскільки можливі порушення незалежності і об'єктивності членів аудиторської фірми і, як наслідок, довіра до цієї фірми з боку клієнтів може змінитися не в кращий бік для неї.

(Ст. 3 Закону України “Про аудиторську діяльність” від 14.09.2006 № 140-V [5]; “Міжнародна концептуальна основа завдань з надання впевненості” Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики. Видання 2006 року [6].)



ВИВЧАЄМО МІЖНАРОДНІ СТАНДАРТИ АУДИТУ, НАДАННЯ ВПЕВНЕНОСТІ ТА ЕТИКИ*

(Витяг)

Загальна інформація про міжнародну федерацію бухгалтерів

Міжнародна федерація бухгалтерів (МФБ) – це всесвітня організація бухгалтерів-професіоналів, заснована в 1977 році. Її мета – служіння інтересам суспільства, вдосконалення бухгалтерської професії на міжнародному рівні та розвиток сильної міжнародної економіки за допомогою впровадження та додержання високоякісних професійних стандартів, міжнародного зближення національних стандартів та висловлювання з питань, що викликають широкий суспільний інтерес, де професійні знання бухгалтерів найбільш вагомі.

Основна діяльність

МФБ забезпечує керівництво професійними бухгалтерами на міжнародному рівні у служінні інтересам суспільства шляхом:

- *розробки, розвитку та підтримання на високому якісному рівні міжнародних професійних стандартів та Кодексу етики;*
- *активної підтримки зближення національних професійних стандартів, особливо стандартів з аудиту, надання впевненості, етики, освіти та фінансової звітності;*
- *постійного покращання якості аудиту та управління фінансами;*
- *підтримки цінностей бухгалтерської професії для забезпечення постійного притоку осіб з високими моральними якостями;*
- *підтримання відповідності вимогам організації;*
- *допомоги країнам, що розвиваються та переходять до ринкової економіки, у створенні та підтриманні професії, відданої наданню високоякісних послуг, а також служінні інтересам суспільства у співробітництві з регіональними бухгалтерськими та іншими організаціями.*

* Ця книга містить інформацію про Міжнародну Федерацію Бухгалтерів (МФБ) та чинні стандарти аудиту, надання впевненості та етики, опубліковані МФБ, за станом на 1 січня 2006 р. [6].

ТЕМА 2. РЕГУЛЮВАННЯ АУДИТОРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ ТА ЇЇ ІНФОРМАЦІЙНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ

У темі розглядаються такі питання:

- 2.1. *Управління аудиторською діяльністю в Україні.*
- 2.2. *Правове регулювання аудиторської діяльності.*
- 2.3. *Організація аудиторської діяльності.*
- 2.4. *Аудитор, його статус і сертифікація.*
- 2.5. *Застосування комп'ютерних технологій в аудиті.*

Ключові слова та поняття: *управління аудиторською діяльністю, Аудиторська палата України, Спілка аудиторів України, Реєстр суб'єктів аудиторської діяльності, стандарти аудиту, міжнародні стандарти аудиту, національні нормативи аудиту, внутрішньофірмові стандарти аудиту, сертифікація аудиторів, сертифікат, Кодекс етики професійних бухгалтерів, контроль якості аудиту, комп'ютеризовані методи аудиту.*

Рекомендована література: 4, 5, 6, 7, 8, 12, 17, 22, 24, 31, 47.

Після вивчення теми ви повинні вміти:

- визначати порядок регулювання аудиторської діяльністю, існуючі підходи до створення її нормативної бази;
- застосовувати основні вимоги законодавства до визнання кваліфікаційної придатності (сертифікації) аудиторів;
- опрацьовувати внутрішні стандарти аудиторських організацій;
- застосовувати методи нормування праці аудиторів;
- використовувати інформаційне забезпечення аудиту;
- складати заяву та інші документи для включення до Реєстру аудиторських фірм та аудиторів.

2.1. Управління аудиторською діяльністю в Україні

Процес регулювання аудиторської діяльності в різних країнах має певні особливості. Зокрема нині можна визначити два підходи до створення нормативно-правової бази регулювання аудиторської діяльності:

1. державна законодавча ініціатива і державне регулювання;
2. законодавча ініціатива громадських професійних організацій і регулювання спільно з державою.

Перший підхід до регулювання аудиторської діяльності характерний для країн континентальної Європи і Росії. Суть цього підходу полягає в тому, що держава сама розробляє і затверджує законодавчі акти і нормативи аудиту, здійснює реєстрацію аудиторів і аудиторських фірм, а також контроль за їх діяльністю.

Другого підходу дотримується Англія, США та деякі інші країни, тому він одержав назву *англо-американського підходу*. Основною особливістю цього підходу є те, що процес регулювання діяльності здійснюється з ініціативи громадських професійних організацій.

В Україні регулювання аудиторської діяльності має три рівні: державне регулювання, професійне регулювання і внутрішнє регулювання.

Так, з ініціативи Спілки аудиторів України (САУ) був підготовлений і прийнятий **Верховною Радою України 22.04.1993р. Закон “Про аудиторську діяльність”** (останніми роками зміни і доповнення до нього вносились тричі 15.12.2005р., 19.01.2006р. та 14.09.2006р.).

Цей Закон визначає правові засади здійснення аудиторської діяльності в Україні і спрямований на створення системи незалежного фінансового контролю з метою захисту інтересів користувачів фінансової та іншої економічної інформації. Відповідно до ст.1, положення цього Закону діють на території України і поширюються на всіх суб'єктів господарювання незалежно від форм власності та видів діяльності.

Дія цього Закону не поширюється на аудиторську діяльність державних органів, їх підрозділів та посадових осіб, уповноважених законодавством України на здійснення державного фінансового контролю [5].

Після прийняття Закону було створено Аудиторську палату України, метою діяльності якої є сприяння розвитку, вдосконаленню та уніфікації аудиторської справи в країні.

Аудиторська палата України (АПУ) – функціонує як незалежний самостійний орган, є юридичною особою, має свою печатку, емблему та іншу атрибутику, рахунки в банку. Діяльність Аудиторської палати України регламентується Статутом АПУ, прийнятим на засіданні АПУ 28.10.1993 р. (нова редакція за Рішенням АПУ № 180 від 21.06.2007 р.), АПУ є неприбутковою організацією. Нині законодавчо встановлена чисельність членів АПУ – *двадцять дві особи*.

АПУ формується на паритетних засадах шляхом делегування до її складу аудиторів та представників державних органів. Ст 13. Закону України «Про аудиторську діяльність» передбачено наступний порядок делегування:

1. *від державних органів по одному представнику делегують Міністерство фінансів України, Міністерство юстиції України, Міністерство економіки України, Державна податкова адміністрація України, Національний банк України, Державний комітет статистики України, Державна комісія з цінних паперів та фондового ринку, Державна комісія з регулювання ринків фінансових послуг України, Рахункова палата та Головне контрольно-ревізійне управління України*. Делегується 10 осіб;
2. *від аудиторів делегуються в кількості десяти осіб висококваліфіковані аудитори з безперервним стажем аудиторської діяльності не менше п'яти років, представники фахових навчальних закладів і наукових організацій [5]*.

Порядок делегування представників до Аудиторської палати України визначається з'їздом аудиторів України.

Ст 12. цього Закону та Статут Аудиторської палати України визначають перелік *повноважень АПУ* (рис. 1.6).

Аудиторська палата України може створювати на території України регіональні відділення. Їхні повноваження визначаються АПУ, а також прийнятою Концепцією організації та діяльності регіональних відділень Аудиторської палати України (Протокол засідань АПУ № 178 від 31.05.07 р.).

Члени АПУ виконують свої обов'язки на громадських засадах. В АПУ створено такі постійно діючі комісії: Комісія із сертифікації та удосконалення професійних знань аудиторів, Комісія зі стандартів аудиту та контролю якості, Дисциплінарна комісія, Комісія з питань законодавства, правового регулювання та інформаційної підтримки аудиторської діяльності, з професійних національних та міжнародних зв'язків.

**ПОВНОВАЖЕННЯ
АУДИТОРСЬКОЇ ПАЛАТИ УКРАЇНИ**

- здійснює сертифікацію осіб, які мають намір займатися аудиторською діяльністю;
- затверджує стандарти аудиту;
- затверджує програми підготовки аудиторів та за погодженням з Національним банком України програми підготовки аудиторів, які здійснюють аудит банків;
- веде Реєстр аудиторських фірм та аудиторів;
- здійснює контроль за дотриманням аудиторськими фірмами та аудиторами вимог цього Закону, стандартів аудиту, норм професійної етики аудиторів;
- здійснює заходи із забезпечення незалежності аудиторів при проведенні ними аудиторських перевірок та організації контролю за якістю аудиторських послуг;
- регулює взаємовідносини між аудиторами (аудиторськими фірмами) в процесі здійснення аудиторської діяльності та у разі необхідності застосовує до них стягнення;
- здійснює інші повноваження, передбачені цим Законом та Статутом Аудиторської палати України [5].

Рис. 1.6. Повноваження Аудиторської палати України

У ст. 18 Закону України “Про аудиторську діяльність” зазначено, що аудитори України мають право об’єднуватись у громадські організації за професійними ознаками, а також визначено загальні повноваження професійних організацій аудиторів. Таким професійним об’єднанням на сьогодні є Спілка аудиторів України. **Спілка аудиторів України (САУ)** – це громадське об’єднання, яке об’єднує на добровільних засадах чинних аудиторів. **Мета діяльності САУ** – об’єднати зусилля аудиторів для захисту їхніх законних прав, інтересів та сприяти розвитку аудиторської діяльності в Україні, підвищенню професійного рівня аудиторів. У своїй діяльності САУ керується статутом САУ. Організаційна структура САУ зображена на рисунку 1.7.

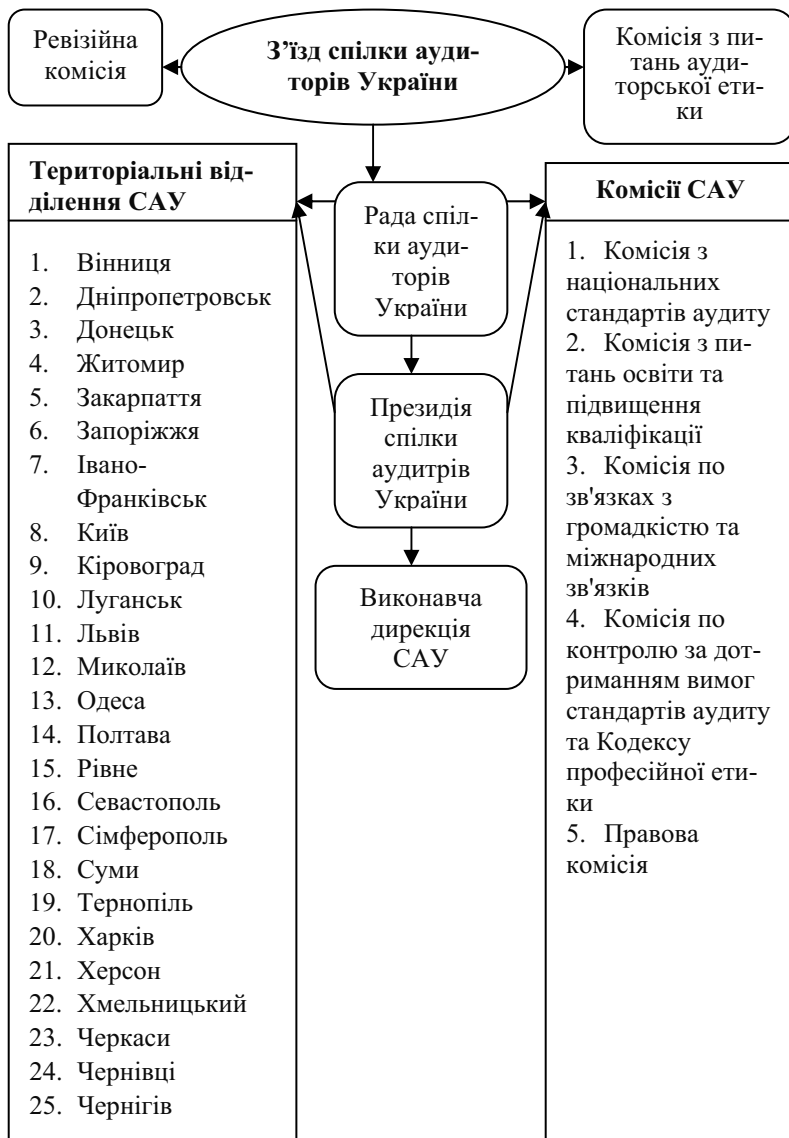


Рис. 1.7. Організаційна структура Спілки аудиторів України [24, С. 34]

Таким чином, *управління аудиторською діяльністю* – це процес регулювання роботи аудиторських фірм, аудиторів, які одноособово надають аудиторські послуги, та всієї аудиторської спільноти в державі з метою дотримання єдиних методологічних вимог.

ЗАПАМ'ЯТАЙТЕ

Аудиторська діяльність в Україні є саморегулюючою, держава лише встановлює перелік вимог до проведення аудиту, а методику його проведення визначають Аудиторська палата України, Спілка аудиторів України та їх територіальні відділення шляхом затвердження стандартів, норм, положень, інструкцій, роз'яснень.

2.2. Правове регулювання аудиторської діяльності

Діяльність аудиторів в Україні, як і в інших країнах ринкової економіки, регулюється на підставі законів.

У сучасних умовах аудиторська діяльність в Україні регулюється *Законом України “Про аудиторську діяльність” № 3125-ХІІ від 22 квітня 1993р.* (зі змінами і доповненнями).

Відповідно до ст. 2 даного Закону, *аудиторська діяльність у сфері фінансового контролю регулюється Господарським кодексом України, цим Законом, іншими нормативно-правовими актами та стандартами аудиту у випадках, якщо міжнародним договором, згода на обов'язковість якого надана Верховною Радою України, встановлено інші правила, ніж ті, що містить цей закон, то застосовуються правила міжнародного договору. Особливості проведення інших видів аудиторської діяльності регулюється спеціальним законодавством [5].*

Стандарти аудиту – це загальні керуючі норми і правила для допомоги аудиторам у виконанні їх обов'язків по проведенню перевірок і регламентуючі основні принципи і особливості аудиторської діяльності.

Відповідно до ст. 6 Закону України “Про аудиторську діяльність”, *при здійсненні аудиторської діяльності аудитори та аудиторські фірми застосовують відповідні стандарти аудиту.*

Стандарти аудиту приймаються на основі стандартів аудиту та етики Міжнародної федерації бухгалтерів з дотриманням вимог цього Закону та інших нормативно-правових актів.

Затвердження стандартів аудиту є виключним правом аудиторської палати України. У випадках, передбачених законом, стандарти аудиту погоджуються з іншими суб'єктами.

Стандарти аудиту є обов'язковими для дотримання аудиторами, аудиторськими фірмами та суб'єктами господарювання [5].



Рис. 1.8. Значення стандартів в аудиторській діяльності

Аудиторські стандарти формують єдині вимоги, які визначають норми і правила до якості і надійності аудиту та забезпечують певний рівень гарантії результатів аудиторської перевірки при їх дотриманні (рис. 1.8).

На підставі стандартів регулюють якість професійної діяльності аудиторів. З їх допомогою формують програми підготовки і єдині вимоги атестації аудиторів.

Аудиторські стандарти є підставою для доказів в суді якості проведення аудиту і визначення міри відповідальності аудиторів.

Стандарти визначають загальні підходи до проведення аудиту, масштабу перевірки, видів висновків аудиторів, питань методології, основних принципів яких слід дотримуватися представникам цієї професії.

До загальноприйнятих стандартів, залежно від економічних умов, видаються доповнення, яких належить дотримуватись аудиторам, а причини відхилення коментувати.

Національні стандарти (нормативи) аудиту існують у кожній країні, що зумовлено специфікою ведення бухгалтерського обліку та складання звітності, економічного розвитку, регулювання економіки тощо.

Під **Національними нормативами аудиту (ННА)** розуміють документи, що регламентують процес встановлення і застосування комплексу правил (принципів) щодо організації і методики здійснення аудиторської перевірки. Відповідно до Закону України “Про аудиторську діяльність” (ст.14) Аудиторська палата України (АПУ) розробляє і затверджує Національні нормативи аудиту, обов’язкові для дотримання всіма аудиторамі. В свій час, своїм рішенням № 73 від 18.12.1998 р., АПУ затвердила “Національні нормативи аудиту” і “Кодекс професійної етики суб’єктів аудиторської діяльності. Керівником може бути лише тільки аудитор.

Міжнародні стандарти аудиту визначають поняття *Національні стандарти (аудиту, як сукупність стандартів з аудиту, визначених законом чи нормативними актами або регулювальним органом на національному рівні, застосування яких є обов’язковим і яких слід дотримуватися при проведенні аудиторської перевірки або наданні супутніх послуг. У кожній країні має здійснюватися локальне регулювання міжнародних нормативів відповідно до практики, що склалася під час аудиту фінансової інформації. Таке регулювання може відображатися у національних нормативах аудиту (ННА).*



Рис. 1.9. Структура стандартів, виданих Радою з міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості (РМСАНВ)

ННА мають рекомендаційний, а не директивний характер. У свій час в Україні було затверджено 32 національних нормативи аудиту. Національні нормативи аудиту в Україні створювались на основі Міжнародних стандартів аудиту з врахуванням специфіки періоду переходу країни до ринкової економіки.

Рішенням *Аудиторської палати України від 18.04.2003 р., протокол №122/2, п.2 “Про порядок застосування в Україні Стандартів аудиту та етики Міжнародної федерації бухгалтерів”* прийнято ***Стандарти аудиту та етики Міжнародної федерації бухгалтерів в якості Національних стандартів аудиту.***

За дорученням ради Міжнародної федерації бухгалтерів (МФБ) Комітет міжнародної аудиторської практики (КМАП) займається випуском міжнародних нормативів аудиту і супутніх робіт (рис. 1.9).

Їх структура включає такі стандарти:

- Міжнародні стандарти аудиту (**МСА 100-999**).
- Положення з міжнародної практики аудиту (**ПМПА 1000-1100**).
- Міжнародні стандарти завдань з огляду (**МСЗО 2000-2699**).
- Міжнародні стандарти завдань з надання впевненості (**МСЗНВ 3000-3699**).
- Міжнародні стандарти супутніх послуг (**МССП 4000-4699**).

Крім стандартів аудиту, надання впевненості та супутніх послуг до останнього видання 2006 р., які мають назву *“Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики”*, включено: Загальну інформацію про Міжнародну Федерацію Бухгалтерів, Кодекс етики професійних бухгалтерів, глосарій термінів, Міжнародний стандарт контролю якості 1, Міжнародна концептуальна основа завдань з надання впевненості.

У системі нормативного регулювання аудиторської діяльності важлива роль належить Внутрішнім стандартам аудиторських фірм (ВСАФ), під якими розуміють документи, що деталізують і регламентують єдині вимоги до здійснення і оформлення аудиту, прийняті і затверджені аудиторською фірмою. При формуванні системи внутрішніх правил аудиторські фірми користуються відносною свободою, оскільки це є завданням самої фірми (1.10).

**У ВНУТРІШНЬОФІРМОВИХ СТАНДАРТАХ АУДИТУ
МОЖУТЬ ПЕРЕДБАЧАТИСЯ ТАКІ ПОЛОЖЕННЯ:**

- форми робочих документів аудитора, що будуть використовуватись у ході виконання завдань, поставлених замовником (зокрема, плани, програми аудиторських перевірок, документи, що характеризують стан системи внутрішнього контролю, листи аудиторської фірми замовникові, оформлення результатів роботи експерта тощо)

- порядок надання окремих видів аудиторських послуг, що не суперечать законодавству та нормативам аудиту

- правила документообігу та технології оброблення інформації, отриманої в ході надання аудиторських послуг (особливості документообігу залежатимуть від розмірів і організації діяльності аудиторської фірми, а також від характеристик структури контролю. Тобто чим складніша структура контролю, тим необхідно детальніше вести документацію)

- порядок контролю якості надання аудиторських послуг

- інші положення, необхідні для організації аудиторської діяльності

Рис. 1.10. Основні положення внутрішньофірмових стандартів

Внутрішньофірмові стандарти аудиту (ВСА) – це сукупність принципів, методів, прийомів і способів, що використовуються аудиторською фірмою для надання аудиторських послуг, складання і надання їх результатів, виходячи із правил та особливостей діяльності аудиторської фірми. Застосування ВСА в діяльності аудиторських фірм є досить актуальною проблемою на сучасному етапі, оскільки вони є основою подальшого професійного росту фірми, підвищення її рейтингу та конкурентоздатності на ринку аудиторських послуг. Необхідність у розробці ВСА викликана застосуванням різними аудиторськими фірмами індивідуально розроблених доповнень, пояснень, розшифрувань та узагальнень існуючих нормативних документів або вже діючих стандартів. Значення ВСА полягає в тому, що вони:

- сприяють дотриманню чинного законодавства, стандартів аудиторської діяльності;
- удосконалюють і раціоналізують організацію і процес надання аудиторських послуг;
- забезпечують зв'язок окремих елементів аудиторського процесу;
- допомагають зменшити трудомісткість аудиторських послуг;
- забезпечують високу якість аудиторських перевірок;
- сприяють використанню в аудиторській діяльності новітніх наукових розробок; створюють імідж аудиторської фірми;
- допомагають аудитору вести переговори із замовником.

Розроблення внутрішньофірмових стандартів аудиту умовно поділяють за певними напрямками, внаслідок чого створюються :

- стандарти, що стосуються професійної культури аудиторів;
- стандарти, що регулюють внутрішньофірмовий документообіг;
- стандарти, що передбачають методику проведення аудиту та надання супутніх аудиту послуг.

Внутрішньофірмові стандарти аудиту повинні:

- бути апробовані в процесі аудиторської діяльності, щоб їх не доводилося змінювати в ході виконання аудиторських послуг;
- забезпечувати єдиний підхід до аудиту в аудиторській фірмі;
- бути індивідуальними і становити комерційну інформацію для кожної аудиторської фірми.

ЗАПАМ'ЯТАЙТЕ

*Правові засади здійснення аудиту в Україні, спрямовано-го на створення системи незалежного фінансового контролю з метою захисту інтересів власника, визначає **Закон України “Про аудиторську діяльність”**. Положення цього Закону діють на території України і поширюються на всі господарюючі суб’єкти незалежно від форм власності та видів діяльності. У випадках, якщо міжнародним договором, у якому бере участь Україна, встановлені інші правила, ніж ті, що містить Закон, застосовуються правила міжнародного аудиту.*

2.3. Організація аудиторської діяльності

Ст. 5 Закону України “Про аудиторську діяльність” надає характеристику поняття аудиторської фірми, як суб’єкту аудиторської діяльності. **Аудиторська фірма** це юридична особа, створена відповідно до законодавства, яка здійснює виключно аудиторську діяльність. Право на здійснення аудиторської діяльності мають аудиторські фірми, включені до Реєстру аудиторських фірм та аудиторів. Загальний розмір частки засновників (учасників) аудиторської фірми, які не є аудиторами, у статутному капіталі не може перевищувати 30%. Керівником аудиторської фірми може бути тільки аудитор[5].

Приблизна структура аудиторської фірми відображена на рис. 1.1.

Протоколом №95 від 31 жовтня 2000 р. засідання АПУ затверджено Положення про Реєстр суб’єктів аудиторської діяльності – офіційний загальнодержавний Реєстр аудиторських фірм і аудиторів підприємців, який введено в дію з 1 листопада 2000 р.

Аудиторська фірма і аудитор-підприємець набувають право на зайняття аудиторською діяльністю тільки після включення до Національного реєстру аудиторів та аудиторських фірм.

Закон України “Про аудиторську діяльність” містить визначення поняття Реєстру аудиторських фірм та аудиторів, покладання відповідальності за його ведення на АПУ, яка не рідше ніж один раз на рік публікує його у своєму фаховому виданні.

Відповідно до ст.11 цього Закону, **реєстр аудиторських фірм та аудиторів** – база даних, що містить інформацію про ауди-

торські фірми та аудиторів, які займаються аудиторською діяльністю індивідуально як фізичні особи-підприємці (далі – Реєстр). Порядок ведення Реєстру визначається та забезпечується аудиторською палатою України.

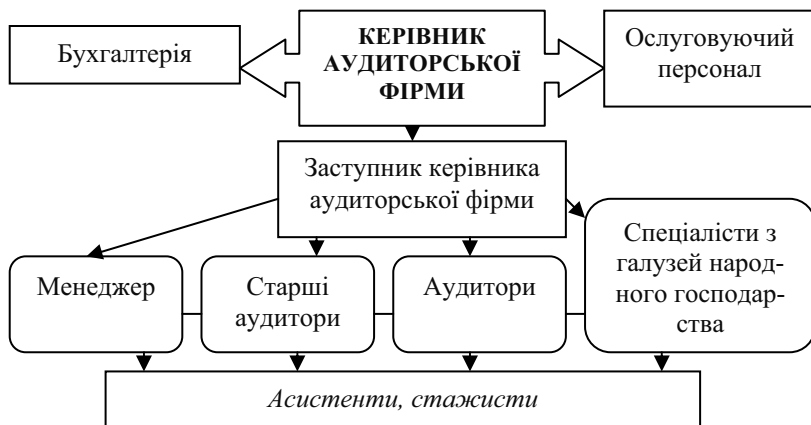


Рис. 1.11. Структура аудиторської фірми

Реєстр не рідше ніж один раз на рік публікується у фаховому виданні аудиторської палати України. Аудиторські фірми та аудитори, які зареєстровані як фізичні особи-підприємці, мають право здійснювати аудиторську діяльність лише після включення їх до Реєстру [5]. Станом на 1 січня 2007 р. в Україні зареєстровано близько 2400 аудиторських фірм і приватних аудиторів.

Аудиторська фірма (аудитор-підприємець) повинна подати заяву аудиторської фірми Аудиторській палаті України з проханням внести до Реєстру суб'єктів аудиторської діяльності та Реєстраційної картки (рис. 1.12; 1.13).

Суб'єкти аудиторської діяльності, що внесені до реєстру, отримують *Свідоцтво про внесення до Реєстру аудиторських фірм та аудиторів*, яким надається право на її здійснення на території України. Щоб отримати дозвіл, суб'єкти аудиторської діяльності мають внести плату в розмірі, встановленому Аудиторською палатою України (Рішенням АПУ від 26.04.2007 р. № 176/5 з 1.05.2007 р. плата за включення до Реєстру становить 360,00 грн; за подовження чинності Свідоцтва про реєстрацію –240,00 грн) та подати до Секретаріату АПУ документи для реєстрації (*Додаток А*).

Аудиторські фірми залежно від асортименту аудиторських послуг поділяють на *універсальні й спеціалізовані*.

В АУДИТОРСЬКУ ПАЛАТУ УКРАЇНИ

.....
(прізвище, ім'я, по батькові директора фірми)

.....
(серія та № сертифікату)

ЗАЯВА

про включення до Реєстру аудиторських фірм та аудиторів

Прощу включити до Реєстру аудиторських фірм та аудиторів

.....
(найменування аудиторської фірми, ідентифікаційний код)

Адреса.....

(місцезнаходження з поштовим індексом, телефон/факс, e-mail)

До заяви додаються:

- | | |
|---|---|
| 1. Реєстраційна картка | 5. Копія довідки з ЄДРПОУ |
| 2. Копія свідоцтва про державну реєстрацію, засвідчена в установленому законодавством порядку | 6. Витяг з наказу про призначення керівника аудиторської фірми, засвідчений печаткою аудиторської фірми |
| 3. Копія установчих документів, засвідчені в установленому законодавством порядку | 7. Відгук регіонального відділення АПУ на подані документи (при наявності в регіоні РВ АПУ) |
| 4. Копія сертифікатів аудиторів –засновників (учасників) фірми та керівника фірми | 8. Документ про внесення плати за включення до Реєстру |

Аудиторська фірма зобов'язується здійснювати аудиторську діяльність відповідно до вимог чинного законодавства України, рішень Аудиторської палати України, стандартів аудиту та норм професійної етики аудитора.

М.П.

“...”..... 200...р. (особистий підпис керівника)

Дата і номер реєстрації заяви “...”.....200...р №...

Від секретаріату АПУ заяву прийняв

Рис. 1.12. Структура Заяви аудиторської фірми про включення до Реєстру суб'єктів аудиторської діяльності

Завдання:

- забезпечення проведення аудиту та надання аудиторських послуг із дотриманням єдиних методологічних засад;
- дотримання спеціальних вимог щодо заборони проведення аудиту:
 - аудитором, який має прямі родинні зв'язки з керівництвом суб'єкта господарювання, що перевіряється;
 - аудитором, який має особисті майнові інтереси у суб'єкта господарювання, що перевіряється;
 - аудитором – членом керівництва, засновником або власником суб'єкта господарювання, що перевіряється;
 - аудитором – працівником суб'єкта господарювання, що перевіряється;
 - аудитором – працівником, співвласником дочірнього підприємства, філії чи представництва суб'єкта господарювання, що перевіряється

Обов'язки:

- належним чином надавати аудиторські послуги, перевіряти стан бухгалтерського обліку і звітності замовника, їх достовірність, повноту і відповідність чинному законодавству та встановленим нормативам;
- повідомляти власникам, уповноважених ними особам, замовникам про виявлені під час проведення аудиту недоліки ведення бухгалтерського обліку і звітності;
- зберігати в таємниці інформацію, отриману при проведенні аудиту та виконанні інших аудиторських послуг. Не розголошувати відомостей, що становлять предмет комерційної таємниці, і не використовувати їх у своїх інтересах або в інтересах третіх осіб;
- відповідати перед замовником за порушення умов договору відповідно до чинних законодавчих актів України;
- обмежувати свою діяльність наданням аудиторських послуг та іншими видами робіт, які безпосередньо стосуються надання аудиторських послуг у формі консультацій, перевірок або експертиз

Рис. 1.13. Завдання та обов'язки аудитора в аудиторській фірмі

Універсальні аудиторські фірми надають послуги з різних видів аудиту, сфера їх діяльності досить широка (за географією, за галузями народного господарства, за масштабами бізнесу клієнтів).

Спеціалізовані аудиторські фірми виконують вужче коло робіт і зосереджені тільки на певних їх видах (наприклад, аудиторські перевірки, консультації, навчання персоналу тощо). Відповідно до спеціалізації та розміру аудиторських фірм розробляється структура фірми і визначається її штатна чисельність.

Нормування праці аудиторів – це процес установлення міри витрат праці на виконання певних обсягів робіт за визначений термін. При цьому трудомісткість може бути виражена або безпосередньо в затратах часу робітника потрібної кваліфікації на виконання одиниці роботи (норми часу), або через визначення чисельності робітників, необхідних для виконання усього обсягу робіт за визначений термін. Встановлення нормативної трудомісткості робіт стає основою планування роботи аудиторської фірми.

Оцінювання якості праці аудиторів. Якість роботи аудиторів характеризує досягнутий рівень результативності праці певного ступеня складності, яка зумовлена рівнем професійно-кваліфікаційної підготовки і притаманним діловим якість працівника.

Оцінюючи результати праці аудиторів, треба враховувати особливості їх діяльності, результативність якої виявляється в досягненнях цілого колективу зазвичай через певний час.

Велике значення мають і показники індивідуальної результативності праці. Від якості праці аудиторів залежить престиж фірми, імідж і всі показники роботи аудиторської фірми – прибуток, фонд заробітної плати, а також економічний стан клієнтів.

За **Міжнародним стандартом контролю якості 1** “Контроль якості для фірм, що виконують аудит та огляд історичної фінансової інформації, а також інші завдання з надання впевненості, та надають супутні послуги”, визначено **Елементи системи контролю якості**, які включають політику та процедури, що стосуються кожного з таких елементів:

1. відповідальність керівництва за якість на фірмі;
2. вимоги етики;
3. прийняття завдання та продовження співпраці з клієнтом, та виконання специфічних завдань;
4. людські ресурси;
5. виконання завдання;

ЗАПАМ'ЯТАЙТЕ

Аудитор не має права використовувати інформацію та факти, отримані з перевірок, для своєї вигоди, вигоди третіх осіб або на шкоду клієнтові.

2.4. Аудитор, його статус і сертифікація

Аудит здійснюється незалежними особами – аудиторами, аудиторськими фірмами, які уповноважені суб'єктами господарювання на його проведення.

Відповідно до ст. 4 Закону України “Про аудиторську діяльність”, **аудитором** може бути фізична особа, яка має сертифікат, що визначає її кваліфікаційну придатність на заняття аудиторською діяльністю на території України.

Аудитор має право займатися аудиторською діяльністю як **фізична особа – підприємець** або в складі **аудиторської фірми** з дотриманням вимог цього Закону та інших нормативно-правових актів.

Аудитор має право займатися аудиторською діяльністю як фізична особа-підприємець лише після включення його до Реєстру аудиторських фірм та аудиторів.

Аудиторам забороняється безпосередньо займатися іншими видами підприємницької діяльності, що не виключає їх права отримувати дивіденди від акцій та доходи від інших корпоративних прав. Аудитором не може бути особа, яка має судимість за корисливі злочини [5].

Відповідно до ст.10 цього Закону, **сертифікація** (визначення кваліфікаційної придатності на зайняття аудиторською діяльністю) аудиторів здійснюється Аудиторською палатою України (**Положення про сертифікацію аудиторів**, затверджене Рішенням АПУ №178/6 від 31.05.2007 р.). Порядок сертифікації аудиторів, які здійснюватимуть аудит банків, затверджується Аудиторською палатою України за погодженням з Національним банком України.

Право на отримання сертифікату мають фізичні особи, які здобули вищу економічну або юридичну освіту, документ про здобуття якої визнається в Україні (спеціаліст чи магістр), необхідні знання з аудиту, фінансів, економіки та господарського права та досвід ро-

боти не менше трьох років підряд на посадах ревізора, бухгалтера, юриста, фінансиста, економіста, асистента (помічника) аудитора.

Наявність необхідного обсягу знань для отримання сертифіката визначається **иляхом проведення письмового кваліфікаційного іспиту** (два етапи: тестування та іспит), за програмою, затвердженою Аудиторською палатою України. **Термін чинності сертифіката не може перевищувати п'яти років**. Продовження терміну чинності сертифіката здійснюється через **п'ять років за підсумками контрольного тестування за фахом** у порядку, встановленому Аудиторською палатою України. За проведення сертифікації справляється плата в розмірі, встановленому Аудиторською палатою України, виходячи з кошторису витрат на утримання Аудиторської палати України [5]. (З 1.05. 2007 р. Рішенням АПУ від 26.04.2007 р. № 176/5 встановлена плата: за проведення сертифікації в розмірі 1440,00 грн за кожний етап кваліфікаційного іспиту; в розмірі 1440,00 грн для аудиторів, які звернулися з заявою про подовження терміну чинності сертифікату).

У певних випадках за дотримання встановлених вимог продовження дії сертифіката без тестування, іспиту або співбесіди [аудитор працював за фахом (аудитором) не менше як три роки протягом терміну чинності сертифіката, щороку вдосконалював професійні знання за програмою, затвердженою АПУ, та не мав стягнень].

Для отримання сертифіката претендент подає до АПУ такі документи: заяву, копію диплома, копію трудової книжки, документ про плату, копію першої сторінки паспорта.

Сертифікат аудитора – це офіційний документ, який засвідчує рівень професійних знань, необхідних для здійснення аудиту підприємств різних форм власності та території України.

Аудиторській фірмі дозволяється вести аудиторську діяльність лише за умови, що в ній працює хоча б один аудитор, та після включення її до національного Реєстру. В інших країнах світу існують різні вимоги до набуття статусу аудитора (*Додаток Т*).

Кодекс етики професійних бухгалтерів, опрацьований Комітетом з етики Міжнародної федерації бухгалтерів визначає **фундаментальні принципи професійної етики**, які застосовуються до професійних бухгалтерів-практиків (аудиторів). До них, зокрема, відносяться:

- *чесність;*
- *об'єктивність;*
- *професійна компетентність та належна ретельність;*
- *конфіденційність;*

- *професійна поведінка.*

Аудитор не повинен займатись жодним бізнесом, справою чи діяльністю, що ставлять під загрозу або можуть загрожувати чесності, об'єктивності та добрій репутації професії, що несумісне з наданням послуг з аудиту.

Різні обставини можуть поставити під загрозу дотримання аудитором цих фундаментальних принципів. Це можуть бути *загрози*:

- *власного інтересу* (фінансовий інтерес, залежність від гонорарів, наявність тісних ділових стосунків з клієнтом, страх втрати клієнта, розгляд клієнта, як можливого роботодавця, платежі, що залежать від результатів, позика надана або отримана від клієнта);
- *власної оцінки* (виявлення значної помилки, складання висновку щодо роботи фінансових систем в якій аудитор безпосередньо брав участь, аудитор донедавно був директором, посадовою особою, працівником клієнта тощо);
- *захисту* (володіння акціями клієнта, захист інтересів клієнта в ході судового процесу або суперечці з третіми сторонами);
- *особистих стосунків* (близькі або найближчі сімейні стосунки з директором, посадовою особою або працівником клієнта, колишній партнер фірми є директором або посадовою особою клієнта, отримання подарунків від клієнта, довготривале співробітництво);
- *тиску* (погрози звільнення з завдання або заміни клієнтом, погрози судових позовів, неприпустиме зменшення обсягу роботи з метою зменшення гонорару).

Характерною рисою професії аудитора, яка обговорюється в Кодексі етики професійних бухгалтерів, є прийняття *відповідальності перед громадськістю*. Громадські інтереси визначаються як колективний добробут співтовариства людей та організацій, що їм надають послуги аудитори.

Аудитори виконують у суспільстві важливу роль. Інвестори кредитори, роботодавці, уряд і громадськість у цілому покладаються на аудиторів щодо надійності фінансового обліку і звітності, ефективного фінансового менеджменту і компетентних консультацій з різних питань діяльності та оподаткування.

Представники аудиторської професії в усьому світі зацікавлені в тому, щоб довести до відома споживачів аудиторських послуг, що ці послуги виконуються на найвищому рівні якості та надаються відповідно до етичних вимог, покликаних забезпечити такий рівень.

Внаслідок національних розбіжностей у культурі, мові, законодавстві і соціальних системах опрацювання етичних норм – насамперед завдання

у кожній конкретній країні. Однак особливістю етичних вимог, рекомендованих Міжнародною федерацією бухгалтерів, є застосування їх як основи кодексу етики, детальних правил, рекомендацій, норм поведінки до аудиторів у кожній країні (рис. 1.14).

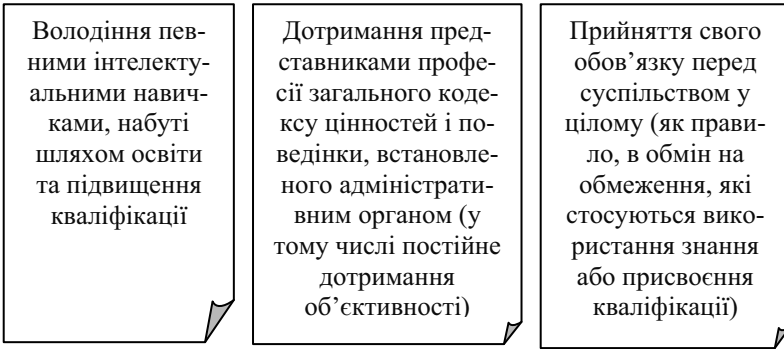


Рис. 1.14. Характерні риси, притаманні професії аудитора

Міжнародний освітній стандарт 8 “Вимоги щодо компетентності для професіоналів з аудиту” виданий Міжнародною федерацією бухгалтерів надає характеристику основних визначень, які застосовуються до професіоналів з аудиту. Ними, зокрема, є:

- **Спроможність.** Професійні знання; професійні вміння; професійні цінності, етика та підходи, які вимагаються для того, щоб продемонструвати свою компетентність.
- **Компетентність.** Здатність виконувати роботу відповідно до певного стандарту, згідно з реальними умовами праці.
- **Партнер за завданням.** Партнер або інша особа в аудиторській організації, яка відповідає за завдання та його виконання, а також за аудиторський звіт, що складається від імені фірми, і який, при потребі, має відповідні повноваження, надані професійним, правовим чи регуляторним органом.
- **Професійний бухгалтер.** Особа, яка є членом організації – члена Міжнародної Федерації бухгалтерів.
- **Професіонал з аудиту.** Професійний бухгалтер, який має повноваження або якому делеговані повноваження скласти суттєві судження при проведенні аудиту історичної фінансової інформації.

Професіонали з аудиту повинні мати *навички* та застосовувати наступні *вміння*: визначення та вирішення проблем; проведення відпові-

дного технічного дослідження; ефективна робота у групі; збирання та оцінка доказів; ефективне подання, обговорення та захист поглядів у ході формального, неформального, письмового та усного спілкування; демонстрація спроможності здійснювати розслідування, абстрактного логічного мислення та критичного аналізу; демонстрація професійного скептицизму; застосування професійного судження; вміння протистояти конфліктам і розв'язувати конфліктні ситуації.

ЗАПАМ'ЯТАЙТЕ

За неналежне виконання професійних обов'язків Аудиторська палата України може застосувати до аудитора стягнення у вигляді запобігання, зупинення дії сертифікату на термін до одного року або анулювання сертифікату.

2.5. Застосування комп'ютерних технологій в аудиті

В умовах широкого впровадження комп'ютерної техніки і спеціалізованого програмного забезпечення в практику фінансово-господарської діяльності підприємств важливого значення набувають питання методології в такій сфері аудиту, як комп'ютерний аудит.

Комп'ютерні системи здійснюють вплив практично на весь аудиторський процес, що найбільш чутливо під час виконання таких процедур, як планування, тестування систем обліку і внутрішнього контролю, застосування методик аудиту.

Комп'ютерні інформаційні системи (КІС) – це середовище комп'ютерних інформаційних систем, наявне за умов застосування комп'ютера будь-якого типу або розміру в процесі оброблення суб'єктом господарювання фінансової інформації, значущої для аудиторської перевірки, незалежно від того, використовується цей комп'ютер суб'єктом господарювання чи третьою стороною.

Комп'ютеризовані методи аудиту – це прикладні програми аудиторських процедур з використанням комп'ютера як засобу аудиту (рис. 1.15).

Переваги застосування комп'ютерної техніки при проведенні аудиту можна згрупувати за такими категоріями:

- зменшення обсягу даних, що оброблюються вручну;

- економія часу на виконання одноманітних прийомів порівняння фактичних даних з обліковими;
- зменшення ризику появи арифметичних помилок, порушень при відображенні даних в облікових регістрах;
- перевірка тотожності чи взаємної ув'язки показників різних форм звітності в автоматичному порядку;
- компактне зберігання і багаторазове використання даних бухгалтерського обліку.

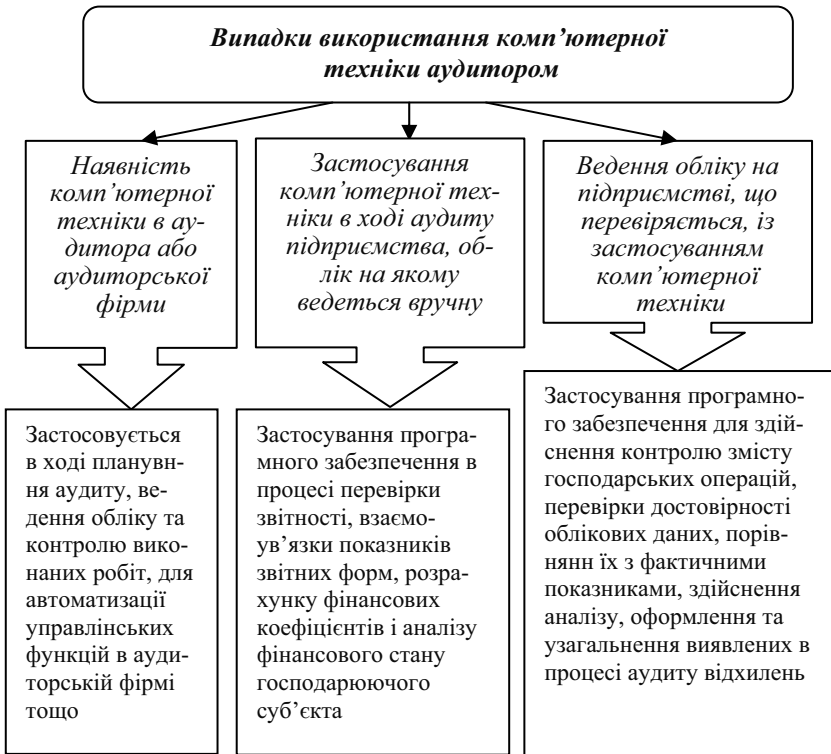


Рис. 1.15. Застосування комп'ютерної техніки в діяльності аудитора

Паралельно з перевагами комп'ютерні системи обліку ставлять перед аудиторами і ряд проблем, а саме:

1. необхідність оцінювання якості програмного забезпечення обліково-контрольного процесу;
2. необхідність оцінювання політики керівництва фірми відносно захисту інформації від несанкціонованого доступу.

Комп'ютеризація обліково-контрольного процесу певною мірою здійснює вплив на елементи методики аудиту, модифікує їх за такими напрямками.

1. Виникають нові об'єкти, які визначають додаткові завдання аудиторів з оцінювання:

- якість організаційного забезпечення обліково-контрольного процесу;
- якість проектування автоматизованої системи обліку і внутрішнього контролю;
- якість програмного забезпечення обліково-контрольного процесу;
- адекватність процесу автоматизованого оброблення обліково-економічної інформації вимогам стандартів;
- ступінь надійності роботи апаратних засобів;
- ступінь захисту інформації від несанкціонованого доступу.

2. Змінюється система інформаційного забезпечення аудиту (з бумажних носіїв на електронні – файли даних), додатковим джерелом інформації виступає проектна документація. Відкриваються можливості оптимізації інформаційних потоків.

3. Модифікується техніка здійснення аудиторських процедур з використанням термінальних пристроїв (у діалоговому режимі). Комп'ютерна реалізація таких засобів контролю, як зіставлення і оцінка, дозволяє розширити рамки їх застосування. А зростання швидкості оброблення первинних даних і отримання контрольної інформації про відхилення, забезпечує прискорення дій при формуванні аудиторського висновку.

Аудитор повинен мати достатнє знання комп'ютерних інформаційних систем для планування, управління, контролю та огляду виконаної роботи.

Якщо потрібні спеціальні знання й навички, аудитор звертається по допомогу до фахівця, що має таку кваліфікацію. Він може бути працівником аудиторської фірми або запрошеним фахівцем.

Аудитор повинен урахувати необхідність отримання спеціальних знань щодо комп'ютерних інформаційних систем для проведення аудиторської перевірки.

Це може бути необхідне для:

- отримання достатнього знання про системи бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю, на які впливає середовище комп'ютерних інформаційних систем;

- визначення впливу середовища комп'ютерних інформаційних систем на оцінку загального ризику, ризику на рівні сальдо рахунків і класу операцій;
- розробки та проведення відповідних тестів контролю і процедур по суті.

Використання системи КІС в аудиті складається з:

- пакетів прикладних програм загального і проблемного орієнтованого призначення;
- програм автоматизації управління аудитом.

Найпоширеніші програми серед провідних зарубіжних аудиторських фірм: “Vector 6”, “My Client”, “Audit Sistem/2”.

У сучасних умовах в Україні застосовують деякі російські комп'ютерні програми: “IT – audit: Аудитор”, “Abacus Professional”, “Экспрес-Аудит: ПРОФ”. Основними модулями цих програм є: “Облік клієнтів”, “Зайнятість працівників”, “Аудиторські процедури”, “Потенційні порушення”, “Розрахунок рівня суттєвості”, “Робочі документи аудитора”, “План аудиту”, “Програма аудиту” і ін.

ЗАПАМ'ЯТАЙТЕ

Використання КІС дозволяє систематизувати діяльність аудитора, починаючи з попереднього вивчення клієнта та закінчуючи оформленням аудиторського висновку, формувати групи робочих документів, здійснювати ефективний контроль якості аудиторських перевірок, забезпечити аудитора довідковим матеріалом.

ЗАКРІПЛЕННЯ ГОЛОВНОГО

ЧИ ЗАСВОЇЛИ ВИ ОСНОВНІ ПОНЯТТЯ ?

1. Хто може бути аудитором в Україні?
2. Які основні нормативно-правові документи регулюють аудиторську діяльність в Україні?
3. Як формується Аудиторська палата України?
4. Які суб'єкти уповноважені в Україні проводити аудит?
5. Які вимоги висуваються до аудиторських фірм?
6. Які права мають аудитори і аудиторські фірми?
7. Дайте визначення аудиторських стандартів.
8. Які дії необхідно виконати для отримання сертифікату аудитора?
9. Що таке реєстр аудиторських фірм та аудиторів, які одноосібно надають аудиторські послуги, та які дані він містить?

ЗАВДАННЯ



1. Проаналізуйте ситуацію.
2. Визначте невідповідності нормативним актам.
3. Сформулюйте суть невідповідностей.

Ситуація 1.2

Щоб узяти в банку кредит, організація звернулася до свого аудитора з проханням виступити в якості поручителя.

Рішення ситуації 1.2

Аудитор не має права приймати ризики, пов'язані з господарською діяльністю замовника, наприклад, давати поручительство, підтверджувати гарантії. В даному випадку виникає загроза втрати та незалежність аудитора.

Ситуація 1.3

Підприємець подорожує курортами Криму разом з аудитором. Поєднуючи приємне з корисним: шукає можливість дольової участі в різних підприємствах.

Аудитор повинен його консультиувати з питань капіталовкладень, а також провести перевірку річної звітності акціонерного товариства, акціонером якого є підприємець.

Чи можливо, виходячи з принципів незалежності, дати однозначну оцінку діяльності аудитора як консультанта і аудитора, який проводить перевірку річної звітності?

Рішення ситуації 1.3

Аудитор не має права проводити перевірку річної звітності, оскільки підприємець оплатив його подорож, тобто порушив принцип незалежності. Є підстави для твердження, що аудитор не вільний у своїх діях.

Що стосується діяльності аудитора як консультанта, то немає будь-яких заперечень. Консультуючи, аудитор захищав господарські інтереси замовника. Отриманий гонорар, у вигляді оплати відпочинку, за надане консультування не є підставою для відмови від перевірки річної звітності.

Ситуація 1.4

Аудитор обговорює із своїм колегою ще не оприлюднений баланс одного із замовників.

Чи порушує він при цьому зобов'язання збереження таємниці?

Рішення ситуації 1.4

У тому випадку, коли аудитор є колегами, працюють разом у робочій групі (об'єднанні, аудиторській фірмі), аудитор не зобов'язаний по відношенню до колег зберігати таємницю інформації.

Аудитор не має права використовувати надані йому підприємством відомості в особистих цілях і, використовуючи їх, наприклад, спекулювати на біржі.

(Ст. 20 Закону України “Про аудиторську діяльність” від 14.09.2006 № 140-V [5]; “Кодекс етики професійних бухгалтерів” Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики. Видання 2006 року. [6])



ВИВЧАЄМО МІЖНАРОДНІ СТАНДАРТИ АУДИТУ, НАДАННЯ ВПЕВНЕНОСТІ ТА ЕТИКИ (Витяг)

Кодекс етики професійних бухгалтерів. Розділ 8 “Незалежність”

8.32. *“Загроза особистих та сімейних стосунків” має місце, якщо завдяки тісним стосункам з клієнтом, посадовими особами чи працівниками, фірма або член групи з надання впевненості занадто співчуває інтересам клієнта.*

Приклади обставин, які можуть створювати таку загрозу, охоплюють, але не обмежуються, таким:

а) член групи з надання впевненості має найближчого родича або близького родича, який є директором або посадовою особою клієнта з надання впевненості;

б) член групи з надання впевненості має найближчого родича або близького родича, який як працівник клієнта з надання впевненості, може справляти прямий та значний вплив на предмет завдання з надання впевненості;

в) колишній партнер фірми є директором або посадовою особою клієнта з надання впевненості чи працівником, який має справляти прямий та значний вплив на предмет завдання з надання впевненості;

г) тривалі стосунки старшого члена групи з надання впевненості з клієнтом з надання впевненості;

д) прийняття подарунків та сувенірів, якщо їхня вартість не є явно незначною, від клієнта з надання впевненості, його директорів, посадових осіб чи працівників.

8.33. *“Загроза тиску” має місце, якщо член групи з надання впевненості утримується від об’єктивних дій чи здійснення професійного судження під загрозами, фактичними чи відчутними, з боку директорів, посадових осіб чи працівників клієнта з надання впевненості.*

Приклади обставин, які можуть створювати таку загрозу, визначаються, але не обмежуються таким:

а) загроза заміни через незгоду зі застосуванням облікового принципу;

б) тиск, щоб неналежно занизити обсяг виконаної роботи для зменшення суми гонорарів.

ТЕМА 3. МЕТОДИ АУДИТУ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ТА КРИТЕРІЇ ЇЇ ОЦІНЮВАННЯ

У темі розглядаються такі питання:

- 3.1. *Метод аудиторської діяльності.*
- 3.2. *Ознаки та критерії оцінювання фінансової звітності.*
- 3.3. *Вибір методів і прийомів аудиторської перевірки.*

Ключові слова та поняття: *метод аудиту, метод аудиторської діяльності, методика аудиту, прийоми аудиту, критерії, оцінка, експрес-аудит.*

Рекомендована література: 6, 9, 12, 17, 19, 20, 29, 34, 43, 50

Після вивчення теми ви повинні вміти:

- характеризувати методичні прийоми аудиту;
- застосовувати методи дослідження, які використовуються в світовій та національній практиці;
- класифікувати прийоми, за допомогою яких оцінюється стан об'єктів, що досліджуються;
- визначати перелік критеріїв ознак аудиторського оцінювання фінансової звітності;
- вирішувати самостійно, які конкретно способи і прийоми доцільно застосовувати для оцінювання фінансової звітності за певними ознаками;
- опрацьовувати власні методичні прийоми, які не суперечили б стандартам аудиту;
- визначати переваги і недоліки окремих методів і прийомів аудиту;
- застосовувати прийоми оперативного експрес-аудиту з метою оцінювання стану і динаміки розвитку підприємства;
- визначати конкретне практичне завдання проведення аудиту по суті;
- застосовувати чинні стандарти для визначення аудиторських завдань з надання впевненості.

3.1. Метод аудиторської діяльності

Метод аудиторської діяльності сформувався в системі прикладних економічних наук. Крім того, він використовує загальнонаукові методи дослідження, що ґрунтуються на філософських принципах.

Дослідженню питань методу аудиту присвячено численні доробки зарубіжних та вітчизняних науковців і практиків. Характеристика і класифікація методів аудиту, яку проведено Білухою М.Т., викладена нижче.

Метод (від грець. *methodos* - дослідження) – прийом дослідження, який визначає підхід до об'єктів, що досліджуються, тобто шлях наукового пізнання і встановлення істини.

У практиці аудиту широко апробовані різні методи і прийоми (рис. 1.16).

Загальнонаукові метод: аналіз і синтез, індукція і дедукція, аналогія і моделювання, абстрагування і конкретизація, системний аналіз, функціонально-вартісний аналіз тощо.

Органолептичні методи (від грець. *organon* – знаряддя, інструмент) – це інвентаризація, контрольні заміри, вибіркові й суцільні спостереження, технологічний та хіміко-технологічний контроль, експертизи, службові розслідування, експеримент.

Під час аудиту також використовують **розрахунково-аналітичні методи** – статистичні розрахунки, економіко-математичні методи, економічний аналіз тощо.

В аудиті також використовують документальні способи перевірки – дослідження документів, суцільне і несуцільне (вибіркове) спостереження, групування недоліків, формальну й арифметичну перевірку документів, нормативну (юридичну) оцінку документально оформлених господарських операцій, логічну перевірку, зустрічну перевірку, балансовий метод, порівняння, оцінювання законності й обґрунтованості господарських операцій за даними кореспонденції рахунків бухгалтерського обліку тощо. При цьому джерелами інформації є: первинні документи, в тому числі технічні носії інформації, реєстри синтетичного аналітичного обліку, фінансова, податкова, статистична й оперативна звітність тощо.



Рис. 1.16. Класифікація методів аудиту [19]

Узагальнення і реалізація результатів аудиту – сукупність прийомів синтезування результатів аудиту і прийняття відповідних рішень щодо виправлення недоліків і запобігання їх повторенню в майбутньому (групування недоліків і правопорушень, економічне обґрунтування, систематизація недоліків у висновку аудитора, рішень за результатами аудиту).

Отже, **метод аудиту** – це сукупність прийомів і способів аудиту за процесами розширеного відтворення національного продукту і дотримання його законодавчого та нормативно-правового регулювання за умов ринкової економіки.

Метод аудиторської діяльності – це сукупність прийомів, за допомогою яких оцінюють стан об'єктів, що досліджуються[19].

Велика кількість цих прийомів об'єднується в три групи:

- прийоми першої групи дозволяють визначити кількісний стан об'єкта (огляд, перерахунок, вимірювання, взвішування, лабораторний аналіз тощо);

- прийоми другої групи дають змогу зіставити показники (*фактичної наявності з реальними потребами і нормативами, фактичного використання у виробництві сировини і матеріалів до діючих норм, дані бухгалтерського обліку з інформацією яка міститься в небухгалтерських документах та відповідних документах інших підприємств, результати контрольних замірів з обсягами робіт, фактичних показників з прогнозними та відповідними даними минулих періодів, з показниками аналогічних підприємств та середньогалузевими показниками, зміст господарських операцій з відповідними положеннями законодавства та інших нормативних документів, діючі на підприємстві системи управління з їх вітчизняними і зарубіжними аналогами*);
- прийоми третьої групи пов'язані з оцінюванням минулого, теперішнього і майбутнього стану об'єктів аудиторської перевірки, вони є логічним завершенням процесу зіставлення. Тобто оцінюється стан об'єктів, по відношенню до яких застосовувалися обидва попередні прийоми.

ЗАПАМ'ЯТАЙТЕ

*Спосіб дослідження явищ, процесів, створених людиною систем являє собою **метод діяльності**.*

3.2. Ознаки та критерії оцінювання фінансової звітності

За допомогою різних методичних прийомів оцінюється стан ресурсів, чинність господарських операцій, достовірність економічної інформації, що виходить за межі господарюючого суб'єкта, в т. ч. і фінансової звітності, цілеспрямованість організаційних структур, методів, функцій управління, тобто оцінюється стан усіх об'єктів аудиту.

Звідси змістом усіх без винятку аудиторських операцій є оцінка, тобто правильне сприйняття суттєвих сторін об'єктів аудиторської діяльності.

Головною проблемою в досягненні мети аудиту – оцінюванні фінансової звітності – є вирішення питань: на що спрямувати роботу аудитора, адже в завдання аудитора не входить підтвердження абсолютної точності всіх бухгалтерських записів і реєстрів.

Перелік ознак оцінювання фінансової звітності є основою для визначення способів і прийомів, які ефективно використовуються при перевірці певного об'єкта аудиту.

В аудиторській практиці не існує єдиної думки і єдиного підходу щодо методології перевірки фінансової звітності та висловлення думки щодо неї. При викладенні матеріалу використано результати дослідження вітчизняних науковців під керівництвом О.А. Петрик. До ознак аудиторського оцінювання необхідно віднести наступні.

Критерії – оцінювання, за допомогою якого можна визначити відповідність звітності попередньо встановленим нормам, правилам та показникам.

Завдання – деталізують головну мету аудиту, відображають її складові.

Напрями – характеризують спрямованість аудиторської перевірки, оскільки вказують, на перевірку яких об'єктів аудитор спрямовує свою діяльність (система бухгалтерського обліку, внутрішній контроль).

Вимоги – умови, яких обов'язково необхідно дотримуватися під час проведення аудиту, правила та вимоги до свого аудитора; правила складання фінансової звітності клієнта.

Підходи - сукупність способів та прийомів, за допомогою яких аудитор здійснює перевірку фінансової звітності, вирішує певні завдання.

Принципи бухгалтерського обліку – правила, якими слід керуватися під час вимірювання, оцінювання та реєстрації господарських операцій і під час відображення їх результатів у фінансовій звітності.

Передумови – являють собою події, інформацію, які виникають до проведення аудиту й існують незалежно від нього[43].

ЗАПАМ'ЯТАЙТЕ

Оцінювання фінансової звітності підприємства є важливою процедурою аудиту. Аудитор повинен керуватися Законом України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”, П(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”, П(С)БО 2 “Баланс”, П(С)БО 3 “Звіт про фінансові результати”, П(С)БО 4 “Звіт про рух грошових коштів” та ін.

3.3. Вибір методів і прийомів аудиторської перевірки

“Аудит” походить від латинського слова “audio”, що означає: “він чує”, “слухач”. Саме так у духовних навчальних закладах називали найкращого учня-відмінника, якому вчитель доручав перевіряти інших учнів. Зміст слова “слухач” вказує на особливу довіру у взаємовідносинах аудитора зі своїми клієнтами і означає уважність, добропорядність, співчутливість, зацікавленість у справах клієнта, який звернувся до аудитора.

Мета аудиту – це формування професійної думки аудитора щодо достовірності первинних даних про факти господарського життя, повноти та своєчасності відображення цих даних в обліку, правильність ведення обліку відповідно до вимог бухгалтерських стандартів та складання на основі цих даних фінансової звітності, узагальнення інформації щодо дій і подій господарюючого суб’єкта. Взагалі мету аудиту можна сформулювати як вирішення конкретних завдань, які визначаються законодавством, системою нормативного регулювання аудиторської діяльності, а також договірними зобов’язаннями аудитора та клієнта.

Завдання аудиту - збирання достовірної вихідної інформації про фінансово - господарську діяльність суб’єкта господарювання і формування на цій основі висновків про його реальний фінансовий стан (рис. 1.17).

Для досягнення основної мети і представлення висновку аудитор вивчає такі питання:

- загальна прийнятність звітності (чи відповідає звітність у цілому всім вимогам до неї);
- обґрунтованість (чи існують підстави для включення в звітність зазначених там сум);
- закінченість (чи включені в звітність усі належні суми, зокрема чи всі активи і пасиви, що належать підприємству);
- оцінка (чи всі категорії правильно оцінені і безпомилково полічені);
- класифікація (чи є підстава відносити суму на той рахунок, на якому вона записана);
- розмежування (чи віднесені операції, проведені незадовго до дати складання балансу або безпосередньо після неї до того періоду, в якому були проведені);

- акуратність (чи відповідає сума окремих операцій даним, приведеним у книгах і журналах, чи відповідають підсумкові суми даних, приведеним у головній книзі);
- розкриття (чи всі категорії занесені у фінансову звітність і чи правильно відбиті в звітах і додатках книг).

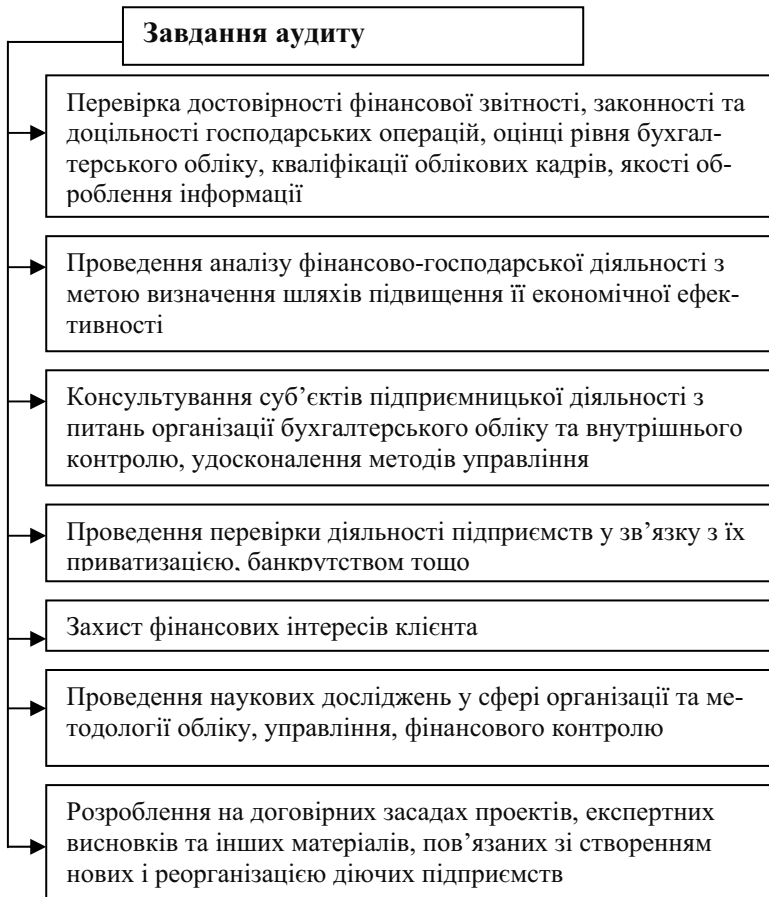


Рис. 1.17. Перелік завдань аудиту

Ознаки і критерії оцінювання аудитором фінансової звітності є підставою для визначення:

- методів і прийомів аудиту в цілому;
- методів і прийомів які найбільше підходять для перевірки за певною ознакою і критерієм;
- методів і прийомів залежно від об'єктів аудиту;
- методів і прийомів, які найбільш доцільно використовувати під час перевірки конкретного об'єкту аудита.

Методи і технічні прийоми визначені в спеціальній вітчизняній і зарубіжній літературі. Особливо слід відзначити ґрунтовну класифікацію їх М. Білухою, Ф. Бутинцем, О. Петрик та ін.

У світовій та національній аудиторській практиці знаходять широке застосування наступні методи і прийоми [43].

Метод *опитування* передбачає отримання письмової або усної інформації з питань аудиторської перевірки від працівників господарюючого суб'єкта – його керівника, управлінців, менеджерів, головного бухгалтера та інших відповідальних осіб. Отримані відповіді входять до складу аудиторських доказів.

Метод *інспекції* передбачає перевірку фізичної наявності матеріальних активів, необхідність їх для господарської діяльності, а також перевірку відповідних облікових записів, розрахунків тощо.

Письмове запитання може надсилатися до третіх осіб (банку, дебіторів, кредиторів) з проханням відповісти на запит аудитора.

Метод *аналітичного огляду*, за допомогою якого аудитор визначає тенденції та перспективи діяльності господарюючого суб'єкта не лише за даними його фінансового становища, а й за результатами роботи інших споріднених підприємств цієї галузі, конкурентів тощо.

Аналітична перевірка фінансової інформації здійснюється для визначення тенденції процесів виробництва, взаємозв'язку економічних показників і виявлення незвичайних відхилень, розрахунків і економічних коефіцієнтів для оцінювання фінансового стану і підготовки огляду фінансової інформації, аналітичні процедури визначають аналіз показників у динаміці порівняно з планом, з аналітичними показниками іншого підприємства, яке функціонує в подібних умовах.

Вибіркове обстеження, тобто проведення самостійних аудиторських процедур, здійснюється для одержання в достатньому обсязі аудиторських свідчень, на підприємстві яких складається аудиторський висновок про достовірність фінансової звітності.

Огляд фінансової інформації здійснюється на загальній стадії аудиту за всіма зібраними фактами і матеріалами аудиторських обстежень.

Всеохоплюючий огляд дає можливість визначити, виходячи з принципу суттєвості, чи складена фінансова звітність відповідно до діючого порядку, чи відповідає вона фактичному стану справ на підприємстві, чи розкриті всі питання належним чином, чи відповідає фінансова звітність вимогам закону та іншим нормативним актам.

Приєм *анкетування* – це один із прийомів опитування. Він полягає в отриманні від працівників та третіх осіб відповідей на заздалегідь сформульовані запитання.

Приєм *тестування*, завдяки якому аудитор сам відповідає на певний перелік питань на кожному етапі аудиторської перевірки або по кожному об'єкту аудиту.

У практичній діяльності аудит повинен вирішувати самостійно, які конкретно способи і прийоми доцільно застосовувати для оцінювання фінансової звітності за певними ознаками. Подальший вибір способів і прийомів аудиторської перевірки відповідно до ознак є проблемою окремих етапів проведення аудиту.

Вибір процедури перевірки, методів і рівня їх використання покладається на професійний досвід аудитора.

Усі методи і прийоми широко апробовані в практиці проведення ревізії, контролю, а також аудиторськими фірмами згруповані за певними признаками, наведені на рис. 1.18.

ОРГАНОЛЕПТИЧНІ

Інвентаризація

Організація інвентаризаційного процесу. Перевірка наявності і стану матеріалів у складі. Перевірка натурі. Перевірка фінансових ресурсів і розрахунково кредитних відносин. Документування. Нормативно-правове регулювання, лічильна і бухгалтерська обробка документів. Прийняття рішень за результатами інвентаризацій

Контрольні заходи, перевірки та ступені контролю

Організація контрольних замірів, вибір методик і проведення контрольних робіт. Перевірка закритих будівельно-монтажних робіт. Оформлення результатів контролю

Технологічний і лабораторний контроль

Організація технологічного і хіміко-лабораторного контролю, вибір методик і проведення контролю

Експертизи різних видів

Організація проведення і оформлення результатів експертиз

Експертиза проектів і кошторисної документації

Перевірка нормативно-правового і договірної обґрунтування проектів і кошторисної документації. Перевірка технічного рівня, методів організації, черговості та індустриальності будівництва, збалансованості ресурсів. Оформлення результатів експертизи

Службове розслідування

Організація службового розслідування посадових осіб та інших учасників конфліктних ситуацій, вивчення їхніх письмових пояснень. Документальна перевірка та зіставлення з нормативно-правовими актами. Обґрунтування висновків і пропозицій

Експеримент

Організація експерименту та його нормативно-правове обґрунтування. Вибір методик і проведення експерименту. Оформлення результатів експерименту

РОЗРАХУНКОВО-АНАЛІТИЧНІ

Економічний аналіз

Організація, вибір методики і проведення економічного аналізу об'єктів контролю. Оформлення результатів аналізу

Статистичні розрахунки

Вибір об'єктів, методики й інформаційного забезпечення розрахунків. Статистичні групування і узагальнення. Оформлення результатів статистичних розрахунків

Економіко-математичні методи

Вибір об'єктів і методик дослідження. Економіко-математичні розрахунки і оформлення їхніх результатів

ДОКУМЕНТАЛЬНІ

Інформаційне моделювання

Вибір нормативно-правової, планової, договірної, облікової, звітної та іншої інформації для моделювання об'єкта контролю з метою його вивчення і регулювання поведінки; створення інформаційного образу

Дослідження документів

Вибір об'єктів контролю та їх нормативно-правового забезпечення. Обліково-обчислювальні і бухгалтерські процедури: перевірка документів за формою і змістом, їх зустрічна перевірка, взаємний контроль операцій, аналітична і логічна перевірка

Камеральні перевірки

Вивчення і контроль якості проектно-кошторисної документації з капітальних вкладень в установах банків за мовниками і підрядчиками, звітності - податковими, статистичними службами

Нормативно-правове регулювання

Вибір нормативно-правових актів, які стосуються об'єкта аудиту. Виявлення відхилень фактичного стану підконтрольних об'єктів від їх нормативно-правового забезпечення і оформлення результатів

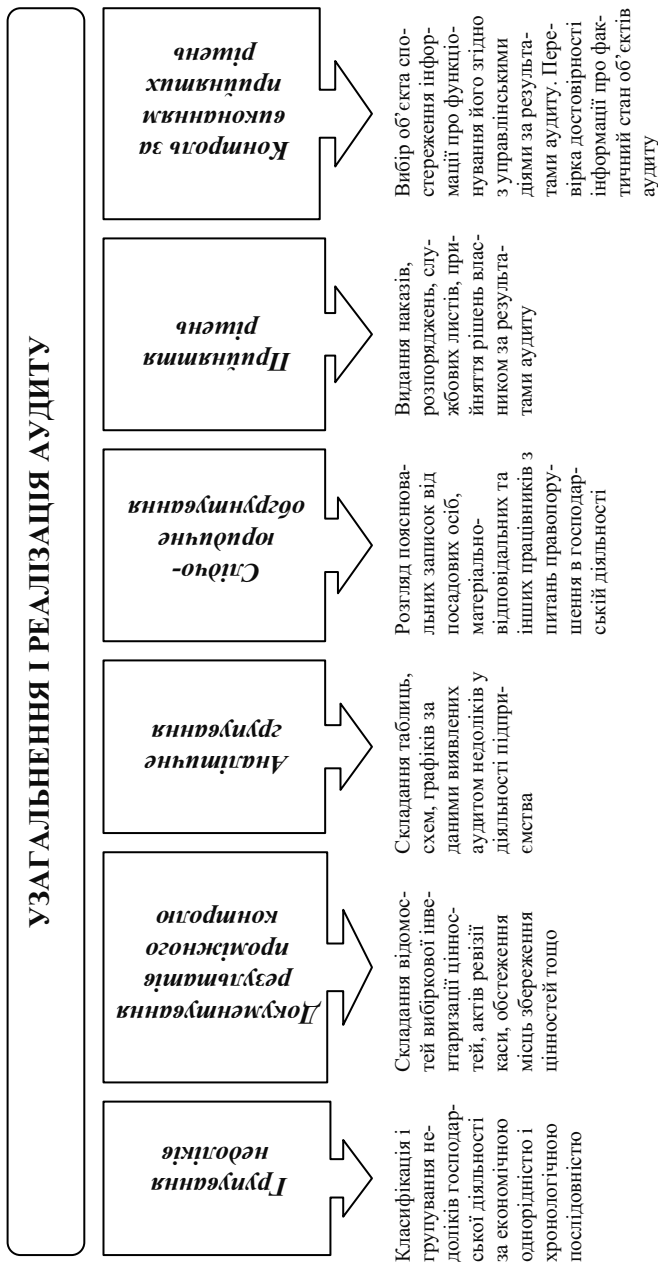


Рис. 1.18. Класифікація прийомів та способів аудиту

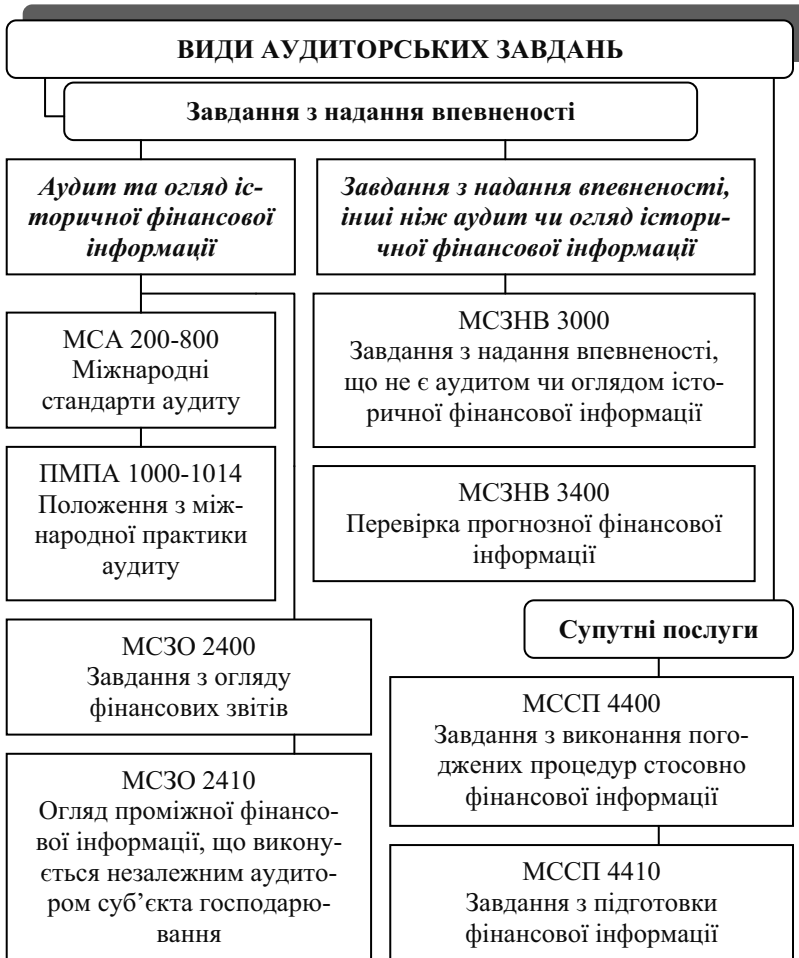


Рис. 1.19. Види аудиторських завдань та чинні стандарти, що до них застосовуються [12, С.2]

Завдання з надання впевненості – це завдання, виконуючи які, практик має підвищити ступінь довіри майбутніх користувачів, які не є відповідальною стороною, щодо результатів оцінки або порівняння предмету завдання з відповідними критеріями.

Чинні Міжнародні стандарти аудиту передбачають, що аудитору дозволяється виконувати два типи завдань з надання впевненості (рис. 1.19).

- завдання з надання обгрунтованої впевненості (зменшення ризику до прийняттого низького рівня позитивна впевненість, наприклад за наслідками аудиту фінансової звітності);
- завдання з надання обмеженої впевненості (ризик є більшим, ніж у завданні з надання обгрунтованої впевненості, негативна впевненість, наприклад, за наслідками огляду фінансової звітності).

ЗАПАМ'ЯТАЙТЕ

Питання вибору та застосування методичних прийомів стосуються кожної окремої аудиторської перевірки та їх перелік неповний для виконання завдань аудиту, тому аудитор особисто вирішує, яку інформацію треба ще додатково отримати.

ЗАКРІПЛЕННЯ ГОЛОВНОГО

ЧИ ЗАСВОЇЛИ ВИ ОСНОВНІ ПОНЯТТЯ ?

1. Що розуміють під методикою аудиту?
2. Які групи методів і методичних прийомів може застосовувати аудитор у ході аудиторської перевірки?
3. Які прийоми документального контролю та способи можуть застосовуватись аудитором?
4. У чому полягає особливість методики, що застосовується в ході аудиту фінансової звітності?
5. Чим зумовлена необхідність проведення аналізу при перевірці фінансової звітності? За якими напрямками він здійснюється?

ЗАВДАННЯ



1. Проаналізуйте ситуацію.
2. Визначте невідповідності нормативним актам.
3. Сформулюйте суть невідповідностей.

Ситуація 1.5

Під час проведення аудиторської перевірки акціонерного товариства аудитори встановили, що річна інвентаризація перед складанням фінансової звітності за поточний рік не проводилася, а проведені протягом звітного року інвентаризації товарно-матеріальних цінностей та грошових коштів оформлені неякісно і з порушеннями чинних вимог.

Аудитори запропонували організувати інвентаризацію під час аудиторської перевірки, оскільки програмою аудиту така процедура була передбачена і погоджена із замовником.

Рішення ситуації 1.5

Перевірка аудитором фактичної наявності окремих активів підприємства способом інвентаризації дає змогу не тільки упевнитись у їх наявності, а й оцінити систему бухгалтерського обліку активів і систему внутрішнього контролю; особисто оглянути місце зберігання ресурсів підприємства; способом перевірки документів здійснити аудит первинного обліку та його відповідності чинному законодавству.

(Ст. 10 Закону України “Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні” від 16.07.1999р. №996-XIV; Інструкція з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів, документів та розрахунків, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 11.08.1994р. №69; МСА 250 “Врахування законів та нормативних актів при аудиторській перевірці фінансових звітів” [6]).



Вивчаємо Міжнародні стандарти АУДИТУ, НАДАННЯ ВПЕВНЕНOSTІ ТА ЕТИКИ

(Витяг)

Міжнародна концептуальна основа завдань з надання впевненості

Критерії

34. Критерії – це контрольні показники, що використовуються для оцінки або вимірювання предмету, включно з показниками, там де це прийнятно, подання та розкриття. Критерії можуть бути формальними, наприклад, при підготовці фінансової звітності критеріями можуть бути Міжнародні стандарти фінансової звітності або Міжнародні стандарти обліку в державному секторі; для звіту про внутрішній контроль критеріями можуть бути встановлені концептуальні основи внутрішнього контролю або окремі цілі перевірки контролю, спеціально розроблені для завдання; для висновку з відповідності критеріями можуть бути діючі закони, нормативні акти або контракт.

36. Прийнятні критерії мають такі характеристики:

а) значимість: значимі критерії дають змогу зробити висновки, що допоможуть користувачам у прийнятті рішень;

б) повнота: критерії будуть достатньо повними, коли не пропущені відповідні фактори, які можуть вплинути на висновки в контексті обставин завдання. Повні критерії включають, там, де це портібно, показники подання та розкриття;

в) надійність: надійні критерії дозволяють давати прийнятно несуперечливу оцінку або вимірювання предмету включно з, якщо це необхідно, поданням та розкриттям, якщо вони використовуються в подібних обставинах практиками з подібною кваліфікацією;

г) нейтральність: нейтральні критерії дають можливість прийти до неупереджених висновків;

д) зрозумілість: зрозумілі критерії дають можливість прийти до висновків, які будуть чіткими та повними та не будуть піддаватися різним тлумаченням.

Оцінка або вимірювання предмету на основі очікувань, суджень або власного досвіду практика не являють собою прийнятні критерії.

ТЕМА 4. АУДИТОРСЬКИЙ РИЗИК І ОЦІНЮВАННЯ СИСТЕМИ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ

У темі розглядаються такі питання:

- 4.1. *Поняття про аудиторський ризик та його складові.*
- 4.2. *Модель аудиторського ризику та використання її на практиці.*
- 4.3. *Поняття про суттєвість та її оцінювання.*
- 4.4. *Обман та помилка: визначення та фактори, що їх зумовлюють.*
- 4.5. *Вивчення та оцінювання системи внутрішнього контролю.*
- 4.6. *Комп'ютерне шахрайство: визначення та ознаки.*

Ключові слова та поняття: аудиторський ризик, динамічний ризик, статистичний ризик, фактори оцінювання ризиків, властивий ризик, ризик контролю, ризик невиявлення викривлень, суттєвість, помилка, шахрайство

Рекомендована література: 6, 12, 13, 16, 18, 19, 27, 40, 43, 45.

Після вивчення теми ви повинні вміти:

- визначати поняття аудиторського ризику та його видів;
- характеризувати ознаки загального аудиторського ризику;
- застосовувати різні моделі розрахунку аудиторського ризику;
- визначати вплив факторів ризику на діяльність підприємства;
- визначати поняття суттєвості відносно користувачів аудиторського висновку;
- планувати і оцінювати суттєвість;
- визначати фактори, що зумовлюють обман та помилку.

4.1. *Поняття про аудиторський ризик та його складові*

Під **ризиком** взагалі слід розуміти можливу небезпеку втрат, зумовлених специфікою тих чи інших явищ природи і видів діяльності людського суспільства.

Як економічна категорія ризик являє собою подію, яка може статися або не відбутися. У разі здійснення такої події можливі три економічні результати: *негативний (програш, втрати), нульовий та позитивний (виграш, прибуток)*.

Ризики, як правило поділяють на *динамічний та статистичний* (рис. 1.20).

Динамічний ризик – це ризик непередбачуваних змін вартості основного капіталу внаслідок прийняття управлінських рішень чи непередбачуваних обставин. Такі зміни можуть призвести як до збитків, так і сприяти одержанню додаткових доходів.

Статистичний ризик – це ризик втрат реальних активів внаслідок нанесення збитків власності, а також втрат доходу через недієздатність організації. Цей ризик може призвести лише до збитків.

Незалежний аудит є невід'ємною частиною фінансових інститутів ринкової економіки. Тому *аудиторський ризик* необхідно розглядати як складову частину системи фінансово-економічних ризиків. Значною мірою загальний аудиторський ризик формується під впливом тих самих чинників, що й інші загальноекономічні ризики.

Ризик проведення аудиторської перевірки являє собою ризик аудитора, пов'язаний з підготуванням неправильного висновку за фінансовими документами.

Українські фахівці розглядають загальний аудиторський ризик як сукупність властивого ризику, ризику контролю, ризику невиявлення викривлень.

Властивий ризик – це здатність залишку на певному бухгалтерському рахунку або за певною категорією операцій до суттєвих перекручень, або здатність до перекручень за цими показниками у комплексі з перекрученнями на інших рахунках чи за операціями, з припущенням, що до них не застосовуватимуться заходи внутрішнього контролю підприємства.

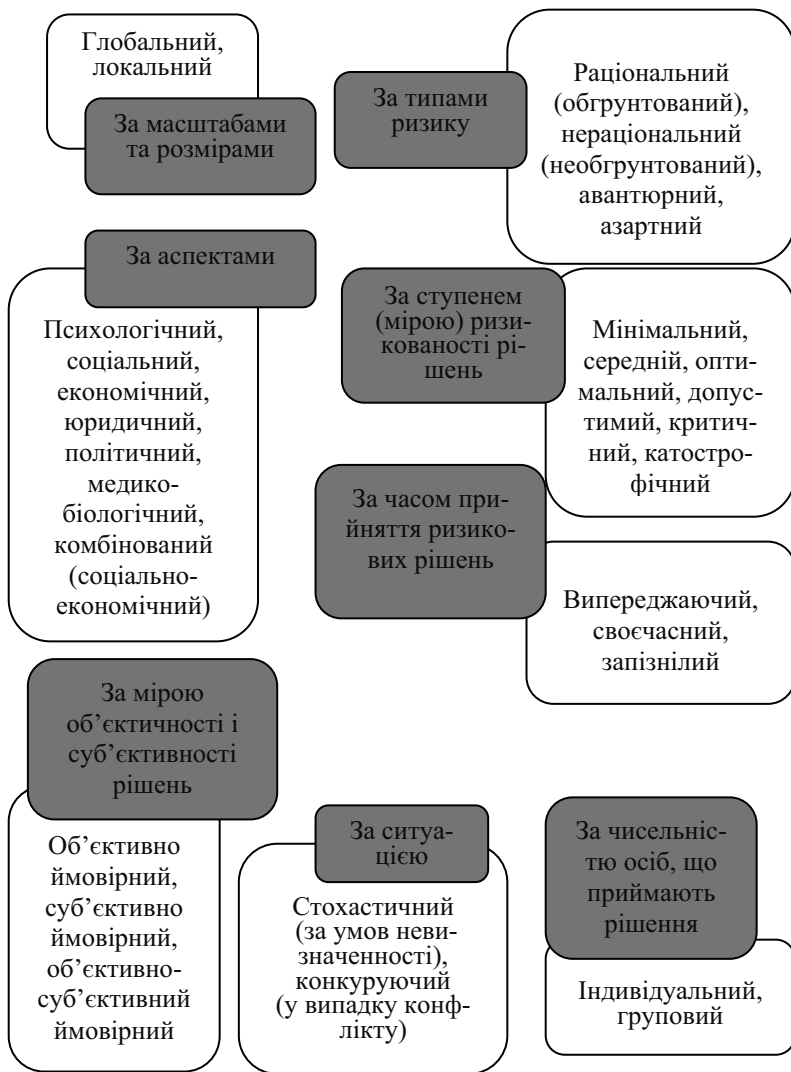


Рис. 1.20. Класифікація аудиторських ризиків

Ризик контролю – це ризик від неефективності внутрішнього контролю. Адже система внутрішнього контролю та аудиту не завжди функціонує ефективно, і помилкам які можуть трапитися в системі бухгалтерського обліку підприємства, може своєчасно запобігти та виправити персонал підприємства.

Ризик невиявлення викривлень полягає в тому, що аудиторські процедури не завжди можуть виявити помилки за залишками на певному рахунку і за певною операцією.

Аудиторський ризик можна розглядати за такими напрямками:

- контроль з боку аудитора;
- час виникнення ризику;
- ступінь ризикованості;
- ставлення до підприємства, що перевіряється;
- ставлення до аудиторського підприємства.

Стосовно підприємства, що перевіряється, ризик може бути внутрішнім, тобто таким, що виникає на підприємстві, та зовнішнім.

До внутрішнього належить ризик контролю та властивий ризик, до зовнішнього – ризик невиявлення викривлень.

ЗАПАМ'ЯТАЙТЕ

Через існування звичайних обмежень наявні системи обліку і внутрішнього контролю не можуть дати аудитору доказів того, що поставлені перед внутрішнім контролем завдання виконані.

4.2. Модель аудиторського ризику та використання її на практиці

Дуже важливим фактором є методика визначення розміру аудиторського ризику. Єдиної такої методики поки що немає, відсутні навіть науково обгрунтовані підходи до оцінювання як загального аудиторського ризику, так і основних його компонентів. Проте існують найзагальніші моделі розрахунку аудиторського ризику. Узагальнюючи результати досліджень спеціальної зарубіжної літерату-

ри (Р. Додж, ДЖ. Робертсон), які проведено О. Петрик, можна подати найбільш загальну модель.

Аудиторський ризик можна розрахувати за такою факторною моделлю:

$$AP = BP \times PK \times PH,$$

де AP – загальний аудиторський ризик;

BP – властивий ризик;

PH – ризик невиявлення;

PK – ризик системи контролю.

Аудиторський ризик виявляється у зв'язку з тим, що дії аудитора відносно перевірки звітності суб'єктивні. Чим нижчий рівень бажаного ризику для аудитора, тим більше він повинен бути впевненим у тому, що звітність не містить матеріальних помилок і пропусків. Нульовий ризик означає впевненість у достовірності інформації. На практиці аудитор не може бути повністю впевненим у достовірності звітності, тому аудиторський ризик завжди перебуває між 0 і 1 (або 0 та 100%). При цьому:

- аудитор не може повністю довіряти системі обліку і внутрішньому контролю підприємства;*
- аудитор не може дозволити собі встановлювати високий рівень невиявлення помилок (наприклад, понад 50%) при високих ризиках системи обліку і внутрішнього контролю. У цьому випадку загальний аудиторський ризик буде також дуже високим, чого допускати не можна, оскільки перевірка вважатиметься такою, що проведена не належним чином;*
- аудиторська перевірка буде вважатися незадовільною, якщо аудитор встановить низький ризик виявлення за повної недовіри до системи обліку і внутрішнього контролю підприємства.*

Багато фірм взагалі не роблять спроб застосовувати числові значення для визначення рівнів ризику і просто визначають їх як “високий”, “середній”, “низький” тощо [43].

Таблиця 1.3

Вплив факторів ризику на діяльність підприємства (приклад робочого документа при визначенні аудиторського ризику)

№ з/п	Фактор ризику	Оцінка фактора ризику	Рівень підприємницького ризику
1.	Визначення економічної ситуації, в якій функціонує підприємство	Депресія	Високий
2.	Визначення галузі функціонування компанії	Стабільна	Низький
3.	Політика управління на підприємстві	Пасивна	Низький
4.	Система контролю на підприємстві	Слабий контроль	Високий
5.	Результати аудиту минулих років	Відсутні	Високий
6.	Частота зміни керівництва	Не змінювалось	-
7.	Фінансове положення підприємства	Посереднє	Високий
8.	Ймовірність виникнення судових спорів	Молоймовірна	Низький
9.	Репутація управлінців	Добра	Низький
10.	Досвід роботи управлінців	Достатній	Низький
11.	Власність	Колективна	Низький
12.	Розуміння ролі аудиту	Смутне	Високий
13.	Місцезнаходження підприємства	Велике місто	Низький

Крім зазначених у табл. 1.3, до переліку можуть бути включені й інші фактори, такі як: частка в балансі окремих статей, частка показників доходів/витрат, можливість витрат, обсяг операцій, новизна систем (продуктів, продукції) тощо.

Нормативи аудиторської діяльності потребують від аудитора оцінювати ризик невідповідності, внутрішнього контролю в *два етапи*: попереднє та остаточне оцінювання ризику невідповідності внутрішнього контролю (1.21).

На першому етапі аудитор повинен оцінити ризик невідповідності внутрішнього контролю для кожного суттєвого залишку за бухгалтерськими рахунками або суттєвою операцією.

На другому етапі аудитор постійно переглядає правильність зробленого ним оцінювання ризику невідповідності внутрішнього

контролю, до самого моменту завершення підготовки аудиторського висновку, і вносить відповідні корективи.

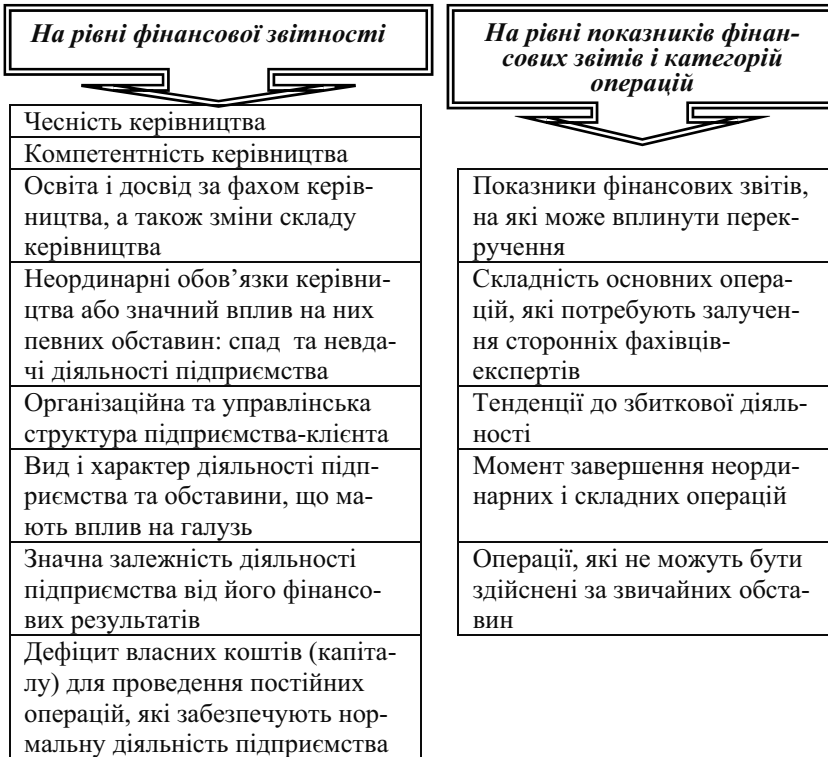


Рис. 1.21. Чинники підвищення внутрішнього ризику

Деякі аудиторські фірми аналізують аудиторські ризики досить ретельно. Вони створюють спеціальні бланки, запитальники, анкети, формули, за допомогою яких одержують більш точні значення ризиків, виражені в частках одиниці чи відсотках (Додаток Г).

Аналізуючи моделі визначення аудиторського ризику, слід зазначити:

- ці моделі не розрізняють пріоритетів у компонентах аудиторського ризику. Складові аудиторського ризику впливають на загальний аудиторський ризик по-різному;
- загальна модель не дає опису методів оцінювання складових аудиторського ризику.

ЗАПАМ'ЯТАЙТЕ

Щоб зовнішні користувачі повністю покладалися на достовірність фінансової звітності, аудитору необхідно намагатися якомога більше знизити рівень аудиторського ризику.

4.3. Поняття про суттєвість та її оцінювання

Суттєвість – одно з важливих понять в аудиті, яке припускає, що аудитор не повинен, не може і ніколи не перевіряє усієї діяльності підприємства чи всієї його фінансової звітності з точністю до одиниці, в якій вона складена, а тому *суттєвість* – це можливість інформації вплинути на рішення користувача. В кожному конкретному випадку для кожного підприємства необхідно оцінити ту величину активів, пасивів або фінансових результатів, яка здатна змінити думку про звітність і вплинути на рішення особи, яка її читає.

Суттєвість можна визначити, виходячи з двох припущень відносно користувачів аудиторського висновку.

Перше, такий користувач повинен розуміти обмеження фінансової звітності. Це – неточність розрахунків; відповідність звітності діючим вимогам, а не реальному положенню підприємства; історичні ціни значно відрізняються від справедливої вартості основних засобів тощо. Якщо користувач не розуміється на особливостях фінансової інформації, то висновок аудитора не може бути ним витребуваним, а результати – правильно інтерпретовані.

Друге, користувач проявляє дійсну зацікавленість до об'єктивної інформації, оскільки в протилежному випадку незалежний аудит або втрачає сенс або його результати не витребуються, або є неприйнятним ризиком для аудитора.

Аудитори не тільки обумовлюють із замовником розмір суттєвості, а й включають її до договору, забезпечуючи свою мінімальну відповідальність перед клієнтом і даючи собі право проводити вибірку перевірку.

Аудитор планує суттєвість з метою:

- розрахувати граничний рівень сумарної помилки, яку можливо допустити у фінансовій звітності, щоб вона продовжувала залишатися достовірною;
- визначити обсяг аудиторської перевірки, задавши розмір вибірки.

Рівень суттєвості для всіх статей балансу є єдиним. Для його розрахунку необхідно визначити базову величину та процент від неї, який відповідатиме величині максимальної допустимої помилки. Вибираючи базову величину, необхідно керуватися її значністю для користувачів фінансової звітності і відносною стабільністю вибраного показника.

Значимість – це ступінь впливу показника на рішення користувача.

Між вибраним рівнем суттєвості і ризиком проведення аудиторської перевірки існує зворотній зв'язок. Так, якщо аудитор вважатиме за необхідне знизити рівень суттєвості, то аудиторський ризик збільшиться. Проте зростання ризику можна компенсувати одним із двох способів:

1. розглянути можливість прийняти нижчий ризик внутрішнього контролю;
2. зменшити ризик проведення аудиторських процедур.

Визначення рівня суттєвості в аудиті не може розглядатися як вимога, проте він може слугувати для прийняття правильного рішення аудитором, а відповідно – і об'єктивно донести інформацію до користувача.

Якщо немає підстав для перегляду суттєвості, то необхідно розглянути всі виявлені помилки і варіанти, чи суттєво вони впливають як окремо, так і разом на звітність. З цією метою можна скласти список усіх знайдених помилок, які впливають на оцінку статей звітності, і розраховано їхній сукупний вплив на актив, пасив та звіт про фінансові результати. У разі перевищення межі суттєвості достовірність і об'єктивність фінансової звітності замовника можна поставити під сумнів. Розрахунок суттєвості оформляється у вигляді таблиці, або спеціальної записки (табл. 1.4).

Таблиця 1.4.

Розрахунок суттєвості помилок, при перевищенні яких звітність не може вважатися достовірною

Найменування базового показника	Значення базового показника фінансової звітності підприємства	Частка, %	Значення, яке застосовується для знаходження рівня суттєвості (гр.2 × гр.3)	Сума помилок, які віднайдені в ході аудиту
1. Балансовий прибуток		5		
2. Валовий обсяг продажу без ПДВ		2		
3. Валюта балансу		2		
4. Власний капітал		10		
5. Загальні витрати підприємства		5		
<i>Примітка: загальна сума помилок не повинна мати відхилення більше ніж на 20% від значення рівня суттєвості (гр.4)</i>				
6. Прибуток перед оподаткуванням		5-10		
7. Поточні активи		5-10		
8. Загальна величина активів		5-6		
9. Поточні пасиви		5-10		
<p><i>Примітка до п.6-9: аудитор може розподілити межу суттєвості між статтями розподілу, наприклад, поточні активи –</i></p> <p><i>а) готівкові грошові кошти;</i></p> <p><i>б) рахунки дебіторів;</i></p> <p><i>в) запаси товарно-матеріальних цінностей.</i></p> <p><i>Після цього визначають, за якими статтями необхідно розширити обсяги аудиторських процедур та вибірки</i></p>				

ЗАПАМ'ЯТАЙТЕ

Суттєвою є інформація, якщо її пропуск або неправильне відображення може вплинути на економічні рішення користувачів, прийняті на основі фінансових звітів. Ст. 3 Закону України “Про внесення змін до Закону України “Про аудиторську діяльність” від 14.09.2006р. № 140-V.

4.4. Обман та помилка: визначення та фактори, що їх зумовлюють

У процесі виробництва на всіх стадіях і циклах ділової активності працівники підприємства (навмисне чи не навмисне) можуть вдаватися до перекручень і фальсифікації.

У результаті таких дій підприємства можуть зазнати великих матеріальних і моральних втрат, і одним із основних завдань аудиту є виявлення помилок і фактів шахрайства, а також вжиття необхідних заходів щодо попередження можливих втрат підприємства. Плануючи та здійснюючи аудит, а також оцінюючи та подаючи висновки щодо його результатів, аудитор повинен розглядати ризик суттєвих викривлень у фінансових звітах унаслідок шахрайства або помилок (рис. 1.22).

Термін “**помилка**” означає ненавмисне викривлення інформації у фінансових звітах, включаючи пропуск загальної суми або розкриття, наприклад, такої інформації:

- помилка під час збирання або оброблення інформації, яка є основою для фінансових звітів;
- неправильне облікове оцінювання з недогляду або помилкове тлумачення фактів;
- помилка у використанні принципів бухгалтерського обліку стосовно вимірювання, визнання, класифікації, надання або розкриття інформації.

МСА № 240 “Відповідальність аудитора за розгляд шахрайства та помилок під час аудиторської перевірки фінансових звітів” (Fraud and Error)

визначає, що термін “шахрайство” означає навмисні дії однієї особи або декількох осіб серед управлінського та найвищого управлінського персоналу, найманих працівників або третьої сторони, при яких застосовується омана для отримання нечесної або незаконної переваги.

При цьому “шахрайство” передбачає:

Неправдива фінансова звітність базується на **навмисних викривленнях**, включаючи пропуск сум або розкриття у фінансових звітах, з метою введення в оману користувачів

Маніпуляції, фальсифікації (включаючи підробку) або внесення змін до облікових записів чи первинних документів, на підставі яких готуються фінансові звіти

Неправильне подання або навмисний пропуск у фінансових звітах подій, операцій або іншої важливої інформації

Навмисне неправильне застосування облікових принципів щодо сум, класифікації, способу подання або розкриття

Неправдива фінансова звітність часто включає **уникнення управлінським персоналом контролю**, який справляє враження ефективного функціонування.

Здійснення фіктивних записів у журналах реєстрації

Невідповідна корекція припущень та зміна суджень, які було використано під час оцінювання залишків на рахунках

Пропуск, дострокове або запізнє визнання у фінансових звітах подій та операцій

Приховування або нерозкриття фактів

Участь у складних операціях, структура яких дає неправильне відображення фінансового стану або показників

Внесення змін у записи

Рис. 1.22. Ознаки шахрайства за міжнародними стандартами аудиту [6].

Термін “шахрайство” означає навмисні дії однієї або кількох осіб з управлінського персоналу, працівників або третіх сторін, які використовують обман, щоб отримати нечесні або незаконні переваги.

Аудитор розглядає випадки шахрайства, що належать до двох типів навмисних викривлень: викривлення, які є результатом неправдивої фінансової звітності, та викривлення, які є результатом незаконного привласнення активів.

Незаконне привласнення активів включає крадіжку активів підприємства. Є багато способів незаконного привласнення активів, зокрема, розтрати, крадіжки майна чи нематеріальних активів, сплата підприємством коштів за неотримані товари і послуги. Воно часто супроводжується фальшивими чи оманливими обліковими записами або документами для приховування факту нестачі активів.

Основна відповідальність із запобігання та виявлення випадків шахрайства і помилок покладається на *управлінський персонал підприємства*. Управлінський персонал підприємства повинен створити умови для контролю, підтримувати відповідну політику і процедури, допомогати всіма можливими способами забезпечувати належне й ефективне ведення бізнесу суб'єктом господарювання.

Ця відповідальність охоплює впровадження і забезпечення постійного функціонування систем обліку та внутрішнього контролю, створених для виявлення шахрайства й помилок.

Аудит, здійснений згідно з міжнародними стандартами, покликаний надати обґрунтовану впевненість у тому, що фінансові звіти в цілому вільні від суттєвих викривлень, спричинених шахрайством або помилкою.

Факт здійснення аудиту може діяти як запобіжний засіб, але аудитор не несе (і не може нести) відповідальність за запобігання шахрайству або помилкам.

ЗАПАМ'ЯТАЙТЕ

Відповідальність за фінансову звітність підприємства, включно з відповідальністю за запобігання та виявлення фактів шахрайства та помилок, покладається на керівництво підприємства, котре постійно підтримує відповідність і ефективність системи обліку і внутрішнього контролю.

Аудитор відповідає за аудиторський висновок про фінансову звітність підприємства і не може відповідати за виявлення абсолютно всіх фактів шахрайства і помилок, котрі можуть істотно вплинути на достовірність фінансової звітності підприємства.

4.5. Вивчення та оцінювання системи внутрішнього контролю

Кожна процедура контролю реалізується за окремими операціями. Процедури контролю можна розподілити на кілька категорій.

Процедури контролю повноти даних розроблені для того, щоб переконатися в тому, що всі первинні документи відображені в обліку або виявити документи, які в ньому не відображені. Можуть бути два варіанти реалізації цієї процедури:

- у системі комп'ютерного оброблення даних;
- у системі паперової обробки даних.

У комп'ютерному середовищі процедури контролю повноти даних розроблені задля впевненості в тому, що або всі первинні документи з господарських операцій прийняті для комп'ютерного оброблення або для виявлення документів, які не пройшли оброблення.

Початкова реєстрація первинних документів з господарських операцій часто передбачає ручне введення даних до комп'ютера.

У системі паперового оброблення даних процедури контролю розробляються для впевненості в тому, що всі первинні документи з усіх господарських операцій внесені в контрольний документ і зареєстровані або що документи загублено чи їх неправильно зареєстровано.

Процедури контролю точності необхідні для виявлення помилок, пов'язаних з тим, що дані з кожної господарської операції можуть бути внесені не в повному обсязі, не на відповідний рахунок, несвоєчасно.

Процедура контролю на дозволеність дає можливість установити той факт (або встановити його відсутність), що зареєстровані дані з господарських операцій дійсно відображають реальні економічні дії. Процедури надання дозволів передбачають:

- затвердження господарських операцій посадовою особою, що має повноваження;
- складання звітів за видатками;
- комп'ютерне порівняння даних за фінансовим звітом господарськими операціями;
- обмеження доступу до інформації.

Процедури контролю, що спрямовані на виявлення фіктивних операцій, повинні включати розподіл повноважень за оброблення даних. Процедури контролю групуються за принципом обмеження

доступу до активів підприємства персоналу, що не має відповідних повноважень.

Ефективність контролю залежить від правильного розподілу обов'язків між посадовими особами. Процедури контролю повинні забезпечити захист активів і облікових записів від фізичного пошкодження.

Виявивши помилки та факти шахрайства при проведенні аудиторських перевірок, аудитор повинен зробити такі повідомлення:

1. керівництву підприємства, навіть у тому випадку, коли він припускає, що помилки чи факти шахрайства незначні і не впливають на фінансову звітність підприємства;

2. користувачам аудиторського звіту аудитор повинен кваліфікувати і видати всі помилки та факти шахрайства і, відповідно до рівня істотності їх, підготувати аудиторський висновок.

Порядок повідомлення інших установ. Аудитор не обов'язаний повідомляти про виявлені ним порушення ще когось, крім керівника (засновника) підприємства, він не має права надавати інформацію про факти порушень законодавства або надавати будь-які документи стороннім підприємствам або особам.

ЗАПАМ'ЯТАЙТЕ

При організації внутрішнього контролю повинні бути чітко визначені та розподілені обов'язки окремих працівників з перевірки різних напрямків звітності, а також встановлені межі їх повноважень згідно з покладеними обов'язками.

4.6. Комп'ютерне шахрайство: визначення та ознаки

Аудитор повинен виявити слабкі місця контролю системи комп'ютерного обліку, а також організаційні заходи перевірки цілісності даних і відсутності комп'ютерних вірусів.

У процесі аудиту необхідно проаналізувати систему контролю підготовки бухгалтерських даних, перевірити, які заходи вживає клієнт, щоб запобігти появі помилок і фальсифікацій.

Аудитору необхідно враховувати, що застосування програмного забезпечення господарюючим суб'єктом значно впливає на ризик появи помилок і відхилень в обліку (рис. 1.23).

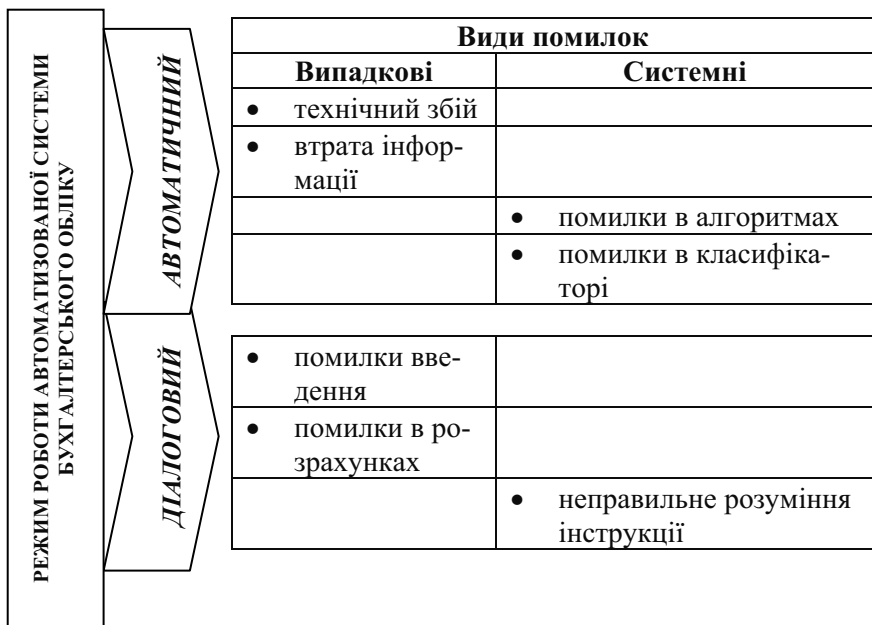


Рис. 1.23. Класифікація помилок в автоматизованій системі бухгалтерського обліку

На підставі вивчення спеціальної зарубіжної і вітчизняної літератури (А. Романов, Б. Одінцов, С. Івахненко, В. Вирганенко, Ю. Михайлов) можна подати найбільш загальну характеристику заходів контролю в автоматизованому режимі опрацювання інформації. При виконанні операцій автоматизованої системи бухгалтерського обліку в автоматичному режимі заходи можуть бути наступними.

Заходи контролю за доступом – це процедури, призначені для обмеження доступу до онлайн-ових терміналів, програм і даних. Заходи контролю за доступом складаються з “розпізнавання користувача” та “санкціонування користувача”. “Розпізнавання користувача”, як правило, ідентифікує користувача за допомогою засобів ідентифікації користувача при вході в систему, паролів, карток доступу або біометричних даних. “Санкціонування користувача” складається з правил доступу для визначення того, до яких з ресурсів комп’ютера кожен користувач має право доступу. Зокрема, такі процедури призначені для унеможливлення або виявлення:

- несанкціонованого доступу до онлайнних терміналів, програм та даних;
- проводки несанкціонованої операції;
- несанкціонованих змін файлів даних;
- використання комп'ютерних програм несанкціонованим персоналом;
- використання несанкціонованих комп'ютерних програм.

Заходи контролю за змінами програм – це процедури, призначені для унеможливлення або виявлення некоректних змін до комп'ютерних програм, доступ до яких здійснюється через онлайнні термінали. Доступ можна обмежити такими заходами контролю, як використання окремих операційних бібліотек, бібліотек розробки програм та застосування спеціалізованого програмного забезпечення бібліотеки програм. Важливо належним чином документувати й контролювати онлайнні зміни до програм, а також управляти ними.

Заходи контролю прикладних програм у комп'ютерних інформаційних системах – це конкретні заходи контролю за відповідними бухгалтерськими комп'ютерними прикладними програмами. Призначення контролю прикладних програм – запровадити конкретні заходи контролю за бухгалтерськими прикладними програмами для забезпечення обґрунтованої впевненості в тому, що всі операції санкціоновані, відображені та оброблені в повному обсязі, точно та своєчасно.

У більшість бухгалтерських програм контрольна діагностика обмежена і неадекватна вимогам відносно дієвості і надійності внутрішнього комп'ютерного контролю.

Достатньо проблем виникає, коли бухгалтерські програми мають розвітлений апарат автоматичного ініціювання деяких операцій (наприклад формування показників фінансової звітності). Тому виникає необхідність з'ясувати адекватність розмежування контрольних функцій між посадовими особами (бухгалтерами, менеджерами, фахівцями за комп'ютерними системами), ступінь виконання обов'язків програмістів по налагодці програм з метою виключення можливостей перевищення прав під час внесення змін у програмне забезпечення обліку.

Наслідком невіршення цих проблем є зростання випадків комп'ютерного шахрайства. Відома достатня кількість способів зловживання типу: “підміна даних”, “прибирання сміття”, “троянський

кінь”, “люк”, “асинхронна атака”, “комп’ютерний вірус” тощо. Так, “люк” – це прийом, який передбачає необхідність “розірвати” програму в будь-якому місці і вставити туди додатково одну або декілька команд, які дозволять їй здійснювати нові, незаплановані розробником функції, але одночасно зберігати і минулу роботоздатність. “Асинхронна атака” – прийом, заснований на можливості змішати команди двох або декількох користувачів, чії програми комп’ютер виконує одночасно.

Щоб локалізувати і встановити джерело і механізм комп’ютерних зловживань, необхідно знати умови які їм сприяють, а саме:

- доступ безпосередньо до комп’ютера або терміналу, до файлів даних, до комп’ютерних програм, до системної інформації;
- наявність часу і можливостей для використання комп’ютерних засобів в особистих цілях.

В МСА 315 “Розуміння суб’єкта господарювання та його середовища та оцінювання ризиків суттєвого викривлення” описуються загальні заходи контролю в системі інформаційних технологій, які спрямовані на підтримку ефективного функціонування процедур контролю за прикладними програмами шляхом забезпечення безперервної і належної роботи інформаційних систем. Такі процедури контролю стосуються головного комп’ютера, міні-машин та середовища кінцевого користувача. Прикладами таких загальних заходів є: контроль за змінами в програмі; процедури контролю, що обмежують доступ до програм і даних; за впровадженням нових версій пакетів прикладного програмного забезпечення, за системним програмним забезпеченням, яке обмежує доступ або контролює використання утиліт систем, які можуть внести зміни до фінансової інформації, не залишаючи можливість їх відстеження в ході аудиторської перевірки.

ЗАПАМ’ЯТАЙТЕ

Брандмауер (апаратно-програмні засоби міжмережевого захисту) – комбінація апаратного та програмного забезпечення, яка захищає глобальну та локальні мережі або персональний комп’ютер від несанкціонованого доступу через інтернет, а також від установаження несанкціонованого або руйнівного програмного забезпечення, даних або іншого матеріалу в електронній формі. Глосарій термінів з аудиту [6, С.234].

ЗАКРІПЛЕННЯ ГОЛОВНОГО

ЧИ ЗАСВОЇЛИ ВИ ОСНОВНІ ПОНЯТТЯ ?

1. Що таке аудиторський ризик та його складові?
2. Які фактори характеризують середовище внутрішнього контролю на підприємстві?
3. Яка різниця між звичайною помилкою та шахрайством?
4. Які фактори характеризують суттєвість інформації?
5. Як впливають істотність помилок та шахрайства на аудиторські висновки?

ЗАВДАННЯ



1. Проаналізуйте ситуацію.
2. Визначте невідповідності нормативним актам.
3. Сформулюйте суть невідповідностей.

Ситуація 1.6

Акціонерне товариство “Кондитерська фабрика “Золотий ключик” розірвало договір зі своїми аудиторами і запросило вашу фірму бути його аудитором.

Що ви зробите в цьому випадку?

Рішення ситуації 1.6

Незважаючи на те, що тут є легка можливість отримати нового клієнта, ваша фірма не може приступити до роботи без проведення деяких запобіжних заходів. Чесність фірми і довіра до неї значною мірою залежать від чесності її клієнтів.

У зв'язку з цим ваша фірма може, наприклад, з'ясувати, чому фабрика розірвала договір зі своїми аудиторами. Відповідь може бути вирішальним фактором для прийняття вашого рішення. Наприклад, фабрика могла розірвати договір зі своїми аудиторами, тому що ті розкрили махінації менеджерів (*реалізація великих обсягів неврахованої продукції в особистих цілях тощо*).

Аудиторська фірма повинна зробити свою власну оцінку того, обрати їй цього клієнта чи ні. З цією метою необхідно:

- отримати фінансову звітність за попередній період для ознайомлення з фінансовим становищем фабрики;
- провести оцінку того, наскільки прийняття клієнта вплине на незалежність аудиторської фірми;
- провести аналіз можливого виникнення конфлікту інтересів (наприклад, найбільший конкурент фабрики вже є клієнтом вашої фірми);
- отримати інформацію від третіх сторін для оцінювання репутації можливого клієнта і чесності менеджерів.

(МСА 315 “Розуміння суб’єкта господарювання та його середовища та оцінка ризиків суттєвих викривлень” [6])

Ситуація 1.7

Розглядаючи залишки на бухгалтерському рохунку “Розрахунки з оплати праці” та відображення конкретних операцій на ньому, аудитор встановив деякі невідповідності та порушення законів і регуляторних вимог.

Для цього аудитором проведена комп’ютеризована перевірка платіжних відомостей по заробітній платі для ідентифікації повторюваних адрес, ідентифікаційних податкових кодів отримувачів, ідентифікаційних номерів працівників, банківських рахунків.

Яку саме мету переслідував аудитор виконуючи вказану процедуру:

- з’ясувати факт шахрайства, пов’язаний з викривленням показників фінансової звітності?
- з’ясувати факт шахрайства, пов’язаний з привласненням активів?
- з’ясувати факт шахрайства, пов’язаний з оцінкою відповідальності управлінського персоналу?

Ситуація 1.8

Під час проведення аудиторської перевірки один із працівників клієнта, натякав аудиторіві про факти шахрайства на підприємстві; інший скаржився аудиторіві з тієї самої причини.

Чи може аудитор ці обставини сприймати як свідчення про можливість того, що фінансові звіти містять суттєві викривлення внаслідок шахрайства?



ВИВЧАЄМО МІЖНАРОДНІ СТАНДАРТИ АУДИТУ, НАДАННЯ ВПЕВНЕНОСТІ ТА ЕТИКИ

(Витяг)

МСА 320 «Суттєвість в аудиті»

Взаємозв'язок між суттєвістю й аудиторським ризиком

9. Плануючи аудиторську перевірку, аудитор розглядає питання про те, що могло б спричинити суттєве викривлення фінансових звітів. Розуміння аудитором суб'єкту господарювання та його середовища створюють для нього систему координат, на основі якої аудитор розробляє план аудиту та застосовує професійне судження щодо оцінки ризиків суттєвих викривлень фінансових звітів та дії у відповідь на ці ризики на протязі аудиторської перевірки. Це також допомагає аудиторіві встановити суттєвість та оцінити, чи його судження щодо суттєвості залишається відповідним на протязі аудиторської перевірки. аудиторська оцінка суттєвості, що відноситься до сальдо окремих рахунків, класів операцій та розкриттів, допомагає аудиторіві вирішити, наприклад, питання про те, які статті досліджувати, а також те, чи варто використовувати вибірку й аналітичні процедури по суті. Це дає аудиторіві змогу відібрати аудиторські процедури, котрі, як передбачається, в сукупності зменшать аудиторський ризик до прийнятно низького рівня.

10. Між суттєвістю й аудиторським ризиком є зворотній зв'язок, тобто, чим вище рівень суттєвості, тим нижче аудиторський ризик, і навпаки. Аудитор урахує зворотній взаємозв'язок між суттєвістю й аудиторським ризиком при визначенні характеру, розрахунку часу та обсягу аудиторських процедур. Наприклад, якщо після планування конкретних аудиторських процедур аудитор визначає, що прийнятний рівень суттєвості нижчий, аудиторський ризик підвищується. Аудитор компенсує це:

а) знижуючи рівень оціненого ризику суттєвого викривлення, якщо це можливо, і підтверджуючи знижений рівень за допомогою проведення розширених або додаткових тестів контролю; або

б) знижуючи ризик невиявлення помилки шляхом зміни характеру, розрахунку часу та обсягу запланованих процедур по суті.

ТЕМА 5. ПЛАНУВАННЯ АУДИТУ

У темі розглядаються такі питання:

- 5.1. Процес проведення аудиту та його стадії.
- 5.2. Клієнти аудиторських фірм і критерії їхнього вибору.
- 5.3. Планування аудиторської перевірки.
- 5.4. Аудиторські процедури, їхнє призначення та види.
- 5.5. Планування аудиту в комп'ютерному середовищі.

Ключові слова та поняття: технологія аудиту, стадії аудиту, етапи аудиту, лист-зобов'язання, планування аудиторської діяльності, план аудиту, програма аудиту, обсяг аудиторської перевірки, процедури аудиту, завдання з погоджених процедур, клієнт з аудиту.

Рекомендована література: 6, 7, 12, 13, 17, 19, 30, 33, 35, 43

Після вивчення теми ви повинні вміти:

- планувати аудит відповідно до етапів (стадій) аудиторської перевірки;
- складати загальний план аудиту;
- вести облік виконаної роботи та контролювати роботу;
- складати програму аудиту, знати її складові;
- застосовувати порядок вибору клієнта;
- складати договір на надання аудиторських послуг, лист-зобов'язання з дотриманням обов'язкових правил і вимог;
- застосовувати аудиторські процедури залежно від їхнього призначення та видів;
- застосовувати рекомендації, викладені в міжнародних стандартах аудиту щодо дій, та питань стосовно планування аудиту фінансових звітів;
- планувати аудиторську перевірку за умови використання комп'ютерних технологій.

5.1. Процес проведення аудиту та його стадії

Організація аудиту – це встановлений аудиторською фірмою порядок і технологія виконання договірної роботи суб'єктами аудиту при узгодженні зусиль і способів виконання з метою забезпечення максимальної ефективності використання аудиторської праці при виконанні умов договору.

Аудит як інформаційна система функціонує в певному технологічному режимі, тобто упорядковано та здійснюється в певній послідовності.

Технологія аудиту – це науково-організований процес аудиту, який передбачає виконання аудиторських робіт у певній послідовності за окремими стадіями, тісно пов'язаними між собою, що утворюють єдину систему для вирішення **поставлених завдань**.

Чинні МСА надають характеристику завданням з надання впевненості з аудиту та огляду історичної фінансової інформації (завдання з підтвердження, завдання зі складання безпосереднього висновку), завдань з надання впевненості, що не є аудитом, чи оглядом історичної фінансової інформації, а також завдань з виконання погоджених процедур стосовно фінансової інформації та підготовки фінансової інформації [6].

Організація аудиторського процесу в більшості залежить від елементів цих завдань. Так, елементами завдань з надання впевненості є:

- тристоронні відносини;
- предмет;
- критерії;
- аудиторські докази;
- письмовий висновок з надання впевненості.

Елементи завдання з перевірки прогнозної фінансової інформації та підготовки фінансової інформації:

- знання бізнесу клієнта;
- ступінь вірогідності історичної інформації;
- розумні тимчасові рамки прогнозної інформації;
- процедури перевірки;
- подання і розкриття прогнозної інформації;
- висновок щодо перевірки:
 1. негативна впевненість щодо припущень;
 2. думка щодо прогнозної інформації;
 3. можливі застереження.

Процес прийняття і виконання аудиторського завдання повинен відповідати Міжнародним стандартам аудиту, Закону України “Про аудиторську діяльність” та іншим нормативним документам. Вимоги цих документів стосуються питань *планування, виконання, контролю, нагляду, перевірки, документування й інформування про результати кожної перевірки.*

Аудиторська палата України і Спілка аудиторів України підготували навчально-методичний матеріал як рекомендації з якісного виконання завдань аудиторської перевірки [12]. Таке виконання повинне забезпечуватися такими комплексами процедур.

Комплекс 1 – роботи планують відповідно до Міжнародних стандартів аудиту.

Комплекс 2 – завдання виконує обізнаний персонал, який має доступ до професійних стандартів, політики та процедур, які застосовуються аудиторською фірмою.

Комплекс 3. – фірма ідентифікує сфера й конкретні ситуації, що потребують особливої уваги персоналу.

Комплекс 4 – виконання завдання контролюють, перевіряють, документують й висвітлюють відповідно до Міжнародних стандартів аудиту.

Загальну схему процесу по виконанню завдань з аудиторських процедур наведено на рис. 1.24.

ЗАПАМ'ЯТАЙТЕ

Розроблення і використання в аудиторській практиці технології аудиту є одним з основних шляхів удосконалення аудиту, оскільки від повноти і наукової обґрунтованості технології залежить поліпшення праці аудиторів, раціональність, ефективність і результативність їхніх дій.



Рис. 1.24. Схема аудиторського процесу

5.2. Клієнти аудиторських фірм і критерії їхнього вибору

Аудит та аудиторські послуги можуть надаватися будь-якому господарюючому суб'єкту незалежно від його організаційно-правової форми та форми власності, включаючи установи та їхні об'єднання тощо.

Клієнт з аудиту – це суб'єкт господарювання, стосовно якого фірма виконує завдання з аудиторської перевірки. **Клієнт з надання впевненості** – це суб'єкт господарювання, стосовно якого фірма виконує завдання з надання впевненості.

Взаємовідносини між суб'єктами підприємництва та аудиторською фірмою розпочинаються зі звернення та переддоговірного листування. Тобто одна сторона звернається з проханням надати їй певні послуги, а інша висловлює згоду на надання таких послуг або відмовляє в їх наданні.

Для того щоб зробити правильний вибір, підприємства керуються системою критеріїв вибору аудиторської фірми (аудитора) (рис. 1.25).

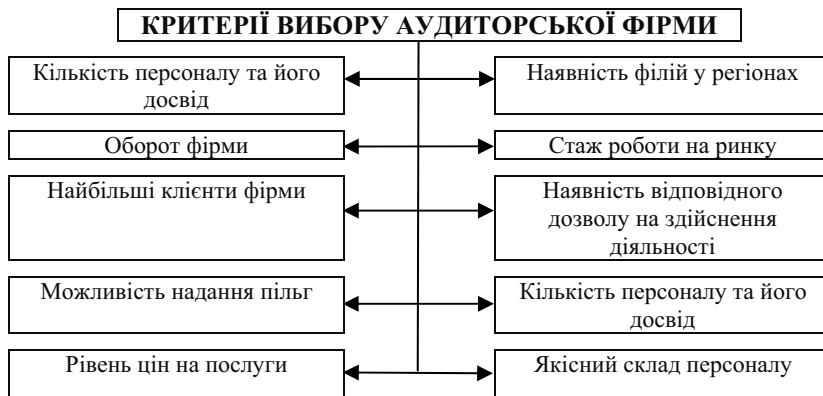


Рис. 1.25. Критерії вибору аудиторської фірми

Обравши аудиторську фірму, зацікавлена в отриманні послуг сторона складає і направляє аудитору (аудиторській фірмі) офіційний іменний *лист-пропозицію* про проведення аудиту.

Лист – це документ, який ще до початку аудиту встановлює взаєморозуміння між клієнтом і аудитором, допомагає перебороти можливе неадекватне уявлення клієнта про аудиторську перевірку та, звичайно, дозволяє уникнути непорозумінь після її закінчення по відношенню до обов’язків сторін. При отриманні такої пропозиції, аудиторська фірма оцінює можливість виконання роботи, яка пропонується, та у випадку погодження з прийняттям на себе зобов’язань щодо виконання перевірки, направляє замовникові (потенційному клієнту) *лист-зобов’язання* про погодження на здійснення аудиту (Додаток Б).

Основний зміст листів-зобов’язань розкрито в **МСА 210 “Умови завдань з аудиторської перевірки”**. Форма і зміст листів-зобов’язань про проведення аудиту для різних замовників можуть відрізнятися, але в них, як правило, зазначають:

- мету аудиту фінансових звітів;
- відповідальність управлінського персоналу за фінансові звіти;
- обсяг аудиту, в тому числі посилання на чинне законодавство, положення або норми професійних організацій, яких дотримується аудитор;
- форму будь-яких звітів і висновків або інший спосіб повідомлення про результати завдання;
той факт, що в зв’язку з тестовим характером аудиторської перевірки та іншими властивими аудиту обмеженнями, разом з обмеженнями, властивими внутрішньому контролю, існує неминучий ризик того, що навіть деякі суттєві викривлення можуть залишитися невиявленими;
- вимогу про необмежений доступ до всіх бухгалтерських записів, документації та іншої інформації, про яку запитуватимуть у зв’язку з аудитом.

Лист-зобов’язання аудиторської фірми, який містить згоду на проведення аудиту, надсилається господарюючому суб’єкту до моменту укладання договору та виступає офіційним документом-відповіддю, що встановлює взаємовідносини між клієнтом і аудитором. Форма та зміст листа-зобов’язання визначається особливостями аудиторської перевірки та побажаннями клієнта про надання йому супутніх послуг. Після підписання листа-зобов’язання про згоду на проведення аудиту готується договір на проведення аудиту.

Під час проведення аудиторської перевірки підприємство, що замовляє аудит, має право:

- отримувати від аудитора повну інформацію про вимоги законодавства, що стосуються проведення аудиторської перевірки;
- бути ознайомленим з висновками аудитора та отримувати інформацію про нормативні акти, на яких ґрунтуються зауваження і висновки аудитора.

Під час проведення аудиту замовник зобов'язаний:

- створити аудитору (аудиторській фірмі) умови для своєчасного і повного проведення аудиту, надати всю документацію, необхідну для його проведення, а також надати на прохання аудитора (аудиторської фірми) роз'яснення і пояснення в усній і письмовій формі;
- оперативно усувати виявлені аудиторською перевіркою відхилення в порядку ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності;
- надавати допомогу аудитору в своєчасному та повному проведенні аудиту.

Аудиторські фірми та аудитори також приділяють значну увагу питанням вибору клієнта. Проводити виважену політику відносно оцінки потенційних клієнтів необхідно для зниження ризику, пов'язаного з неплатоспроможністю замовника. Неправильний вибір клієнта може призвести до значних фінансових втрат, нанести шкоду іміджу фірми та аудитора (рис. 1.26; схема 1.2).

Якщо результати вивчення наведених вище питань свідчать про високий рівень ризику аудиту або ж завдання є досить складним для аудитора, то він відмовляється від аудиту.



ПОРЯДОК ВИБОРУ КЛІЄНТА

Оцінювання характеру галузі

Оцінювання мети аудиту даного клієнта та можливостей її досягнення

Вивчення особливостей управління потенційного клієнта

Попереднє оцінювання трудомісткості та складності аудиту, а також аудиторського ризику

Оцінювання причин зміни аудиторської фірми (аудитора)

Вивчення попередніх аудиторських висновків (якщо це можливо)

Визначення характеру та проблем взаємовідносин з податковими органами, банками, партнерами, акціонерами та іншими користувачами інформації фінансової звітності потенційного клієнта

Отримання рекомендацій (наприклад, від різних організацій, професіоналів)

Попереднє ознайомлення зі станом бухгалтерського обліку та звітності, а також з поточними та майбутніми проблемами потенційного клієнта

Оцінювання власної спроможності – аудиторської фірми чи аудитора – виконати роботу (наявність відповідного персоналу, знання галузі клієнта тощо)

Рис. 1.26. Порядок вибору клієнта

КЛАСИФІКАЦІЯ КЛІЄНТІВ

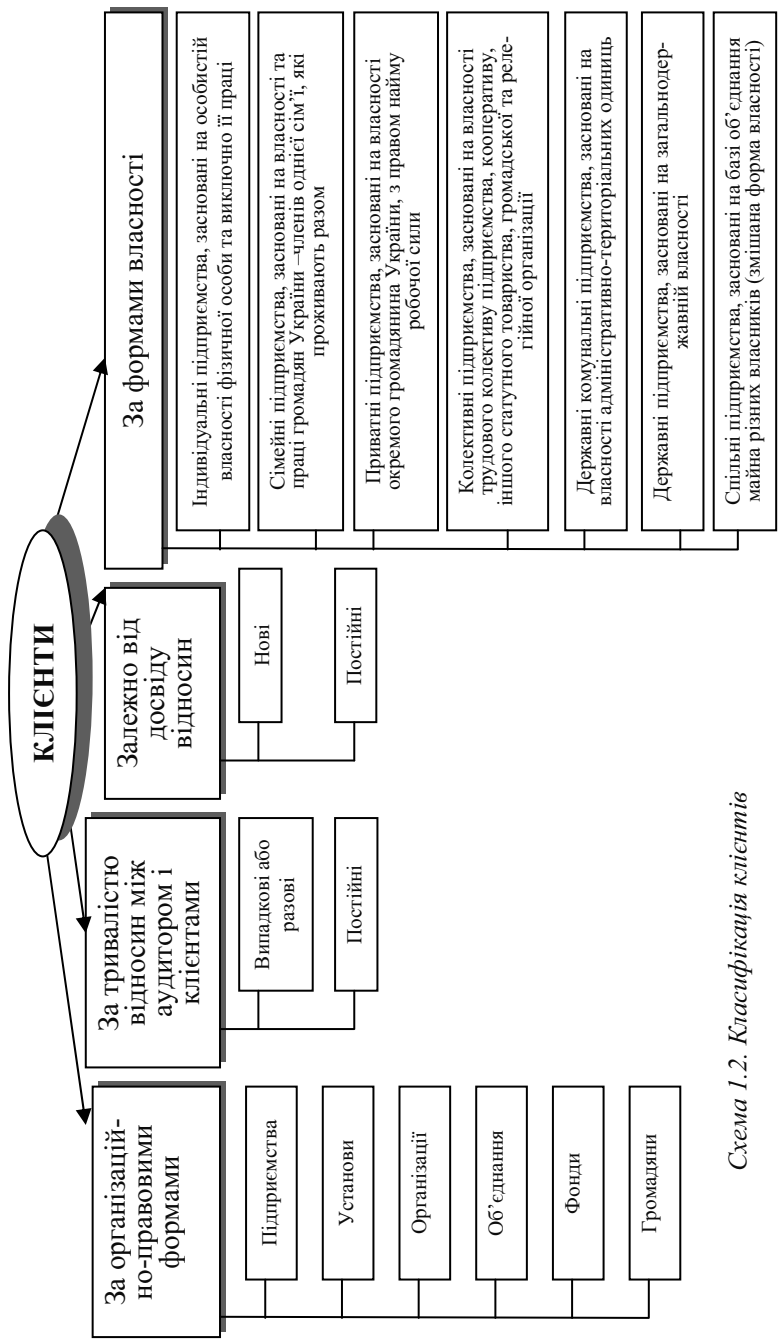


Схема 1.2. Класифікація клієнтів

Якщо потенційний клієнт відповідає основним вимогам, аудиторська фірма готує лист-зобов'язання, який надсилає клієнтові.

Проведення аудиту та надання супутніх аудиту послуг здійснюється на підставі договору між аудитором (аудиторською фірмою) та замовником (рис. 1.27).



Рис. 1.27. Види договорів з надання аудиторських послуг

Договір є офіційним документом, який юридично регламентує взаємовідносини аудитора (аудиторської фірми) із замовником і містить перелік прав та обов'язків сторін.

Договір може укладатися на тривалий термін. Предметом такого договору виступають одночасно проведення аудиту та супутні аудиту послуги, які не забороняються законодавством з аудиту.

Предмет договору про надання послуг має нематеріальний характер, тобто результат має товарну форму, але не існує окремо від виконавця, а саму послугу споживає замовник одночасно з її наданням виконавцем.

Відповідно до законодавства, результатом аудиту є висновок аудитора. У даному випадку *аудиторський висновок* – це підтвердження виконаної роботи (наданої послуги) аудитором. Висновок не можна розглядати як річ, він є результатом наданої послуги, якщо така буде прийнята замовником.

Отже, аудиторський висновок не можна розглядати як предмет договору про проведення аудиторської перевірки.

Предметом договору є надані аудитором послуги замовнику, а аудиторський висновок лише фіксує (закріплює) цю послугу.

Договір з надання аудиторських послуг має різновиди, які використовують різні аудиторські фірми залежно від стану і можливостей замовника, специфіки роботи та інших факторів.

Структуру та зміст договору представлено в Додатку В.

При складанні договору на надання аудиторських послуг необхідно дотримуватися ряду правил та вимог:

- чітко з'ясувати предмет угоди (*аудит, оперативна перевірка, надання консультаційних послуг, трансформація обліку тощо*);
- впевненість аудитора (*слід упевнитися, що замовник чітко уявляє, що він очікує від аудитора і чи може аудитор виконувати ці вимоги та завдання*);
- роз'яснення замовнику (*слід роз'яснити замовнику, що таке аудиторська гарантія, що не існує гарантії виявлення всіх суттєвих відхилень у ході аудиту і це є однією з особливостей аудиту. Слід пояснити, що результатом аудиту в більшості випадків є професійна думка фахівця, яка може не збігатися з думкою замовника або інших перевіряючих*);
- текст договору складає аудитор (*проект договору слід складати самостійно і не підписувати договір, уважно не ознайомившись з його останнім варіантом, особливо тоді, коли до нього вносив зміни замовник*);

- не допускати різного трактування (в *тексті договору не можна допускати різного трактування його положень*).

Відповідно до ст.17 Закону України “Про аудиторську діяльність”, недійсними є будь-які положення договору, спрямовані на повне звільнення аудитора (аудиторської фірми) від встановленої законом майнової відповідальності за недостовірність аудиторського висновку чи іншого документа, в якому відображені результати аудиторської перевірки.

ЗАПАМ'ЯТАЙТЕ

Замовнику в ході аудиту слід керуватися правами, зазначеними в договорі на проведення аудиту. Тому при укладанні договору слід передбачити права та обов'язки не тільки аудитора, а й замовника.

5.3. Планування аудиторської перевірки

Найважливішим методологічним принципом аудиту є планування. *Планування включає розроблення загальної стратегії виконання завдання, плану аудиту для зменшення аудиторського ризику до прийнятної низького рівня, а також детального підходу щодо очікуваного характеру, часу та обсягу аудиту.*

Планування аудиторської діяльності здійснюється з метою сприяння забезпеченню належної уваги важливим ділянкам аудиторської перевірки, своєчасної ідентифікації та вирішенню потенційних проблем, а також організації та вирішенню завдання з аудиту ефективно і якісно.

Планування аудиту пов'язане з визначенням його цілей і завдань, відповідальності і обов'язками аудиторів; дає змогу точно розподілити роботу між членами груп з виконання аудиторського завдання; полегшує нагляд, керування та координацію роботи виконавців.

На відміну від інших процесів, планування аудиту є не відокремленою фазою аудиту, а, як визначено **МСА 300 “Планування аудиту фінансових звітів”**, - скоріше безперервний та інтерактивний процес, який продовжується до завершення завдання з аудиту і має дуже важливі, притаманні тільки йому особливості (рис. 1.28):

- *мета*, яка заздалегідь визначена законом. У зв'язку з цим аудитор не мають будь-якої свободи – вони повинні визначити, сформулювати свою думку і викласти її у висновку;
- кожний суб'єкт аудиту (клієнт) *індивідуальний*;
- проведення аудиту є *ризикованим* через суттєві невідповідності, помилки, фальсифікації і порушення чинних законодавчих та нормативних актів.

Щоб планування було ефективним, його слід доповнювати контролем виконаних робіт і постійною реєстрацією всіх фактів.

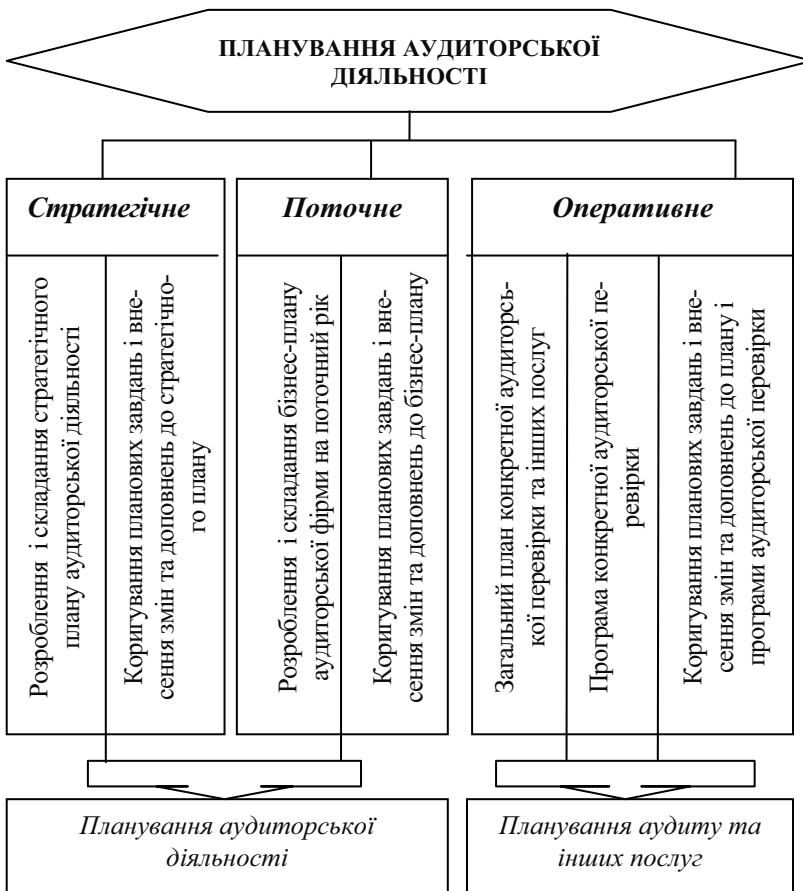


Рис. 1.28. Схема організації планування аудиторської діяльності

Це дає можливість уникнути зайвого ризику, більш ґрунтовно пі-
дійти до прийняття рішення щодо загальних результатів роботи.

Характер та обсяг планування залежить від обставин завдання,
наприклад, характеру та складності суб'єкту господарювання та по-
переднього досвіду аудиторів щодо нього.

Аудитор (аудиторська фірма) розробляє *загальну стратегію ви-
конання завдання з аудиту*, яка має охоплювати такі аспекти:

- мета виконання завдання та надання висновку;
- умови, обсяг та характеристики завдання;
- характеристики предмету перевірки та ідентифіковані кри-
терії;
- розуміння аудитором суб'єкту господарювання та його се-
редовища, включаючи ризики того, що інформація про
предмет перевірки може бути суттєво викривленою;
- ідентифікація потенційних користувачів;
- розгляд суттєвості та компонентів ризику завдання з на-
дання впевненості;
- найбільш важливі аспекти та питання, які потребують осо-
бливої уваги;
- час на виконання завдання;
- етапи виконання завдання;
- персонал та вимоги щодо необхідного досвіду, зокрема ха-
рактер та ступінь участі експертів;
- група фахівців, що будуть виконувати завдання.

Питання загальної стратегії аудиту впливають на детальний план
аудиту та його обсяг.

*У деталізованому плані (програмі аудиту) виконання завдання
необхідно передбачити:*

- *процес виконання завдання та можливі джерела доказів;*
- *характер процедур та обсяг процедур збирання доказів;
обґрунтування причин їх вибору;*
- *конкретні витрати часу;*
- *відповідальні фахівці за конкретні процедури.*

ЗАПАМ'ЯТАЙТЕ

План аудиту - перекладає стратегію аудиту в більш деталізований план, що включає природу, час та обсяг аудиторських процедур, які будуть виконувати члени групи з виконання завдання з метою отримання достатніх та відповідних аудиторських доказів для зменшення аудиторського ризику до прийнятно низького рівня.

Глосарій термінів з аудиту [6, с.249].

5.4. Аудиторські процедури, їхнє призначення та види

Процедура – поняття, яке встановлює виконання певних дій засобами праці над предметом праці з метою пізнання, перетворення або удосконалення їх для досягнення оптимального результату.

Аудитор одержує аудиторські докази шляхом застосування одного або декількох типів процедур, які він використовує безпосередньо під час аудиту підприємства і які є обов'язковими для цілей додержання вимог міжнародних стандартів:

- перевірка;
- спостереження;
- запит;
- підтвердження;
- перерахунок;
- повторне виконання;
- аналітичні процедури.

Аудиторські процедури в загальному вигляді можуть бути представлені наступним чином (рис. 1.29).

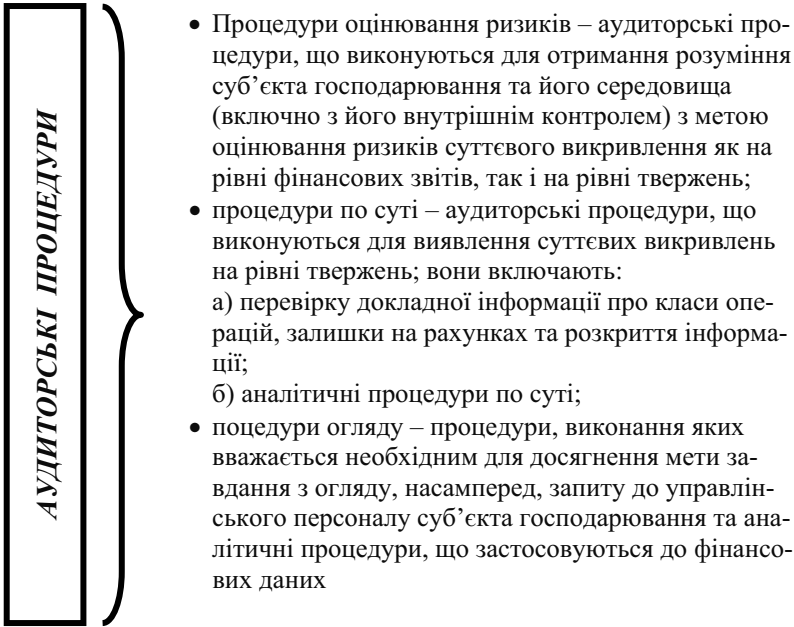


Рис. 1.29. Сукупність певних дій аудитора для виконання завдань з надання впевненості та супутніх послуг (аудиторські процедури)

Вибір аудитором аудиторських процедур ґрунтується на оцінці ризику. Чим вища оцінка ризику аудитором, тим достовірніші та до речніші аудиторські докази, яких прагне аудитор від процедур по суті. Це може впливати як на тип аудиторських процедур, які слід виконати, так і на їхнє поєднання.

Важливим питанням для аудитора є вибір часу застосування аудиторських процедур: на проміжну дату чи на кінець періоду. Тривалість виконання аудиторських процедур залежатиме від часу, протягом якого будуть отримані аудиторські докази.

МСА 500 “Аудиторські докази” встановлює такі процедури отримання доказів [6]:

Перевірка записів або документів

Перевірка складається з вивчення записів або документів як внутрішніх, так і зовнішніх, що зберігаються на папері, електронних та інших носіях інформації.

Перевірка матеріальних активів

Перевірка матеріальних активів полягає в фізичній перевірці активів. Перевірка матеріальних активів може надати достовірні аудиторські докази щодо їх існування, але не обов'язково докази прав та зобов'язань чи оцінки вартості активів. Перевірка окремих статей запасів, як правило, супроводжує спостереження за інвентаризацією.

Спостереження

Спостереження охоплює нагляд за процесом або процедурою, що виконуються іншими особами, наприклад, спостереження аудитора за здійсненням інвентаризації запасів персоналом суб'єкта господарювання або виконанням заходів контролю.

Запити

Запит – це процес звернення за інформацією, як фінансовою, так і нефінансовою, до обізнаних осіб суб'єкта господарювання або поза його межами.

Запит – це аудиторська процедура, яка широко застосовується в ході аудиторської перевірки та часто доповнює виконання інших аудиторських процедур. Запити можуть бути різного роду: від офіційних письмових запитів до неофіційних усних запитів.

Підтвердження

Підтвердження, які є особливим типом запитів, - це процес отримання інформації щодо пояснень управлінського персоналу чи існуючих умов безпосередньо від третіх сторін.

Перерахування

Перерахування полягає в перевірці арифметичної точності документів чи записів.

Повторне виконання

Повторне виконання полягає в незалежному виконанні аудитором процедур чи заходів контролю, які початково виконувалися як частина системи внутрішнього контролю суб'єкта господарювання, або вручну або з застосуванням комп'ютеризованих методів аудиту.

Аналітичні процедури

Аналітичні процедури складаються з оцінювання фінансової інформації шляхом дослідження важливих зв'язків між фінансовими і нефінансовими даними. Аналітичні процедури охоплюють також подальше вивчення визначених відхилень та зв'язків, які суперечать іншій релевантній інформації або відрізняються від прогнозованих сум.

Залежно від видів аудиторських завдань застосовуються і різні типи процедур. Так, обов'язковими процедурами під час перевірки фінансової звітності є отримання пояснень управлінського персоналу щодо визнання ним відповідальності за достовірність наданої фінансової інформації (МСА 580 “Пояснення управлінського персоналу”).

Аудитор повинен отримати достатні аудиторські докази, що використані при складанні фінансової звітності облікові оцінки окремих статей є обґрунтованими (МСА 540 “Аудиторська перевірка облікових оцінок”). У процесі аудиту облікових оцінок аудитор застосовує:

- огляд і тестування процесу, що використовується управлінським персоналом для здійснення оцінки;
- використання незалежної оцінки для порівняння з тією, що була підготовлена управлінським персоналом;
- огляд подальших подій, які надають аудиторські докази обґрунтованості зробленої облікової оцінки.

Під час аудиту фінансової звітності застосовуються також процедури оцінок активів за справедливою вартістю (МСА 545 “Аудит оцінок за справедливою вартістю та розкриття інформації”). У цьому випадку застосовують такі процедури: інвентаризація, контрольні заміри робіт, експертні оцінювання, інформаційне моделювання, дослідження документів, камеральні перевірки, нормативно-правове регулювання, групування й систематизація недоліків, зустрічна звірка, взаємний контроль та ін.

Розглядаючи оцінки управлінського персоналу здатності суб'єкта господарювання продовжувати безперервну діяльність, аудитор повинен отримати достатні і доречні аудиторські докази, оцінити спроможність клієнта продовжувати свою діяльність у майбутньому (МСА 570 “Безперервність”). Це забезпечується використанням таких процедур: аналіз і обговорення з управлінським персоналом руху коштів, прибутку та інших відповідних прогнозів; огляд умов кредитних угод; ознайомлення з протоколами зборів акціонерів; здійснення запитів юристам щодо існування судових позо-

вів та претензій; розгляд планів суб'єкта господарювання; огляд подій, що відбуваються після закінчення періоду тощо.

Під час виконання завдань з погоджених процедур та підготовки фінансової інформації на конкретному підприємстві аудитор здійснює *попереднє обстеження* діяльності клієнта з таких питань:

- сфера діяльності;
- спеціалізація виробництва;
- потит на продукцію клієнта;
- особливості економіки галузі;
- стратегія діяльності;
- наявність справ у суді;
- претензії різних організацій і підприємств.

Потрібно також *вивчити звітність підприємства* за попередній рік, проаналізувати зміни в поточному році порівняно з минулим з виробництва валової продукції, її собівартості та інших показників; які нові види продукції почали вироблятися, чи користуються вони попитом, які тут виникли проблеми. На цьому етапі в загальних рисах вивчається стан обліку і внутрішньогосподарського контролю, зміни в обліковій політиці порівняно з минулим роком.

Підготовка аудиторського звіту – це кінцева мета аудитора, якою є аудиторське судження про достовірність фінансової інформації, огляду отриманих доказів, їх інтерпретації й оцінки, а також розроблення рекомендацій, надання порад щодо виправлення документальних помилок і ліквідації виявлених недоліків.

ЗАПАМ'ЯТАЙТЕ

Аудиторські процедури – це дії, які конкретизують застосування методичних прийомів контролю процесу розширеного відтворення суспільно необхідного продукту, забезпечують виявлення конфліктних ситуацій з метою їх своєчасного усунення.

5.5. Планування аудиту в комп'ютерному середовищі

Технологія аудиту з використанням комп'ютерних інформаційних систем має свої особливості не тільки в проведенні, а й у плануванні. Це залежить від виду програм, які застосовує сама аудиторсь-

ка фірма, а також від автоматизованої системи організації бухгалтерського обліку на підприємстві.

Як показує практика аудиту, кожне підприємство має особливості організації комп'ютеризації обліку, але в методиці аудиту є загальні позиції.

Аудитор повинен отримати розуміння системи бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю, достатнє для планування аудиторської перевірки та розроблення ефективного аудиторського підходу.

Плануючи етапи аудиту, на які може вплинути середовище комп'ютерних інформаційних систем суб'єкта господарювання, аудитор повинен отримати розуміння значущості і складності функціонування комп'ютерних інформаційних систем, а також доступності даних для використання під час аудиторської перевірки.

Розуміння включає такі аспекти (рис. 1.30):

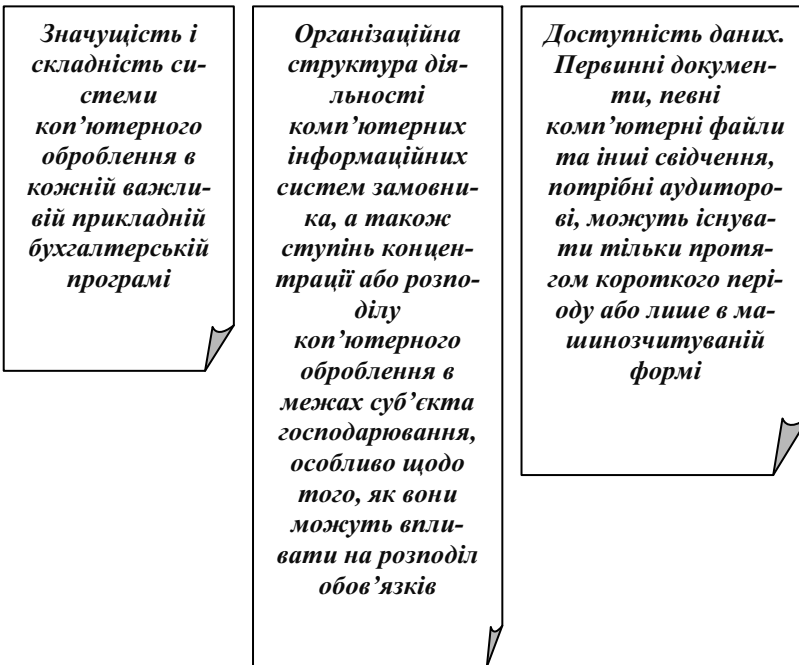


Рис. 1.30. Розуміння аудитором середовища комп'ютерних інформаційних систем для мети планування аудиту

Документування аудитором аудиторського плану повинно бути достатнім для відображення запланованого характеру, часу та обсягу аудиторських процедур. Для цього аудитор може використовувати стандартні аудиторські програми або контрольні листи щодо проведення аудиту, які він доробляє для відповідності умовам конкретного завдання.

ЗАПАМ'ЯТАЙТЕ

Прикладна бухгалтерська програма вважається складною, якщо:

- *обсяг операцій такий, що користувачам важко виявити й виправити помилки, допущені в процесі оброблення;*
- *комп'ютер автоматично генерує суттєві операції або проводки безпосередньо в іншій прикладній програмі;*
- *комп'ютер виконує складні розрахунки фінансової інформації і (або) автоматично генерує суттєві операції або проводки, що не можуть бути підтверджені або не підтверджуються окремо;*
- *обмін операціями з іншими організаціями здійснюється електронним способом (як у системах електронного обміну інформацією без перегляду людиною на предмет допустимості або обгрунтованості)*

ЗАКРІПЛЕННЯ ГОЛОВНОГО

ЧИ ЗАСВОЇЛИ ВИ ОСНОВНІ ПОНЯТТЯ ?

1. Наведіть характеристику стадій технології аудиту.
2. Наведіть критерії вибору аудиторської фірми.
3. Охарактеризуйте порядок вибору клієнта аудиторською фірмою.
4. Які договори на надання аудиторських послуг складаються за видами?
5. Яка роль планування в проведенні аудиту?
6. Розкрийте значення плану і програми аудиту в процесі планування.

ЗАВДАННЯ



1. Проаналізуйте ситуацію.
2. Визначте невідповідності нормативним актам.
3. Сформулюйте суть невідповідностей.

Ситуація 1.9

Страхова компанія запропонувала аудиторській фірмі стати її аудитором. Однак серед персоналу цієї фірми немає фахівців зі страхової діяльності.

Чи може фірма прийняти цю пропозицію?

Рішення ситуації 1.9

Будь-якій фірмі для проведення перевірки необхідно мати досвід і компетентність для підготовки якісного висновку. Якщо серед персоналу немає фахівців з цього виду діяльності, ви не повинні приймати пропозицію проводити аудит таких організацій. Інакше ваша робота не буде відповідати стандартам аудиту і стандартам контролю якості вашої фірми.

Наприклад: страхова компанія повинна створити деякі фінансові резерви. Якщо аудитор не вміє оцінювати такі резерви, то як він зможе підготувати аудиторський висновок?

Якщо аудиторська фірма в будь-якому своєму підрозділі має фахівця в цій сфері, то він може провести аудит страхової компанії і попутно організувати навчання персоналу аудиторської фірми. Крім того, аудиторська фірма може організувати спеціальні курси для своїх співробітників.

(Розділ 130 “Кодексу етики професійних бухгалтерів”;

§ 17,24. “Міжнародна концептуальна основа завдань з надання впевненості”.

Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики. Видання 2006 року. [6])



ВИВЧАЄМО МІЖНАРОДНІ СТАНДАРТИ АУДИТУ, НАДАННЯ ВПЕВНЕНОСТІ ТА ЕТИКИ

(Витяг)

МСА 210 “Умови завдань з аудиторської перевірки” Лист-зобов’язання про проведення аудиторської перевірки

7. *Аудитор може також включити до листа:*
 - *заходи, пов’язані з плануванням і виконанням аудиту;*
 - *можливу необхідність отримання від управлінського персоналу письмових підтверджень, які стосуються пояснень, зроблених у зв’язку з аудитором;*
 - *прохання про підтвердження замовником умов завдання шляхом підтвердження отримання ним листа-зобов’язання;*
 - *опис будь-яких інших листів або звітів або висновків, які аудитор планує надати замовнику;*
 - *порядок обчислення суми гонорару та форму розрахунків.*

8. *Якщо доречно, можна також зазначити такі пункти:*
 - *домовленості про залучення в деякі аспекти аудиторської перевірки інших аудиторів та експертів;*
 - *домовленості про залучення внутрішніх аудиторів, а також інших працівників замовника;*
 - *домовленості з попереднім аудитором, якщо він є, у випадку завдання першої аудиторської перевірки;*
 - *обмежити відповідальність аудитора, якщо існує така можливість;*
 - *посилання на будь-які подальші угоди між аудитором та замовником.*

ТЕМА 6. АУДИТОРСЬКІ ДОКАЗИ ТА РОБОЧІ ДОКУМЕНТИ АУДИТОРА

У темі розглядаються такі питання:

- 6.1. Аудиторські докази, їхні види.
- 6.2. Прийоми і процедури отримання аудиторських доказів.
- 6.3. Використання роботи інших фахівців.
- 6.4. Поняття про робочі документи аудитора та їхня класифікація.
- 6.5. Порядок зберігання і використання робочих документів аудитора.

Ключові слова та поняття: аудиторські докази, твердження фінансової звітності, аудиторська вибірка, аудиторські процедури, професійний скептицизм, робочі документи аудитора, аудиторський файл.

Рекомендована література: 6, 7, 12, 13, 17, 18, 19, 20, 21, 35

Після вивчення теми ви повинні вміти:

- застосовувати прийоми аудиторської вибірки;
- класифікувати аудиторські докази за певними ознаками;
- оцінювати вплив факторів на достатність аудиторських доказів;
- визначати поняття професійного скептицизму з метою отримання достатньої кількості відповідних доказів;
- визначати надійність та джерела аудиторських доказів;
- отримувати необхідні аудиторські докази в певному порядку і послідовності;
- оцінювати і застосовувати результати роботи інших фахівців, які беруть участь в аудиторській перевірці;
- класифікувати робочі документи аудитора;
- складати та використовувати робочі документи в ході аудиторської перевірки;
- формувати аудиторський файл.

6.1. Аудиторські докази, їхні види

Аудиторські докази – це інформація, отримана аудитором для вироблення думок, на яких ґрунтується підготовка аудиторського висновку і звіту. Аудитор повинен отримати таку кількість аудиторських доказів, яка дала б можливість зробити необхідні висновки, при використанні яких буде підготовлено аудиторський висновок. Аудиторські докази одержують, належно поєднавши тести систем контролю та процедури перевірки на суттєвість.

Аудитор планує та виконує завдання з надання впевненості з *професійним скептицизмом* з метою отримання достатньої кількості відповідних доказів, що інформація з предмета не має суттєвих перекручень.

Професійний скептицизм означає, що аудитор критично оцінює, ставить під сумнів обґрунтованість отриманих доказів та завжди очікує на виявлення інформації, яка суперечить або ставить під сумнів достовірність документів або тверджень відповідальної сторони.

Професійний скептицизм необхідний для зменшення аудиторського ризику.

Відповідно до МСА 500 «Аудиторські докази», оцінка якості доказів, тобто їх доречності та достовірності має характеристику критерію їх відповідності.

Достатність – це критерій кількості аудиторських доказів.

На достатність аудиторських доказів впливає ряд факторів:

- оцінювання аудитором характеру і величини ризику, притаманних як на рівні фінансової звітності, так і на рівні залишків на рахунку чи за класом операцій;
- характер системи обліку та внутрішнього контролю й оцінювання ризиків контролю;
- досвід, набутий у процесі аудиторських перевірок;
- результати аудиторських процедур із можливими виявленими фактами помилок чи шахрайства;
- джерело та надійність наявної інформації.

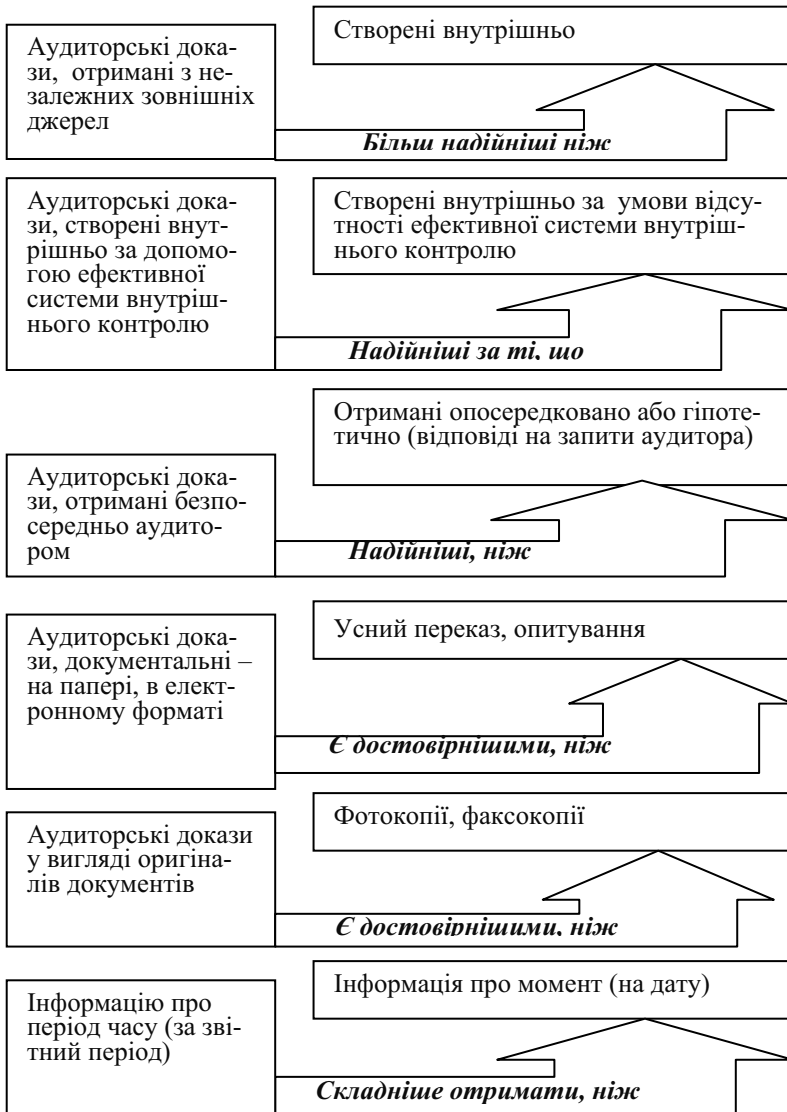


Рис. 1.31. Ступінь впевненості щодо доказів

Кількість доказів залежить від їхньої якості. Однак просте збільшення кількості доказів їхньої якості не поліпшує.

Надійність доказів поєднує їхню достовірність та переконливість. На достовірність доказів впливають їхнє джерело та їхня природа. Переконливість залежить від конкретних обставин отримання доказів.

Надійність аудиторських доказів залежить від джерела їхнього отримання – внутрішнього чи зовнішнього, а також від їхнього характеру (рис. 1.31).

Аудиторські докази, отримані з внутрішніх джерел інформації підприємства, яке перевіряється, надійніші в разі наявності ефективних систем обліку і внутрішнього контролю. Якщо аудиторські докази одержані з різних джерел, різного характеру і відповідають один одному, то вони більш переконливі.

Джерела аудиторських доказів:

- дані первинних документів і звітів, у яких відображається основна інформація про господарські операції;
- облікові реєстри, де нагромаджується й узагальнюється інформація зі звітів та прикладених до них первинних документів з погляду їх економічного змісту;
- Головна книга, де відображаються залишки на початок і кінець звітного періоду й обороти за дебетом і кредитом відповідних рахунків;
- форми фінансової звітності;
- інвентаризаційні матеріали (описи, порівнювальні відомості, розрахунки природного убутку);
- розрахунки, декларації, кошториси, калькуляції, договори, контракти, засновницькі документи, статут, накази, розпорядження, бізнес-плани;
- оперативна, статистична, податкова звітність;
- матеріали перевірок і ревізій, проведених органами податкової служби, державної контрольно-ревізійної служби, статистики, банків та ін.;
- матеріали внутрішньогосподарського контролю (внутрішнього аудиту);
- дані документального і фактичного контролю, перевірок, лабораторних аналізів, контрольних вимірювань, проведених за участю аудиторів;

- письмові та усні заяви, пояснювальні й доповідні записки матеріально відповідальних осіб, суб'єктів підприємницької діяльності, замовників тощо.

Таким чином, аудиторські докази – це інформація, яка допоможе аудитору обґрунтувати власну думку щодо виконання завдань з надання впевненості.

ЗАПАМ'ЯТАЙТЕ

Аудиторський доказ – уся інформація, яку використовує аудитор під час формування висновків, на яких ґрунтується аудиторська думка. До складу аудиторських доказів входить інформація, вміщена в облікових записах, які є основою для фінансових звітів, та інша інформація.

Глосарій термінів з аудиту [6, С.234].

6.2. Прийоми і процедури отримання аудиторських доказів

Природа, час та обсяг процедур збирання доказів залежать від типу завдання. При одержанні аудиторських доказів процедурами на суттєвість аудитор повинен оцінити розмір достатності та належності аудиторських доказів, одержаних шляхом таких процедур, разом з будь-якими даними, одержаними в результаті тестів систем контролю, для обґрунтування тверджень фінансової звітності.

Твердження фінансової звітності – це твердження управлінського персоналу (явні або неявні), які містяться у фінансовій звітності, щодо характеру та наслідків діяльності і можуть поділятися на такі категорії: *наявність (існування), повнота, точність та оцінка, права та зобов'язання, своєчасність (відсічення), класифікація та зрозумілість (подання та розкриття).*

Твердження, які використовує аудитор, поділяються на (рис. 1.32):

А) твердження щодо класів операцій та подій за період, що перевіряється:

Наявність (існування)	Операції та події, які відображені в звітності, відбулися і стосуються суб'єкта господарювання
Повнота	Відображені всі операції та події, які мають бути відображені в звітності
Точність та оцінка	Суми та інші дані, які стосуються відображених у звітності операцій та подій, відображені незалежним чином
Права та зобов'язання	Операції та події, що відбулися, стосуються суб'єкта господарювання
Своєчасність (відсічення)	Операції та події, відображені у відповідному звітному періоді
Класифікація та зрозумілість (подання та розкриття)	Операції та події, відображені за відповідними статтями. Розкрита, класифікована й описана

Б) твердження про залишки на рахунках на кінець періоду:

Наявність (існування)	Активи, зобов'язання та частки участі в капіталі існують
Повнота	Відображені всі активи, зобов'язання та частки участі в капіталі, які мають бути відображені в звітності
Точність та оцінка	Активи, зобов'язання та частки участі в капіталі, включені в фінансові звіти у відповідних сумах та будь-які остаточні коригування оцінки вартості та розподілу, відображені в звітності
Права та зобов'язання	Суб'єкт господарювання утримує чи контролює права на активи, зобов'язання є зобов'язаннями суб'єкта господарювання
Своєчасність (відсічення)	—

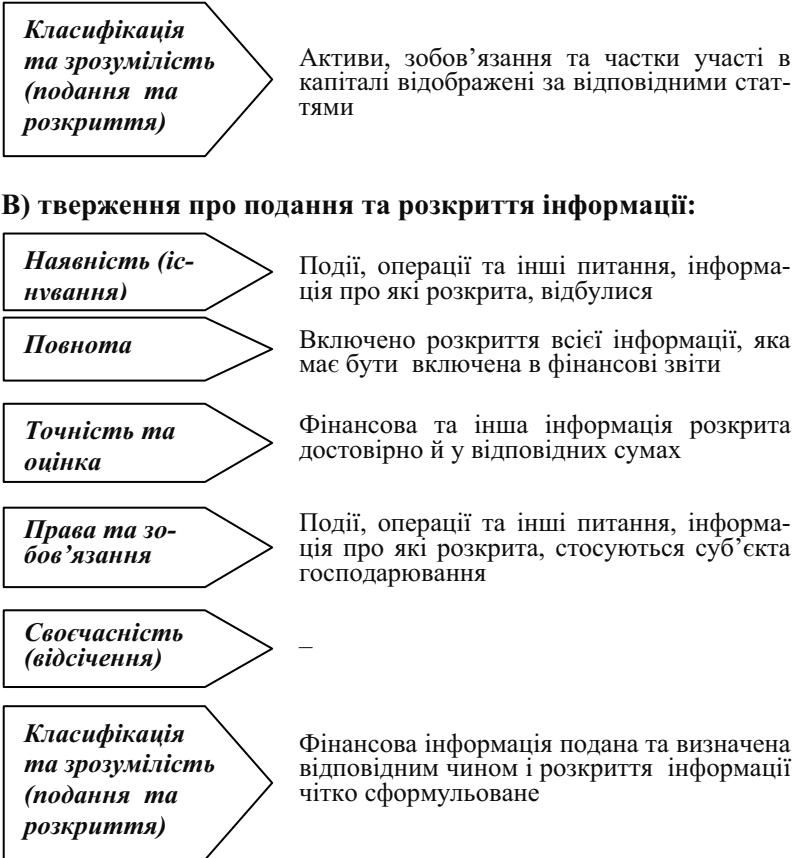


Рис. 1.32. Категорії твердження фінансової звітності

Аудитор отримує аудиторські докази для формування обґрунтованих висновків, на яких ґрунтується аудиторська думка, виконуючи різні аудиторські прийоми (рис. 1.33).

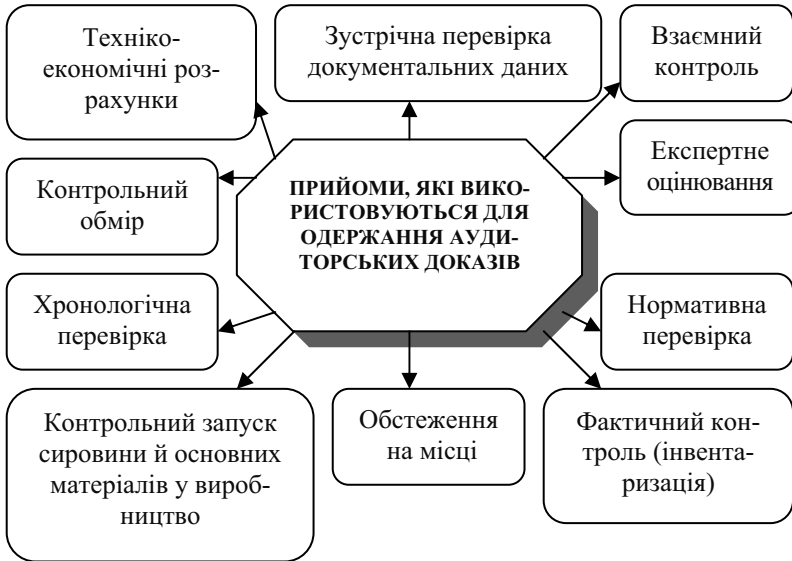


Рис. 1.33. Прийоми, які використовуються для одержання аудиторських доказів

Щоб отримати аудиторські докази, всі аудиторські процедури або їх поєднання можна використати як **процедури оцінювання ризику, тести контролю або процедури по суті** залежно від ситуації, в якій аудитор їх застосовує.

Застосування аудиторських процедур до менше ніж 100% облікових записів (елементів вибірки) у межах залишку на рахунку або класу операцій, мають назву **аудиторської вибірки (вибірки)**. Застосування цього прийому дає змогу аудиторів одержати та оцінити аудиторський доказ стосовно деяких характеристик дібраних елементів.

Аудитор, приймаючи рішення про проведення вибіркового дослідження, повин врахувати таке:

- головну мету (завдання) перевірки та чи можна її здійснити, застосовуючи вибірку;
- відносну ефективність різних методів і прийомів аудиту;

- характер неточностей і помилок, які можуть міститись у звітності, та яка ймовірність їх виявлення шляхом вибіркового дослідження інформації.

Вибіркова перевірка може здійснюватись на основі застосування двох підходів: **статистичної вибірки і вибірки з використанням професійного судження (нестатистична вибірка).**

Статистична вибірка має такі характерні риси:

- випадковий добір елементів вибірки;
- використання теорії ймовірностей для оцінювання результатів вибірки, в тому числі оцінювання ризику, пов'язаного з вибіркою.

Метод добору елементів з використанням *професійного судження* передбачає застосування суб'єктивних оцінок аудитора, який не має характерних ознак статистичної вибірки.

Певною мірою можуть використовуватись і математичні методи. Поєднання різних методик застосування прийому аудиторської вибірки наведено на рис. 1.34.

ЗАПАМ'ЯТАЙТЕ

Аудиторська вибірка – це застосування аудиторських процедур до менше ніж 100% облікових записів (елементів вибірки) в межах залишку на рахунку або класу операцій так, що всі елементи мають шанс бути відібраними.

Глосарій термінів з аудиту [6, С.232].

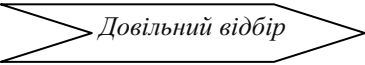
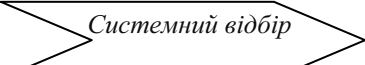
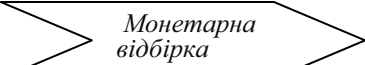
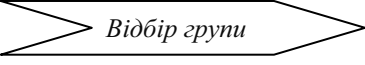
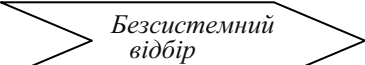
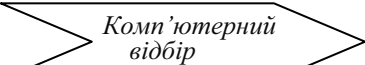
 Довільний відбір	Йому часто надається перевага, проте він потребує тривалого часу і затрат
 Системний відбір	Є грубим наближенням до довільного відбору. При цьому необхідно: визначити обсяг вибірки та обсяг (межі) сукупності; вибрати довільну точку відліку; застосувати інтервал, визначений для даної сукупності
 Монетарна відбірка	Це специфічна форма системного відбору одиниць, за якою елементом вибірки є грошова одиниця, а не окрема операція чи залишок
 Відбір групи	При цьому аудитор розглядає групи операцій. Цей метод використовується рідко, оскільки не забезпечує перевірки по всій сукупності
 Безсистемний відбір	Це відбір без застосування будь-якого загальноприйнятого методу забезпечення довільності відбору, але передбачає намагання усунути необ'єктивність під час відбору. Це найшвидший і найдешевший метод вибірки
 Комп'ютерний відбір	Передбачає використання спеціальних комп'ютерних програм для аудиторської вибірки. Відбір одиниць сукупності здійснюється автоматично

Рис. 1.34. Методи відбору елементів вибірки

6.3. Використання роботи інших фахівців

Під час аудиторської перевірки аудитор, можливо, вважатиме за потрібне одержати достатні відповідні аудиторські докази з певної галузі знань, інші, ніж бухгалтерський облік і аудит. Такі докази отримують, використовуючи працю експертів, консультантів чи інших фахівців, які володіють спеціальними знаннями та мають кваліфікацію і практичний досвід.

Експерт може:

- працювати за угодою, укладеною з суб'єктом господарювання;
- працювати за угодою, укладеною з аудитором;
- найматися суб'єктом господарювання;
- найматись аудитором[6].

Результати роботи експерта як аудиторські докази можна оформити у вигляді висновків, думок, оцінок та звітів експерта (рис. 1.35):

- Оцінювання певних видів активів, наприклад, землі та будівель, устаткування та обладнання, предметів мистецтва та коштовного каміння
- Визначення кількості та фізичного стану активів, наприклад, корисних копалин, що зберігаються насипом, запасів підземних корисних копалин, у тому числі й нафти, а також терміну корисного використання устаткування та обладнання, що залишився
- Визначення сум з використанням спеціальних методів, наприклад, актуарної оцінки
- Визначення обсягу завершених і незавершених робіт за контрактами
- Юридичні висновки стосовно тлумачення договорів, законів та нормативних актів

Рис. 1.35. Аудиторські докази з певної галузі знань, які надаються експертами

Відповідно до МСА 620 “**Використання роботи експерта**”, аудитор, плануючи використання роботи експерта, повинен оцінити:

- його професійну компетентність, досвід та об'єктивність;

- *обґрунтованість припущень, методів та вихідних даних, використаних експертом;*
- *обґрунтованість та значущість даних, отриманих експертом, відносно цілі завдання та висновку аудитора.*

При виявленні будь-якого сумніву та занепокоєності щодо компетентності, об'єктивності експерта або відповідності його роботи цілям аудиторської перевірки аудитор може здійснити додаткові аудиторські процедури або звернутися за аудиторським доказом до іншого експерта.

Належна ретельність є необхідною професійною якістю для всіх осіб, у тому числі експертів, задіяних у виконанні аудиторського завдання.

Під час виконання аудиторських процедур щодо отримання достатніх і відповідних доказів, можуть мати місце отримання *консультацій* із складних або спірних питань.

У цьому випадку політика і процедури аудиторської фірми повинні передбачити:

- *достатність ресурсів для проведення відповідних консультацій;*
- *документування характеру та обсягу таких консультацій;*
- *документування та застосування висновків, що є результатами таких консультацій.*

Консультації включають дискусії на відповідному професійному рівні з особами на аудиторській фірмі чи за її межами, які мають відповідні знання для вирішення складних чи спірних питань. Консультації допомагають підвищити якість та поліпшити застосування професійного судження.

Для ефективності консультацій з іншими професіоналами їм необхідно надати всі важливі факти, що допоможе їм надати кваліфікаційну пораду з технічних, етичних чи інших аспектів.

Міжнародний стандарт контролю якості 1, обговорюючи процедури консультування, потребує від аудиторів консультуватися тільки з особами, що мають відповідні знання, досвід та стаж на аудиторській фірмі (чи, за необхідності, за її межами).

Якщо аудиторській фірмі потрібні зовнішні консультанти, вона може скористатися консультативними послугами, що надаються:

- іншими фірмами;
- професійними та регуляторними організаціями;
- комерційними організаціями, що надають відповідні послуги.

У практиці аудиторської діяльності також має місце взаємодія з *внутрішнім аудитором* (посадовою особою чи підрозділом суб'єкта господарювання) або сумісна праця *головного аудитора* (який несе відповідальність за складання висновку про фінансові звіти суб'єкта господарювання в цілому, включаючи фінансову інформацію одного або кількох компонентів, перевічених іншим аудитором) з *іншим аудитором* (який несе відповідальність за складання звіту про фінансову інформацію компонента суб'єкта господарювання – підрозділ, філію, дочірнє підприємство, спільне підприємство, асоційована компанія тощо).

ЗАПАМ'ЯТАЙТЕ

***Експерт** – фізична особа або фірма, яка має спеціальну кваліфікацію, знання та досвід роботи в певній галузі, іншій, ніж бухгалтерський облік і аудит.*

Глосарій термінів з аудиту [6, С. 238].

6.4. *Поняття про робочі документи аудитора та їхня класифікація*

Установлення положень і надання рекомендацій щодо документації в контексті аудиту фінансових звітів викладено в **МСА 230 “Аудиторська документація”**.

Процес аудиторської перевірки та її результати мають бути своєчасно документально оформлені. Цей процес повинен забезпечити:

- *достатній та відповідний запис основи для аудиторського висновку;*
- *докази того, що аудиторська перевірка виконана відповідно до МСА та застосованих законодавчих і нормативних вимог.*

Склад і кількість аудиторських документів визначає аудитор у кожному конкретному випадку. При цьому вирішальне значення відіграє **мета складання робочих документів**, а саме:

- планування аудиторської перевірки;
- контроль за якістю проведеної перевірки;
- складання аудиторського звіту і підготовки висновку про фінансову звітність;

- документальне підтвердження виконаних аудитором процедур, робіт;
- збір матеріалів для перевірки фінансової звітності з їх подальшим узагальненням;
- забезпечення юридичної обґрунтованості проведення аудиту, законності;
- контроль робочого часу аудитора та обґрунтування оплати його праці (гонорару);
- обґрунтований вибір методики, методів та способів проведення аудиту, напрямів та підходів перевірки;
- документальне оформлення встановленого або визначеного самим аудитором аудиторського ризику з наведенням його величини;
- формування уявлення про професіоналізм, кваліфікацію аудитора, його компетентність та можливості їх підвищення;
- отримання матеріалів для наступних аудиторських перевірок.

В МСА 230 подано визначення поняття *“аудиторська документація”*, що означає *запис виконаних аудиторських процедур, отриманих відповідних аудиторських доказів та висновків, яких дійшов аудитор (іноді також використовуються такі терміни, як “робочі документи” та “документи”)[6]*.

Аудиторські документи повинні відповідати таким *вимогам*:

- містити достатньо повну і детальну інформацію, щоб інший аудитор, який не брав участі в перевірці, мав змогу скласти чітке уявлення про виконану роботу і підтвердити висновки цієї перевірки;
- при складанні робочих документів аудитор повинен враховувати не лише інформацію, що стосується звітного періоду, а й дані минулих періодів (наприклад, сальдо за рахунками на кінець попереднього періоду), а також інформацію, отриману після складання бухгалтерської звітності, про події, що сталися після завершення звітного періоду і можуть істотно вплинути на діяльність або фінансовий стан підприємства;
- документи повинні відображати найбільш істотні моменти, стосовно яких аудитор повинен висловлювати свою думку, охоплювати найважливіші напрями перевірки та завдання, поставлені й вирішені аудитором;
- дозволяти оцінити фінансову звітність згідно зі встановленими критеріями;

- містити інформацію, необхідну або корисну для наступних аудиторських перевірок;
- відображати стан та оцінку системи внутрішнього контролю на підприємстві та ступінь довіри до неї;
- фіксувати проведені аудитором процедури з перевірки та оцінювання системи бухгалтерського обліку клієнта, дотримання прийнятої (встановленої) облікової політики та відповідність бухгалтерського обліку на підприємстві встановленим принципам, стандартам, вимогам та законам;
- повинні бути складені чітко та розбірливо;
- скорочення та умовні позначення повинні бути пояснені на початку папки робочих документів;
- необхідно обов'язково вказувати місце та дату складання документа, прізвище аудитора та його підпис, номер документа, порядковий номер сторінки в робочій документації;
- повинні бути вказані джерела інформації та дані про походження наведених документів, що фіксують фінансово-господарську діяльність підприємства, а також про виконані аудиторські процедури.

Аудиторська документація може існувати у формі даних на папері, електронних або інших носіях. Аудиторська документація з конкретного завдання збирається в *аудиторському файлі*.

На форму, зміст та обсяг аудиторської документації впливають різні чинники (рис. 1.36).

Щоб забезпечити конфіденційність, зберігання, цілісність, зрозумілість та відтворюваність робочої документації, аудиторська фірма може впровадити такі заходи контролю:

- *використання* аудиторами *паролів*, щоб обмежити доступ до електронної документації уповноваженими користувачами;
- відповідні процедури *резервного копіювання* електронної документації на окремих етапах аудиту;
- процедури належного *розподілу документації між членами груп* з виконання аудиту на початку завдання, її оброблення протягом виконання аудиторських процедур та упорядкування наприкінці роботи;
- процедури, що *обмежують доступ* та забезпечують належний *розподіл та конфіденційне збереження* робочої документації у формі друкованої копії.



Рис. 1.36. Вплив чинників на форму й зміст робочих документів аудитора

ЗАПАМ'ЯТАЙТЕ

У процесі аудиторської перевірки аудитор виконує велику кількість різноманітних аудиторських процедур, що допомагають вирішити поставлені перед ним завдання. Склад і кількість аудиторських документів аудитор визначає в кожному окремому випадку.

6.5. Порядок зберігання і використання робочих документів аудитора

Після завершення аудиту робочі документи залишаються в аудитора. Робочі документи є власністю аудитора. Він має право складати довідки на основі витягів із своїх робочих документів. Однак його право власності обмежене етичними нормами та умовами конфіденційності.

Робочі документи аудитора не можуть розглядатися як частина фінансової документації клієнта. Робочі документи не можна вимагати в аудитора, за винятком тих випадків, коли це передбачено рішенням судових і слідчих органів. Робочі документи повинні бути професійно складеними. Їх оформлення повинно забезпечувати доступність для читання.

На аудитора покладається відповідальність по своєчасному *завершенню формування остаточного аудиторського файлу* після дати аудиторського висновку.

Завершення формування остаточного аудиторського файлу – це адміністративний процес, що не потребує виконання нових аудиторських процедур або складання нових висновків.

Як указує Міжнародний стандарт контролю якості 1, достатнім строком для цього процесу є 60 днів від дати аудиторського висновку.

Одночасно передбачається, що закон чи нормативний акт може встановлювати інші крайні строки, до яких слід завершити формування остаточних файлів для конкретних типів завдань.

Після завершення формування аудиторського файлу не слід вилучати або викидати аудиторську документацію до кінця періоду зберігання.

Аудитор повинен забезпечити надійне зберігання робочих документів, яке задовольняє вимогам зберігання і конфіденційності.

Як указує Міжнародний стандарт контролю якості 1, період зберігання становить не менше п'яти років від дати аудиторського висновку.

Строк зберігання робочої документації визначається як практичною аудиторською діяльністю, так і юридичними вимогами, а у випадку необхідності також іншими додатковими умовами.

Формування аудиторського файлу може бути здійснено в певній послідовності (рис. 1.37):

ПОСЛІДОВНІСТЬ ФОРМУВАННЯ АУДИТОРСЬКОГО ФАЙЛУ

Документи з планування. План і програма аудиторської перевірки

Документи з перевірки внутрішнього контролю, дотримання принципів бухгалтерського обліку, попереднього аналітичного огляду стану справ на підприємстві

Документи з фізичної перевірки окремих статей балансу та коригування у фінансовій звітності

Документи з оцінки показників звітності. Документи детального аналітичного огляду, перевірки та підтвердження окремих показників, документів. Тести, запити, а також інші докази надані підприємством-клієнтом (первинні документи, дані аналітичного та синтетичного обліку) та документи, що складаються особисто аудитором

Копії реєстрів синтетичного та аналітичного обліку, на яких аудитор робить свої відмітки, записи про перевірку, підтвердження сум, залишків та інших даних, використовуючи при цьому спеціальні позначення

Звіт про перевірку, що містить висновок аудитора

Рис. 1.37. Послідовність формування аудиторського файлу

Після завершення аудиту мінімум один примірник усієї підсумкової документації (аудиторського висновку і додаткової документації) залишається в аудитора (аудиторській фірмі).

Відомості про організацію

1. Історія діяльності організації.
2. Опис організації.
3. Загальна інформація, яка допомагає зрозуміти підприємство і галузь, у якій воно працює.
4. Спеціальні дослідження в галузі. оподаткування.
5. Копії листів щодо запрошення для проведення аудиту.

Юридичні документи

1. Копії чи витяги із засновницьких документів, статуту, довідки про державну реєстрацію, зміни до них.
2. Внутрішні правила діяльності підприємства.
3. Копії існуючих ліцензій.
4. Зразки облігацій та сертифікатів на акції.
5. Допуски акцій до офіційної торгівлі на біржі.
6. Угоди про управління чи керівництво.
7. Плани розвитку організації (бізнес-плани).
8. Довгострокові інвестиції.
9. Перелік основних акціонерів із зазначенням кількості акцій, які їм належать.
10. Фінансова звітність, статистичні дані, зведення результатів основної діяльності.

Матеріали з організації обліку і внутрішнього контролю

1. Накази з облікової політики.
2. Характеристики (описові та з використанням структурних схем) і оцінювання процедур внутрішнього контролю, включаючи перелік ключового персоналу та осіб, відповідальних за документування в кожній галузі.
3. Службові записки, пов'язані з важливими чи постійними проблемами бухгалтерського обліку.
4. Дослідження клієнта, які стосуються ефективності процедур аудиту.
5. Інформація про комп'ютерні програми з обліку.
6. Рекомендаційні листи.
7. Робочий план рахунків, затверджений підприємством

Рис. 1.38. Склад папки (файла) постійного архіву

Документи аудиторської перевірки є власністю аудитора, їх зміст є конфіденційним і не підлягає розголошенню.

У ст. 17 Закону України “Про аудиторську діяльність”, визначено, що *документи, передані замовником аудиторіві (аудиторській фірмі) для проведення аудиту, не підлягають розголошенню чи вилученню без згоди замовника.*

Аудитор повинен зберігати комерційну таємницю підприємства-клієнта і без згоди останнього не передавати будь-кому робочих документів (частини або витяг) про проведену перевірку, за винятком окремих випадків (наприклад, за вимогою правоохоронних органів; у випадку контролю роботи аудитора та її якості).

У *постійному архіві* аудиторської фірми доцільно мати документи та інформацію постійного характеру, що використовуватимуться в майбутньому (рис. 1.38).

Архів має підтримуватися на рівні поточного стану. Після кожного випадку виконання аудиторських робіт дані постійного архіву повинні переглядатись і відповідним чином поповнюватися.

При підготовці комплекту документів для наступної роботи його необхідно помістити в окрему папку (файл) і відповідно позначити. Матеріали, що зберігаються в папці постійного архіву, використовуює керівник групи для підготовки до чергового аудиту.

ЗАПАМ'ЯТАЙТЕ

Аудиторська фірма повинна розробити процедури для забезпечення зберігання робочих документів протягом періоду, необхідного для дотримання юридичних і професійних вимог щодо зберігання документації, враховуючи, що документи доцільно зберігати до того часу, поки вони можуть бути корисними.

ЗАКРІПЛЕННЯ ГОЛОВНОГО

ЧИ ЗАСВОЇЛИ ВИ ОСНОВНІ ПОНЯТТЯ ?

1. Яка мета проведення аудиторських процедур?
2. Що таке аудиторські докази?
3. Як саме одержують аудиторські докази?
4. Яким критеріям повинні відповідати аудиторські докази?
5. Що є критеріями кількості аудиторських доказів?
6. Які фактори впливають на достатність і належність аудиторських доказів?
7. За допомогою яких процедур аудитор одержує аудиторські докази?
8. Якими документами оформлюють процес аудиту?
9. За якими ознаками класифікують робочі документи аудитора?
10. Які вимоги до оформлення робочих документів аудитора?
11. Як необхідно зберігати робочі та підсумкові документи аудитора?
12. Яку відповідальність несе аудитор (аудиторська фірма) за конфіденційність та збереження аудиторських документів?
13. Який порядок формування аудиторського файлу?
14. Які заходи контролю вживаються аудиторами (аудиторськими фірмами) для забезпечення конфіденційності інформації накопиченій в аудиторських документах?
15. Які особливості формування аудиторського файлу в умовах застосування комп'ютерних інформаційних систем?
16. Які зміни в аудиторській документації можуть мати місце за виняткових обставин після дати аудиторського висновку?
17. Як саме відбувається ідентифікація особи, яка веде або перевіряє робочу документацію?

ЗАВДАННЯ



1. Проаналізуйте ситуацію.
2. Визначте невідповідності нормативним актам.
3. Сформулюйте суть невідповідностей.

Ситуація 1.10

Головний аудитор доручив асистенту скласти список документів, які необхідно запросити в клієнта для перевірки. Побояючись нарікань про некомпетентність, асистент аудитора склав чималенький перелік документів за принципом: чим більше, тим краще, незважаючи на їх доречність та достовірність.

Чи впливає кількість отриманих документів на достатність та відповідність аудиторських доказів?

Рішення ситуації 1.10

На вибір кількості складу і форми подання аудиторських документів впливають різні фактори (забезпечення юридичної обґрунтованості, повноти й достовірності інформації; необхідність відображення стану і оцінки обліку, внутрішнього контролю тощо). Як передбачають МСА, на кількість необхідних аудиторських доказів впливає ризик викривлення (чим вищий ризик, тим більше аудиторських доказів може знадобитися), а також якість таких аудиторських доказів (чим вища якість, тим менше потрібно аудиторських доказів). Відповідно, достатність та відповідність аудиторських доказів взаємозалежні. У такій ситуації отримання більшої кількості аудиторських доказів не може компенсувати їхньої низької якості.

(МСА 230 “Аудиторська документація”, МСА 500 “Аудиторські докази”, МСА 505 “Зовнішні підтвердження”).

Ситуація 1.11

Під час проведення аудиту аудитор без попередження відвідав підрозділ клієнта, де проводилася інвентаризація, і спостерігав за її процесом. На наступний день він узяв участь у раптовому підрахунку грошових коштів у касі підприємства.

Чи можна вважати ці дії аудиторськими процедурами? Чи отримана інформація може бути використана як аудиторський доказ?

Ситуація 1.12

У додаток до запиту про письмове підтвердження до основних постачальників клієнта щодо стану розрахунків аудитор усно звернувся з запитом про підтвердження.

Чи не порушив аудитор етичних вимог під час збору аудиторських доказів? Чи отримана інформація може бути використана як аудиторський доказ?

Ситуація 1.13

Головний аудитор обговорює з іншими аудиторами, які проводять перевірку дочірніх підприємств клієнта, обсягів роботи, процедур аудиту, ознак шахрайства тощо.

Чи доречні такі дії? Які наслідки вони можуть мати?

Ситуація 1.14

Аудитор здійснив пошук додаткових аудиторських доказів поза межами суб'єкта господарювання, що проходить аудиторську перевірку. Крім того, використав комп'ютерні методи перевірки, в тому числі тестування генерованих комп'ютером усіх записів та операцій.

Яка мета таких аудиторських процедур? Чи є вони відповідними та доречними?

ВИВЧАЄМО МІЖНАРОДНІ СТАНДАРТИ АУДИТУ, НАДАННЯ ВПЕВНЕНOSTІ ТА ЕТИКИ



(Витяг)

МСА 501 “Аудиторські докази: додаткові міркування щодо окремих статей” Частина А: Присутність при інвентаризації

4. Як правило, управлінський персонал встановлює процедури, згідно з якими хоча б один раз на рік проводиться інвентаризація запасів, яка є основою для складання фінансових звітів або надає впевненість у перевірці достовірності безперервної системи обліку запасів.

5. Якщо величина запасів є суттєвою для фінансових звітів, аудитор повинен одержати достатні та відповідні докази щодо існування і стану запасів та (за можливості) бути присутнім при їх інвентаризації. Така присутність аудитора сама по собі є тестом системи внутрішнього контролю або процедурою по суті стосовно запасів в залежності від аудиторської оцінки ризиків та запланованого підходу. Присутність дає аудиторіві змогу перевірити запаси, спостерігати за дотриманням управлінським персоналом процедур щодо ведення обліку та контролю запасів, а також одержати аудиторські докази надійності процедур управлінського персоналу.

8. Плануючи присутність при інвентаризації запасів або проведенні альтернативних процедур, аудитор повинен розглянути:

- ризики суттєвого викривлення стосовно запасів;
- природу внутрішнього контролю стосовно запасів;
- чи очікується встановлення адекватних процедур та надання належних інструкцій щодо проведення інвентаризації;
- строк проведення інвентаризації;
- місця, де розташовані запаси, і де проводитиметься інвентаризація;
- необхідність допомоги експерта.

МОДУЛЬ II

“МЕТОДИКА ПРОВЕДЕННЯ АУДИТУ”

ТЕМА 7. АУДИТ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

**ТЕМА 8. АУДИТОРСЬКИЙ ВИСНОВОК ТА ІНШІ
ПІДСУМКОВІ ДОКУМЕНТИ**

ТЕМА 9. ПІДСУМКОВИЙ КОНТРОЛЬ

ТЕМА 10. РЕАЛІЗАЦІЯ МАТЕРІАЛІВ АУДИТУ

**ТЕМА 11. АУДИТОРСКІ ПОСЛУГИ,
ЇХНІ ОБ’ЄКТИ І ВИДИ**

ТЕМА 7. АУДИТ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

У темі розглядаються такі питання:

- 7.1. Якісні характеристики фінансової звітності та її користувачі.*
- 7.2. Основні процедури та методика перевірки обліку та фінансової звітності.*
- 7.3. Методика дослідження форм фінансової звітності.*
- 7.4. Аудит облікової політики.*
- 7.5. Аналіз стану та результатів діяльності підприємства при проведенні аудиту.*

Ключові слова та поняття: аудиторська думка, залишки на початок періоду, облікова політика, надійність системи бухгалтерського обліку, фінансові звіти, управлінський персонал.

Рекомендована література: 2, 6, 10, 13, 16, 18, 17, 26, 31, 35.

Після вивчення теми ви повинні вміти:

- визначати основні вимоги до методики дослідження звітності;
- послідовно застосовувати доцільні методи й методичні прийоми контролю;
- визначати рівні впевненості аудиту та супутніх послуг;
- аналізувати причини виникнення помилок у звітності;
- перевіряти правильність складання кожної з форм звітності;
- складати програми перевірки за окремими напрямками аудиту фінансової звітності;
- використовувати методи економічного та фінансового аналізу;
- оцінювати стан та результати діяльності підприємства за результатами проведеного аналізу.

7.1. Якісні характеристики фінансової звітності та її користувачі

Фінансова звітність підприємства – це система узагальнених показників, що характеризують підсумки фінансово-господарської діяльності підприємства за минулий період (місяць, квартал, рік).

Метою складання фінансової звітності є надання користувачам для прийняття рішень повної, правдивої та неупередженої інформації про фінансовий стан, результати діяльності та рух коштів підприємства. Порядок надання фінансової звітності користувачам визначено чинним законодавством.

Фінансові звіти, як правило, готуються і подаються щорічно. Вони призначені для задоволення загальних інформаційних потреб широкого кола користувачів (рис. 2.1).

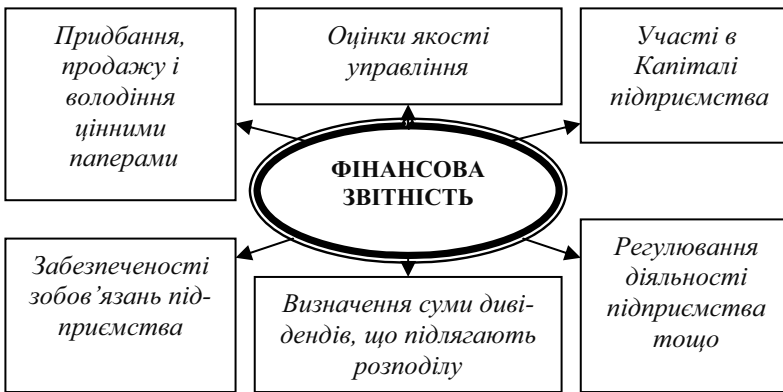


Рис. 2.1. Забезпечення інформаційних потреб користувачів фінансової звітності

Для багатьох з користувачів фінансові звіти є основним джерелом інформації, оскільки вони не можуть отримати додаткової інформації для задоволення своїх конкретних інформаційних потреб.

Основні вимоги до фінансової звітності – реальність, ясність, своєчасність, єдність методики звітних показників, порівнянність звітних показників з минулим періодом.

У міжнародній практиці фінансові звіти готують відповідно до одного або кілької зазначених документів:

- Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку;
- національних стандартів бухгалтерського обліку;
- інших авторитетних і всеохопних основ фінансової звітності, призначених для підготовки фінансової звітності та зазначених у фінансових звітах.

Кожна стаття фінансової звітності може наводитися тоді, коли:

- існує достовірність надходження і вибуття майбутніх економічних вигод;
- оцінка статті може бути достовірно визначена.

Якісні характеристики фінансової звітності:

1. *Зрозумілість* – доступність для розуміння користувачів, є ясною та не припускає суттєво неоднакового трактування.
2. *Доречність* – інформація є доречною для характеру суб'єкта господарювання. Фінансова звітність має містити тільки доречну інформацію, що дає змогу впливати на прийняття рішень, оцінювання минулих і майбутніх подій.
3. *Повнота* – операції та події, залишки на рахунках та розкриття інформації, що впливають на фінансову інформацію не пропущені.
4. *Нейтральність* – відображення інформації без мети здійснення впливу на рішення для досягнення бажаного результату.
5. *Достовірність* – інформація, надана у фінансових звітах відображає економічну суть подій і операцій, а не лише їх юридичну форму; призводить до обґрунтовано послідовної оцінки вартості.

Необхідність складання звітності на сучасному етапі розвитку господарських відносин в Україні визначається потребами в інформації про результати діяльності та фінансовий стан підприємства.

При формуванні фінансової звітності має бути дотримано певних принципів (рис. 2.2).



Рис. 2.2. Основні принципи підготовки фінансової звітності

Мета аудиту фінансових звітів полягає в наданні аудиторіві можливості висловити думку про те, чи складені фінансові звіти в усіх суттєвих аспектах відповідно до застосовної концептуальної основи фінансової звітності [6].

МСА визначають термін “**фінансові звіти**” як структуризоване поняття фінансової інформації, до складу якої входять примітки. Примітки виконуються на основі облікових записів та призначаються для інформування користувачів фінансової звітності про економічні ресурси, зобов'язання суб'єкта господарювання на певну дату, про зміни стану засобів тощо.

Цей термін може означати *повний пакет фінансових звітів*, а також і *окремий фінансовий звіт*, наприклад, баланс або звіт про фінансові результати.

Особливо відповідальною роботою аудитора є перевірка достовірності фінансової звітності підприємства. Аудитор, використовуючи нормативні акти, перевіряє *правильність оцінки* статей бухгалтерського балансу та інших форм фінансової звітності, її доброякісності і своєчасності подання.

Перевіряючи фінансову звітність, аудитор визначає *повноту і взаємозв'язок* звітних форм поточної і річної бухгалтерської та статистичної звітності. Одночасно з'ясовує, як на підприємстві здійснюється *аналіз і затвердження* фінансової звітності структурних підрозділів. Для впевненості у правильності складання форм фінансової звітності аудитором необхідно перевірити *взаємну погодженість показників*.

Значна увага приділяється перевірці *систем та інформації на виході*, зокрема аудитор має впевнитись у функціонуванні системи реєстрації та оброблення інформації та оцінити її адекватність як основи для складання фінансової звітності.

Аудитор повинен також виконати *аналіз фінансової звітності*, який був би достатнім для формування думки про неї.

Аудитор несе відповідальність за формування та висловлення думки стосовно фінансових звітів. Відповідальність за складання та подання фінансових звітів покладається на *управлінський персонал* суб'єкта господарювання.

МАС 200 “Мета та загальні принципи аудиторської перевірки фінансових звітів” визначає *міру відповідальності управлінського персоналу* за складання фінансових звітів, яка включає:

- розробку, впровадження та здійснення внутрішнього контролю складання та подання фінансових звітів, що не містять суттєвого викривлення внаслідок шахрайства або помилки;
- вибір та застосування відповідних облікових політик;
- здійснення попередніх облікових оцінок, які є обґрунтованими за обставин.

Фінансові звіти, призначені відповідати потребам конкретних користувачів у фінансовій інформації, а також для задово-

лення загальних потреб широкого кола користувачів у фінансовій інформації.

ЗАПАМ'ЯТАЙТЕ

Цілком справедливим є твердження, що від точності та правдивості звітності залежать долі людей і підприємств – користувачів звітності, які, приймаючи рішення щодо вкладення свого майна на підставі спотвореної звітності, можуть одразу його втратити.

7.2. Основні процедури та методика перевірки обліку та фінансової звітності

На вибір процедур і методик аудиторської перевірки фінансових звітів впливає зміст аудиторського завдання щодо висловлення думки аудитора стосовно цих фінансових звітів.

МСА пропонують аудиторів звертатися до положень та рекомендацій низки стандартів, таких як: **МСА 700 “Висновок незалежного аудитора про повний пакет фінансових звітів загального призначення”**, **МСА 701 “Модифікація висновку незалежного аудитора”**, **МСА 800 “Аудиторський висновок при виконанні завдань з аудиту спеціального призначення”**.

Якщо аудиторська перевірка здійснюється вперше або якщо аудиторська перевірка фінансових звітів за попередній період здійснювалась іншим аудитором, а також коли аудитор дізнається про непередбачені обставини, то необхідно отримати достатні та відповідні аудиторські докази щодо залишків на початок періоду.

Залишки на початок періоду – це ті залишки на рахунках, які існують на початок періоду. Залишки на початок періоду ґрунтуються на залишках на рахунках на кінець попереднього періоду і відображають результати операцій попередніх періодів та облікової політики, що застосовувалась у попередньому періоді.

МСА 510 “Перші завдання: залишки на початок періоду” визначає, що для початку завдання з аудиторської перевірки аудитор повинен одержати достатні відповідні аудиторські свідчення про те, що:

- залишки на початок періоду не містять викривлень, які можуть суттєво впливати на фінансові звіти поточного періоду;
- залишки на кінець попереднього періоду були правильно перенесені на початок поточного періоду, за потреби перераховані;
- постійно застосовується облікова політика або зміни в обліковій політиці були враховані й розкриті належним чином.

Достатність і відповідність аудиторських доказів, які будуть необхідні аудиторам для оцінювання залишків на початок періоду, залежить від таких факторів:

- облікової політики, якої дотримується суб'єкт господарювання;
- чи була здійснена аудиторська перевірка фінансових звітів попереднього періоду і якщо так, то чи був висновок аудитора змінений;
- характеру рахунків і ризику викривлення фінансових звітів поточного періоду;
- суттєвості залишків на початок періоду для фінансових звітів поточного періоду.

Аудитор повинен встановити, чи відображають залишки на початок періоду застосування відповідної облікової політики та чи постійно застосовується облікова політика щодо фінансових звітів поточного періоду. За будь-яких змін в обліковій політиці аудитор розглядає, чи були вони належно враховані та розкриті.

Якщо аудиторська перевірка фінансових звітів попереднього періоду здійснювалась іншим аудитором, аудитор може одержати достатні відповідні аудиторські докази щодо залишків на початок періоду, перевіряючи робочі документи попереднього аудитора. Аудитор, який здійснює перевірку, розглядає професійну компетентність та незалежність колеги. Якщо аудиторський висновок за попередній період був змінений, то в поточному періоді аудитор приділяє особливу увагу чинникам, результатом яких стала зміна висновку.

Деякі аудиторські докази щодо оборотних активів і поточних зобов'язань можна отримати внаслідок аудиторських процедур поточного періоду. Наприклад, погашення протягом звітного періоду дебіторської (кредиторської) заборгованості, яка була на початок звіт-

ного періоду, стане аудиторським доказом її наявності, прав і зобов'язань, повноти та оцінки вартості на початок періоду.

А от у наявності запасів на початок періоду аудиторіві впевнитися складніше. Тому, як правило, потрібні додаткові процедури: спостереження за поточною інвентаризацією запасів та звіряння її результатів із кількістю запасів на початок звітного періоду, перевірка оцінки вартості запасів на початок періоду, а також перевірка валового прибутку і віднесення сум до різних періодів.

Поєднання перелічених процедур може надати достатні відповідні аудиторські докази щодо залишків на рахунках.

Призначення аудиту *дебіторської (кредиторської) заборгованості* – допомогти підприємству сформулювати рекомендації і визначити заходи по ліквідації заборгованості не лише як засобів поліпшення розрахункових операцій, а й фінансового положення підприємства.

Мета аудиту *дебіторської (кредиторської) заборгованості* – це підтвердження достовірності, повноти, реальності і законності обліку *дебіторської (кредиторської) заборгованості* та відображення її у звітності (рис. 2.3).

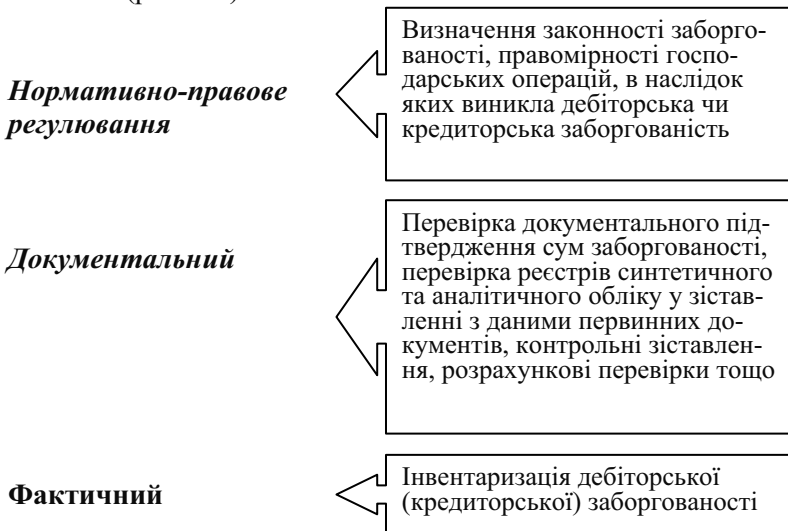


Рис. 2.3. Методи контролю, що застосовуються при аудиті *дебіторської (кредиторської) заборгованості*

Завдання, що стоять перед аудитором:

- оцінити систему внутрішнього контролю за дебіторською (кредиторською) заборгованістю, для чого необхідно визначити сильні і слабкі сторони контролю, що впливають на проведення щорічних аудиторських процедур;
- оцінити повноту і своєчасність здійснення розрахунків;
- встановити законність здійснення операцій по розрахунках з дебіторами та кредиторами, виконання завдань із зниження дебіторсько-кредиторської заборгованості, обґрунтованості їх списання;
- здійснити контроль за дотриманням встановлених правил інвентаризації розрахунків.

Джерела інформації для проведення аудиту дебіторської (кредиторської) заборгованості є:

- дані первинних документів;
- облікові реєстри, Головна книга;
- фінансова звітність;
- договори, накази;
- матеріали перевірок і ревізій податкових органів, органів контролю-ревізійного управління;
- матеріали внутрішньогосподарського контролю підприємства клієнта;
- дані, отримані аудитором при проведенні процедур контролю;
- письмові і усні заяви працівників підприємства і третіх осіб;
- розрахунки і декларації податкового обліку.

Аудит *запасів* проводиться в кілька етапів. Спочатку аудитор перевіряє правильність організації обліку запасів; своєчасність складання первинних документів, дотримання правил під час приймання на склад і відпуску їх у виробництво, (рис. 2.4).

Перевіряючи відображення в бухгалтерському обліку запасів, аудитор повинен керуватися відповідними положеннями (стандартами), а також планом рахунків та інструктивними документами. Аудит установлює відповідність синтетичного та аналітичного обліку.



Рис. 2.4. Об'єкти контролю операцій із запасами

Типові помилки під час здійснення операцій з матеріальними цінностями можуть бути такі:

- незадовільна організація складського господарства та зберігання цінностей;
- невиконання завдань щодо заготівлі матеріалів;
- придбання непотрібних матеріалів, наявність на складі матеріалів, що псуються;
- завищення собівартості заготовлених матеріалів;
- порушення правил приймання вантажів, неправильне визначення та оформлення нестачі;
- неповне оприбуткування запасів, що надійшли;
- необгрунтовані претензії до постачальників;
- нераціональне витрачання матеріалів на виробництво, порушення норм та лімітів відпуску;
- відпуск дефіцитних товарів під виглядом надлишковим на сторону;
- порушення порядку проведення інвентаризації;
- нестача, надлишок, присвоєння матеріальних цінностей;

- помилки та підробки в документах;
- підміна нових матеріалів старими;
- відпуск цінностей за заниженими цінами;
- незадовільне ведення бухгалтерського обліку;
- помилки у визначенні сум зниженої ціни, дооцінок запасів та їх відображення в обліку.

Джерела інформації контролю операцій із запасами:

- законодавчі та нормативні акти про поставки запасів, їх приймання і використання;
- розрахункова, нормативна документація із зберігання, реалізації і відпуску запасів;
- нормативно-правова документація з обліку та інвентаризації запасів і матеріальної відповідальності; договори і комерційні угоди поставок, первинна документація;
- реєстри аналітичного і синтетичного обліку, відомості інвентаризації матеріальних цінностей та її результатів;

звітність про зберігання, реалізацію і використання запасів.

Результати аудиту запасів можуть бути оформлені такими *робочими документами*: “Вибіркова перевірка повноти оприбуткування запасів”, “Вибіркова перевірка організації контролю за зберіганням, використанням і погашенням довіреностей”, “Тести з питань бухгалтерського обліку виробничих запасів”, “Тести з питань бухгалтерського обліку готової продукції”, “Тести з питань бухгалтерського обліку товарів”, “Тести з питань бухгалтерського обліку малоцінних та швидкозношуваних предметів”, “Вибіркова перевірка відпуску (списання) запасів”, “Вибіркова перевірка списання природного убутку запасів”, “Вибіркова перевірка застосування методів оцінки запасів при вибутті”, “Тести внутрішнього контролю” (Додаток Д).

Аудит каси та касових операцій – одна з найвідповідальніших ділянок документального контролю. Головна мета полягає у виявленні фактів нестач, розтрат і привласнення грошових коштів.

Основними *завданнями* аудиту каси і касових операцій є перевірка:

- забезпечення умов збереження готівки та інших цінностей у касі та при їх доставці з банку;
- дотримання правил документального оформлення операцій по руху готівки;

- своєчасності та повноти оприбуткування одержаної готівки з банку та від інших осіб;
- дотримання касової дисципліни при проведенні касових операцій;
- цільового використання готівки;
- дотримання ліміту готівки в касі, умов видачі на поточні потреби та на інші цілі;
- дотримання встановленого порядку збереження чекових книжок, а також отримання по них готівки;
- стану обліку касових операцій, ведення касової книги, книг аналітичного обліку інших цінностей, які зберігаються в касі;
- дотримання граничних обмежень на здійснення готівкових розрахунків.

Для підтвердження *необоротних активів і довгострокових зобов'язань* (основних засобів, інвестицій і довгострокових заборгованостей) аудитор, як правило, перевіряє записи, на підставі яких формуються залишки на початок періоду.

В окремих випадках він може одержати підтвердження від третіх осіб, наприклад, щодо довгострокової заборгованості та інвестицій. За інших обставин аудиторіві, можливо, треба здійснити додаткові аудиторські процедури.

Предметом аудиту операцій з необоротними активами є господарські процеси та операції, пов'язані з наявністю, рухом і використанням основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, а також відносини, що виникають при цьому всередині підприємства і за його межами.

Метою аудиту необоротних активів є встановлення:

- достовірності первинних даних відносно їх руху; повноти і своєчасності відображення первинних даних у зведених документах та облікових реєстрах;
- правильності ведення обліку необоротних активів та його відповідності обліковій політиці;
- достовірності відображення стану необоротних активів у звітності підприємства;
- відповідності методики обліку та оподаткування операцій чинному законодавству.

Джерела інформації:

- наказ про облікову політику підприємства з відповідними додатками;
- первинні документи;
- акти та довідки попередніх ревізій, аудиторські висновки та інша інформація, що узагальнює результати контролю;
- облікові реєстри, Головна книга, звітність;
- розрахунки нарахування амортизації;
- засновницькі документи, статут, договори оренди.

Таким чином, аудит фінансової звітності має підтвердити реальність інформації про активи і пасиви підприємства.

Під час перевірки фінансових звітів клієнт повинен надати аудиторів повну інформацію, на підставі якої останній міг би зробити висновок, що відповідає вимогам норм (стандартів).

Тільки переконавшись у правильності й достовірності фінансової звітності, аудитор підтверджує правильність її складання.

ЗАПАМ'ЯТАЙТЕ

Аудит фінансових звітів – метою аудиту фінансових звітів є надання аудиторів можливості висловити думку про те, чи складені фінансові звіти (в усіх суттєвих аспектах) відповідно до застосованої концептуальної основи фінансової звітності. Аудит фінансових звітів є завданням з надання впевненості.

Глосарій термінів з аудиту [6, С.231].

7.3. Методика дослідження форм фінансової звітності

Однією з найважливіших аудиторських процедур є оцінювання фінансової звітності підприємства. При цьому аудитор керується Законом України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” від 16 липня 1999 р. № 996-XIV та такими нормативними документами:

- П (С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”;
- П (С)БО 2 “Баланс”;
- П (С)БО 3 “Звіт про фінансові результати”;
- П (С)БО 4 “Звіт про рух грошових коштів”;

- П (С)БО 5 “Звіт про власний капітал”;
- П (С)БО 6 “Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах”.

Порядок здійснення аудиту балансу та інших форм фінансової звітності визначається планом і програмою аудиту, що, в свою чергу, залежить від розміру, виду, специфіки підприємства, умов договору на проведення аудиту, особливостей методики і техніки, які використовуються під час перевірки.

Загальний план аудиту згідно зі стандартами і нормативами включає такі питання:

1. Розуміння аудитором бізнесу клієнта (найважливіші характеристики підприємницької діяльності, організаційної структури підприємства, процесу виробництва, надання послуг, факторів, що впливають на бізнес або галузь промисловості, порядку надання звітності, розподілу обов’язків між керівництвом підприємства).
2. Розуміння обліку і системи внутрішнього контролю (облікової політики підприємства, можливого ефекту від її змін, взаємозв’язку фінансових та оперативних даних).
3. Визначення ризиків і суттєвості (оцінка ризику внутрішнього контролю, оцінка ризику особистого аудиторського ризику невиявлення істотних помилок у звітності, визначення порогу істотності помилок, визначення складних бухгалтерських операцій).
4. Види, час і повнота процедур (вплив інформаційних технологій на процес аудиту, робота внутрішніх аудиторів).
5. Координація, керівництво, супровід і нагляд (участь в аудиті інших аудиторів) (перевірка іншими аудиторами дочірніх підприємств, філій і відділень головного підприємства), участь в аудиті експертів та інших фахівців, що не є аудиторами, добір виконавців аудиту і розподіл між ними обов’язків.
6. Інші питання.

Програма аудиту включає графік одержання аудиторських свідчень, час, який необхідно витратити на аудиторські процедури, термін проведення аудиторських тестів і безпосередньо перевірку правильності оцінки і відображення окремих статей балансу.

Аудитор, керуючись нормативними актами, перевіряє правильність оцінки статей балансу та фінансової звітності. Насамперед він оцінює використання необоротних активів, зокрема основних засобів як сукупності матеріальних активів, що підприємство утримує з метою використання їх у процесі виробництва або постачання товарів і послуг, або надання в оренду, що діють більше одного року як у сфері виробництва, так і в невиробничій сфері. До них належать також капітальні вкладення в багаторічні насадження, у поліпшення земель (іригація, меліоративні та інші роботи) і в орендовані будівлі, споруди, обладнання.

Фінансові вкладення (внески до статутного капіталу, придбання цінних паперів, випуск облігацій тощо) підприємства оцінюють у балансі за фактичними витратами.

Аудитор з'ясовує, як використовуються підприємством права користування природними ресурсами, авторські та суміжні з ними права.

Запаси, зокрема сировину і матеріали, паливо, запасні частини відображають в обліку за фактичною собівартістю.

Розрахунки з дебіторами і кредиторами, постачальниками і покупцями в балансі та іншій фінансовій звітності показують у сумах, попередньо звірених і відображених відповідними актами звірок.

Чистий прибуток (збиток) від реалізації продукції (робіт, послуг), товарів визначається як різниця між виручкою від реалізації в цінах продажу без податку на додану вартість, акцизного збору, інших вирахувань з доходу, собівартості реалізованої продукції, адміністративних витрат, витрат на збут, фінансових витрат, втрат від участі в капіталі, податку на прибуток від звичайної діяльності, надзвичайних витрат та податку від надзвичайного прибутку.

Аудитор перевіряє правильність відображення прибутку (збитку) в балансі й звіті про фінансові результати.

Аудитору необхідно з'ясувати виконання статті 10 Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”, якою передбачено, що підприємства для забезпечення достовірності даних бухгалтерського обліку і фінансової звітності зобов'язані провести інвентаризацію активів і зобов'язань.

Усі статті балансу мають бути підтверджені матеріалами інвентаризації. Від якості проведення інвентаризації залежить достовірність розкриття інформації у фінансовій звітності.

Основні недоліки проведення інвентаризації зображені на рис. 2.5.

- *Порушення строків проведення інвентаризації*
- *Нерівномірний їх розподіл за календарними періодами*
- *Порушення принципу раптовості*
- *Неякісне проведення інвентаризації, а саме:*

- *недотримання правил перевірки вимірювальних пристроїв перед початком інвентаризації;*
- *включення в опис насправді неперевірених залишків цінностей;*
- *відпуск та приймання матеріалів під час проведення інвентаризації без спеціальних позначок у первинних документах;*
- *недотримання правил перевірки цін в описах*

- *Недбале оформлення документів, а саме:*

- *відсутність прізвищ, ім'я та побатькові матеріально відповідальних осіб та членів комісії на інвентаризаційному описі та порівняльній відомості;*
- *відсутність дати проведення інвентаризації;*
- *відсутність порівняльної відомості;*
- *відсутність загальних підсумків кількості та суми за описом;*
- *недостатньо інформації про вид матеріальних цінностей, сорт тощо*

- *Несвочасне оформлення та визначення результатів інвентаризації та їх відображення в обліку, особливо в пересортуванні*
- *Проведення інвентаризації некомпетентними в її проведенні особами*

Рис. 2.5. Типові недоліки в проведенні інвентаризації

Основна мета *інвентаризації необоротних активів* полягає у виявленні фактичної наявності основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, нематеріальних активів, перевірці правил їх утримання та експлуатації, відповідності облікової і справедливої вартості таких необоротних активів (рис.2.6).



Рис. 2.6. Об'єкти інвентаризації необоротних активів

При проведенні інвентеризації основних засобів та інших необоротних матеріальних активів слід пам'ятати, що:

- обов'язковій перевірці підлягає наявність не тільки самих об'єктів основних засобів, а й технічної документації на них (наприклад, технічного паспорта, технічних умов експлуатації тощо);
- необхідно перевіряти власні основні засоби та ті, що прийняті або здані в оренду, на зберігання або в тимчасове користування;
- відповідно до законодавства інвентаризація будівель, споруд та інших нерухомих об'єктів основних фондів може проводитись один раз на три роки, а бібліотечних фондів – один раз на п'ять років.

Інвентаризації підлягають усі існуючі запаси. Необхідно встановити достовірність відображення результатів інвентаризації запасів в обліку, якщо виявлена нестача.

Аудитор перевіряє правильність оформлення матеріалів інвентаризації та відображення її результатів на рахунках бухгалтерського обліку й звітності. За результатами такої перевірки аудитор може зробити висновки про достовірність балансу, реальність статей інших форм фінансової звітності.

Оцінка фінансової звітності та своєчасність її подання у керівні інстанції і відповідним державним органам здійснюється на підставі чинного законодавства. Перевіряючи звітність, аудитор визначає повноту і взаємозв'язок (ув'язку) між даними балансу та іншими формами фінансової звітності. Якщо є відхилення між даними звітних форм, підприємство повинно внести відповідні корективи.

7.4. Аудит облікової політики

Система бухгалтерського обліку відповідає за поінформованість керівництва підприємства.

Центральне місце в перевірці системи бухгалтерського обліку посідає вивчення **облікової політики та основних принципів ведення бухгалтерського обліку**, тобто взаємозв'язку обліку з управлінням, його інформаційного забезпечення. Інформація про облікову політику як невід'ємна складова бухгалтерської звітності є одним з об'єктів аудиторської перевірки. У процесі перевірки встановлюють відповідність обраної підприємством облікової політики характеру й умовам діяльності цього підприємства, а також діючим правилам діяль-

ності цього підприємства та діючим правилам і загальновизнаним процедурам.

Основною для аудиторського дослідження облікової політики є внутрішня документація підприємства, у тому числі організаційно-розпорядницька документація, внутрішні правила і регламенти, проекти організації бухгалтерського обліку, проектна документація на організацію автоматизованого ведення обліку, облікова документація, бухгалтерська звітність та ін.

Аналіз усіх названих документів, дасть аудиторіві можливість скласти досить повне уявлення про облікову політику та її реалізацію на практиці.

З набранням чинності Закону “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” та Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку (П(С)БО) суб’єктам

господарування було надано право самостійно визначити облікову політику, яка в зазначеному Законі трактується як сукупність принципів, методів і процедур, які використовує підприємство для складання та подання фінансової звітності.

Тобто підприємствам надано право обирати ті чи інші, із запропонованих у П(С)БО, методи та процедури для накопичення інформації про господарську діяльність і складання фінансової звітності.

Вивчення нормативних документів щодо цього питання свідчить, що у П(С)БО значно розширено перелік варіантів вибору методів і процедур у межах окремих важливих складників облікової політики. Це посилює роль облікової політики підприємства, але ускладнює порядок її визначення. Крім того, нині ще не узгоджено питання однозначної дії положень Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”, П(С)БО та законодавчих актів, пов’язаних із системою оподаткування, що вносить суперечності та ускладнює роботу з визначення облікової політики (рис. 2.7).

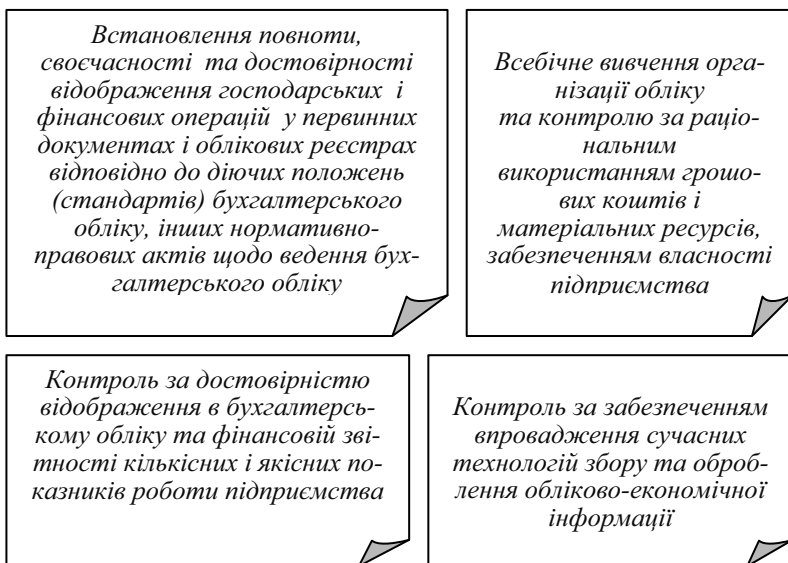


Рис. 2.7. Основні завдання перевірки стану бухгалтерського обліку на підприємстві

Тому в даних умовах об'єктивно зростає роль аудиту як одного з основних інструментів формування та обґрунтування облікової політики підприємства. Базою для формування методичної складової облікової політики має бути інформація, отримана під час проведення перевірки **надійності системи бухгалтерського обліку**.

Систему бухгалтерського обліку на підприємстві вважають надійною, якщо вона формує повну та достовірну інформацію про здійснені господарські операції та фінансові результати діяльності.

Бухгалтерський облік на підприємстві має вестися безперервно – з дня реєстрації підприємства до його ліквідації.

На першому етапі перевірки аудитор має ознайомитися зі структурою бухгалтерського апарату підприємства, організаційними формами та методами ведення бухгалтерського обліку.

Керівник підприємства зобов'язаний створити необхідні умови для правильного ведення бухгалтерського обліку, забезпечити неухильне виконання всіма підрозділами та працівниками, причетними до бухгалтерського обліку, правомірних вимог головного бухгалтера

щодо дотримання порядку оформлення та подання до обліку первинних документів.

Забезпечує дотримання встановлених єдиних методологічних zasad бухгалтерського обліку головний бухгалтер або особа, на яку покладено ведення бухгалтерського обліку на підприємстві.

Головний бухгалтер підприємства:

- організує контроль за відображенням господарських операцій на рахунках бухгалтерського обліку;
- бере участь в оформленні матеріалів, пов'язаних з нестачею та відшкодуванням втрат від нестачі, крадіжки і псуванням активів підприємства;
- підписує разом з керівником підприємства документи, що є підставою для приймання і видачі товарно-матеріальних цінностей та інших коштів, а також розрахункові, кредитні та фінансові зобов'язання, візує господарські договори. Названі документи без підпису головного бухгалтера вважаються недійсними і до виконання не приймаються;
- забезпечує перевірку стану бухгалтерського обліку у філіях, відділеннях та інших відокремлених підрозділах підприємства.

Аудитор повинен перевірити, чи не обмежуються на підприємстві права головного бухгалтера і як він виконує свої обов'язки.

Під час перевірки роботи облікового апарату підприємства слід з'ясувати: як розподіляються обов'язки між працівниками бухгалтерії; чи забезпечені вони інструктивними матеріалами та обчислювальною технікою; чи налагоджене на підприємстві систематичне вивчення нормативно-правових актів з питань організації бухгалтерського обліку, складання звітності, економічного контролю.

Аудитор повинен проаналізувати укомплектованість штатів бухгалтерії, причини плинності кадрів облікових працівників, рівень їх кваліфікації, заходи щодо підвищення її та підготовки бухгалтерських кадрів за рахунок підприємства.

Отже, перевірка надійності системи бухгалтерського обліку – одна зі складових аудиту фінансової звітності. Тому стан організації обліку та облікова політика підприємства мають бути об'єктом перевірки на всіх етапах аудиту фінансової звітності – від планування до формування висновку.

Аудит облікової політики підприємства відіграє важливу роль для оцінювання системи бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю. Грамотно визначена облікова політика дає змогу реалізувати бухгалтерській службі всю повноту функцій бухгалтерського обліку, робить його одним з основних інструментів управління підприємством.

Аудит облікової політики дає змогу скласти уявлення не лише про бухгалтерський облік, а й про професіоналізм бухгалтерської служби та адміністрації підприємства, зацікавленість підприємства в результатах діяльності.

У ході аудиту облікової політики формується думка про якість організації бухгалтерського обліку:

- правильність розмежування функцій і повноважень;
- максимальність зниження можливостей для зловживань;
- повноту і раціональність системи бухгалтерського обліку.

Тому аудит облікової політики має бути спрямований на вдосконалення й оптимізацію побудови облікового процесу, його узгодженість та на досягнення стратегічної мети діяльності підприємства.

Відповідно до вищезазначеного, *мета аудиту облікової політики – формувати достовірну фінансову звітність підприємства згідно з вимогами чинного законодавства, принципами бухгалтерського обліку та фінансової звітності.*

Інформаційною базою для ознайомлення зі змістом облікової політики і внутрішніми регламентами щодо організації бухгалтерського обліку на підприємстві є:

- наказ про облікову політику підприємства;
- затвержені методики обліку окремих показників та інші додатки до наказу про облікову політику підприємства;
- робочий план рахунків бухгалтерського обліку;
- перелік затверджених форм первинних документів і форм документів для внутрішньої бухгалтерської звітності;
- правила документообігу і технології оброблення облікової інформації;
- розкриття інформації та інші пояснення до фінансової звітності.

Вивчивши і проаналізувавши надану інформаційну базу, важливо визначити, чи не є вона формальним ставленням адміністрації клієнта до формування і виконання облікової політики.

Наявність наказу про облікову політику та інших розпорядчих документів, пов'язаних з організацією облікового процесу, вчасно прийнятих і відповідно оформлених, не може достатньою мірою свідчити про дотримання облікової політики.

Під час проведення аудиту облікової політики необхідно встановити:

- наявність і склад розпорядчих документів щодо облікової політики;
- відповідність положень облікової політики меті, характеру та умовам діяльності підприємства;
- послідовність застосування облікової політики;
- наявність методів і процедур обліку, відмінних від установлених нормативними документами, але таких, що дають змогу підприємству достовірно відобразити його майновий стан і фінансові результати;
- чи повністю розкриті обрані при формуванні облікової політики способи ведення бухгалтерського обліку, що істотно впливають на оцінку і прийняття рішень користувачами фінансової звітності;
- дотримання облікової політики.

Аналізуючи зміст наказу про облікову політику, аудитор повинен з'ясувати, чи всі його положення є елементами облікової політики та чи всі аспекти облікової політики знайшли в ньому відображення. Для цього аудитор може провести тестування даного наказу, запропонувавши керівникові підприємства заповнити анкету.

Практика тестування аудитором наказів про облікову політику засвідчує, що певні підприємства включають у цей документ положення, що не є елементами облікової політики, наприклад, методи та процедури організації бухгалтерського обліку, терміни виплати заробітної плати, тривалість відпусток тощо.

Якщо підприємство самостійно розробляє ті чи інші методи та процедури обліку, то аудитор має перевірити, чи відповідають вони допущенням і вимогам, установленим нормативними документами з бухгалтерського обліку.

Невідповідність положень наказу про облікову політику чинним нормативним актам можна виявити в ході тестування. Однією з при-

чин таких невідповідностей є несвоєчасність внесення коректив у зв'язку зі змінами в нормативних актах.

Іноді невідповідності – це наслідки неточності формулювань наказу.

Особливу увагу в процесі аудиту облікової політики необхідно звернути на її зміни, що мали місце. Згідно з П(С)БО 6 “Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах”, внести зміни в облікову політику можна лише в таких випадках:

- зміна статутних вимог;
- зміна вимог органу, що затверджує П(С)БО;
- якщо зміни забезпечать достовірніше відображення подій або операцій у фінансовій звітності підприємства.

Основними споживачами фінансової звітності є зовнішні користувачі, які на підставі звітних даних приймають управлінські рішення про співпрацю з підприємством. Тому для них важливі не лише числові показники звітності, а й інформація про способи їх формування, тобто окремі положення облікової політики. Зовнішній користувач має бути впевнений у достовірності числових показників і адекватності способів їх розрахунку з урахуванням специфіки господарської діяльності підприємства.

У зв'язку з цим аудиторський висновок про фінансову звітність однаково поширюється як на правильність розрахунку показників, так і на правильність обраних способів їх розрахунку, а значить – і на облікову політику.

Отже, з розвитком ринкових відносин, ускладненням процесів управління підприємствами зростає роль облікової політики та її аудиту. Його здійснюють не тільки для контролю за дотриманням облікової політики та оцінки відповідності чинним нормативним документам. Він є також одним з основних інструментів її обґрунтування, а точніше – базою для формування методичної складової цієї політики.

Вдосконалення аудиту облікової політики суб'єктів господарювання сприятиме підвищенню надійності системи бухгалтерського обліку як інформаційної основи управління.

На вибір і обґрунтування облікової політики впливає безліч факторів (рис. 2.8).

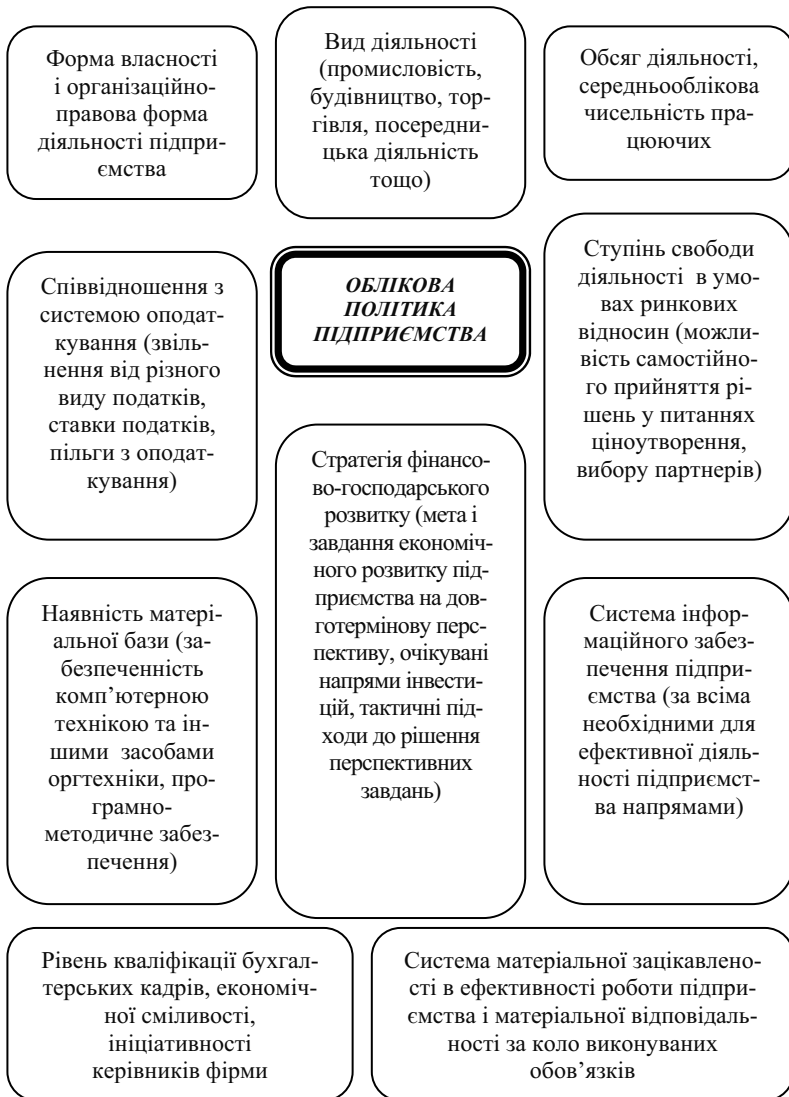


Рис. 2.8. Вплив факторів на вибір і обґрунтування облікової політики

У зв'язку з важливістю наслідків прийняття облікової політики для внутрішнього життя підприємства і для зовнішніх користувачів бухгалтерська інформація є об'єктом пильного контролю з боку різних зацікавлених органів і осіб.

Внутрішній контроль облікової політики забезпечується службами внутрішнього аудиту і ревізійною комісією. Служба внутрішнього аудиту повинна зосередитися головним чином на відповідності облікової політики встановленому порядку обліку і звітності, обґрунтованості прийняття адміністрацією тих чи інших рішень з погляду впливу їх на кінцеві результати діяльності підприємства, а також точності перетворення обраної облікової політики повинна спостерігати за обліковою політикою в інтересах власників підприємства, тобто за тим, наскільки прийняті дирекцією підприємства рішення реалізують мету власників.

Зовнішній контроль облікової політики, обраної підприємством, може бути здійснений незалежною аудиторською організацією, а також державними контролюючими органами, що володіють відповідними повноваженнями.

На відміну від аудиторського дослідження облікової політики підприємства, контроль податкових органів переслідує лише одна мета – встановлення відповідності обраних підприємством способів ведення бухгалтерського обліку вимогам і розпорядженням податкового законодавства. При цьому зовсім очевидно, що податкові органи не хвилює проблема відповідності встановлених правил характеру й особливостям діяльності конкретного підприємства.

Очевидно, що мова повинна йти лише про найбільш істотні методичні питання обліку. Організація і техніка обліку можуть зацікавити податкового інспектора тільки при перевірці підприємства на місці.

Розвиток аудиту як корисного інструменту в економічному механізмі підприємства і держави пов'язується не тільки з виконанням обов'язкового аудиту на підприємствах.

Враховуючи низький рівень економічної освіти більшості керівників та менеджерів, які неспроможні самостійно проводити аналіз роботи, доцільно аудиторів залучати до виконання наступних робіт:

- удосконалення організаційних структур управління підприємства;

- вивчення запитів менеджерів на інформацію;
- розробка облікової політики;
- аналіз окремих циклів управління (фінансове планування, управлінський облік, контролінг, маркетингові дослідження тощо);
- контроль роботи економічних і технічних служб;
- удосконалення організації і технології виробництва.

ЗАПАМ'ЯТАЙТЕ

Будь-які зміни в обліковій політиці мають бути законодавчо чи економічно обґрунтовані. Для цього в ході аналізу змін аудитор повинен одержати докладні роз'яснення керівництва підприємства для того, щоб зрозуміти його наміри. Однак ці пояснення слід розглянути критично, оскільки прагнення адміністрації не завжди адекватні господарській ситуації та інтересам власників підприємства.

7.5. Аналіз стану та результатів діяльності підприємства при проведенні аудиту

Здійснюючи фінансовий аналіз звітності підприємства аудитор насамперед досліджує показники балансу, його активів і пасивів, тобто їхні статті. На підставі даних балансу і звіту про фінансові результати аудитор розраховує коефіцієнти платоспроможності і рентабельності активів і пасивів.

Вивчення структури балансу допомагає встановити, як розподіляються активи підприємства, зокрема запаси і дебіторська заборгованість, з одного боку, і як розподілені джерела цих активів між довгостроковими, поточними зобов'язаннями і власним капіталом – з іншого.

Аудит фінансового стану підприємства важливо починати з визначення платоспроможності і ліквідності. Джерелами визначення показників фінансового стану можуть бути:

- баланс (форма №1);

- звіт про фінансові результати (форма №2);
- дані статистичної звітності;
- дані оперативного обліку підприємства;
- додаткова інформація.

Результати аналізу повинні ґрунтуватися на інформації бухгалтерської звітності, достовірність якої підтверджена. Набір економічних показників, що характеризують фінансовий стан і активність підприємства, передбачає розрахунок таких індикаторів: фінансової стійкості, платоспроможності, ділової активності, рентабельності.

Методика аналізу та послідовність:

- попереднє ознайомлення з результатами роботи підприємства;
- розрахування основних показників;
- порівняння розрахованих значень з нормативними;
- віднесення підприємства до певного класу за фінансовим станом.

Аналітична робота аудитора може передбачати:

- **експрес-аналіз** фінансового стану;
- **деталізований аналіз** фінансового стану підприємства.

Колектив авторів, під загальним керівництвом Ф.Ф. Бутинця, докладно описує уніфіковану технологію проведення аналізу в ході аудиту та його етапи [21]:

- попередній етап: звітність готують до подальшої аналітичної роботи - оцінюють правильність її складання, ступінь достовірності отриманих даних, групують окремі статті активу і пасиву Балансу, Звіту про фінансові результати, складають аналітичні таблиці та відбирають певні показники. Потім на підставі опрацьованої первинної інформації відбирають абсолютні та відносні показники, які адекватно характеризують ту чи іншу сторону діяльності підприємства, і визначають порядок їхніх розрахунків. Усі показники зводять в аналітичні таблиці відповідно до запланованих напрямів досліджень;
- аналітичний етап: визначають вид і необхідну кількість аналітичних таблиць, обирають методичні прийоми аналізу, форми відображення динаміки та структури досліджуваних показників, проводять необхідні розрахунки;
- заключний (інтерпретаційний) етап аналізу: описують отримані результати розрахунків, формують висновки, готують ана-

літичні записки, коментарі, доповіді. Слід зазначити, що результати виконаних аналітичних процедур не є єдиними і безумовними критеріями для остаточного висновку щодо фінансового стану підприємства.

Завдання експрес-аналізу полягає в простому та наочному оцінюванні фінансового стану господарюючого суб'єкту. В рамках експрес-аналізу доцільно використовувати таку послідовність взаємопов'язаних і нескладних за структурою та кількістю показників таблиць [21]:

- *господарські засоби підприємства та їхня структура (містить такі показники, як величина господарських засобів в оцінці "нетто", основні засоби, нематеріальні активи, оборотні засоби, власні оборотні засоби);*
- *основні засоби підприємства (наводиться вартісна оцінка основних засобів, у тому числі активної їхньої частини за первісною і залишковою вартістю, частка орендованих основних засобів, коефіцієнти зносу та оновлення);*
- *структура та динаміка оборотних засобів підприємства (наводиться укрупнене групування статей другого розділу балансу, а також ряд специфічних показників, таких як величина власних оборотних засобів, їх частка в покритті товарних запасів тощо);*
- *основні результати господарської діяльності підприємства (обсяг товарообороту, прибуток, рентабельність, рівень валового доходу, рівень витрат обігу, фондовіддача, виробіток, показники оборотності);*
- *ефективність використання фінансових ресурсів (містить показники загального обсягу фінансових ресурсів, в тому числі власних, залучених ресурсів, рентабельність авансованого капіталу, рентабельність власного капіталу тощо).*
- *Експрес-аналіз може завершуватися висновком про доцільність чи необхідність більш глибокого та деталізованого аналізу фінансових результатів і фінансового стану.*

Деталізований аналіз фінансового стану є детальнішою характеристикою майнового та фінансового стану підприємства, результатів діяльності в звітному періоді, а також прогнозування його розвитку на перспективу. Він конкретизує, доповнює та розширює окремі

процедури експрес-аналізу, при цьому ступінь деталізації залежить від потреб користувачів. У загальному вигляді програма поглибленого аналізу відповідає представленій схемі (табл. 2.1), але акценти можуть бути зміщені в сторону того або іншого розділу.

Таблиця 2.1.

Приблизний порядок проведення аналізу та оцінки фінансового стану підприємства [21, С.332-333]

Напрями аналізу	Завдання аналізу
1. Порівняльний аналіз складу, структури та динаміки балансу	1.1. Аналіз структури балансу 1.2. Аналіз динаміки балансу 1.3. Аналіз структурної динаміки балансу 1.3.1. Виявлення динаміки "негативних" статей балансу 1.3.2. Оцінка різких змін окремих статей балансу
2. Аналіз фінансової стійкості	2.1. Аналіз загальної величини основних джерел формування запасів і затрат. Визначення: <ul style="list-style-type: none"> • абсолютної стійкості • нормальної стійкості • передкризового стану • кризового стану 2.2. Аналіз джерел, що послаблюють фінансову напруженість 2.3. Аналіз неплатежів
3. Аналіз ліквідності балансу	3.1. Аналіз ліквідності активів за строком реалізації <ul style="list-style-type: none"> 3.1.1. Високоліквідні активи 3.1.2. Швидколіквідні активи 3.1.3. Повільноліквідні активи 3.1.4. Важколіквідні активи 3.2. Аналіз пасивів за терміновістю оплати <ul style="list-style-type: none"> 3.2.1. Найбільш термінові пасиви 3.2.2. Короткострокові пасиви 3.2.3. Довгострокові пасиви 3.2.4. Постійні пасиви 3.3. Комплексна оцінка ліквідності <ul style="list-style-type: none"> 3.3.1. Абсолютна ліквідність 3.3.2. Критична ліквідність 3.3.3. Поточна ліквідність

Напрями аналізу	Завдання аналізу
4. Аналіз платоспроможності (фінансової спроможності) підприємства	4.1. Аналіз можливості погашення боргових зобов'язань в строк та в повному обсязі 4.2. Порівняльний аналіз показників платоспроможності 4.2.1. Аналіз динаміки показників платоспроможності 4.2.2. Порівняльна характеристика щодо конкурентів або з нормативними значеннями
5. Аналіз ділової активності	5.1. Загальні показники ділової активності підприємства 5.2. Оцінка ефективності використання основних засобів 5.3. Оцінка ефективності використання оборотних засобів 5.4. Оцінка ефективності використання капіталу в цілому
6. Аналіз рівня ефективності господарської діяльності	6.1. Аналіз показників рентабельності: ✓ підприємства ✓ активів ✓ діяльності ✓ виробництва ✓ доходу
7. Аналіз інвестиційної привабливості підприємства	7.1. Аналіз ринкової активності 7.2. Аналіз імовірності банкрутства 7.3. Аналіз стійкості економічного зростання

ЗАПАМ'ЯТАЙТЕ

Оптимізація трудомісткості здійснення аудиторської перевірки досить важлива. У зв'язку з цим велику роль відіграють аналітичні процедури, які є одним із способів отримання аудиторських підтверджень. Проведення аналітичних процедур дає аудитору значний обсяг необхідної інформації і при цьому потребує набагато менше витрат, ніж застосування багатьох прийомів дослідження фактів. [21, С.338]

ЗАКРІПЛЕННЯ ГОЛОВНОГО

ЧИ ЗАСВОЇЛИ ВИ ОСНОВНІ ПОНЯТТЯ ?

- Яка мета аудиту фінансової звітності?
- Який порядок подання та оприлюднення фінансової звітності?
- Яка послідовність аудиту показників фінансової звітності?
- Яким якісним характеристикам повинна відповідати фінансова звітність та підтвердження яких з них належить до компетенції аудитора?
- За якими аспектами аудитор оцінює залишки на початок періоду?
- Які основні вимоги до методики дослідження фінансової звітності?
- Що є рівнями впевненості аудиту і супутніх послуг?
- Які причини виникнення помилок у фінансових звітах?
- Назвіть основні елементи програм аудиту за окремими напрямками перевірки фінансової звітності.
- Які методи економічного і фінансового аналізу застосовуються в аудиті?
- Що є інформаційною базою аудиту облікової політики підприємства?
- Яку інформацію може одержати аудитор, аналізуючи облікову політику підприємства?
- Які формулювання використовує аудитор для висловлення думки щодо фінансової звітності клієнта?
- У чому полягає особливість методики різних компонентів та форм звітності, що застосовуються в ході аудиту?
- Чим зумовлена необхідність проведення інвентаризації в ході аудиту та присутність при її проведенні аудитора?
- За якими параметрами здійснюється економічний і фінансовий аналіз при перевірці фінансової звітності?

ЗАВДАННЯ



1. Проаналізуйте ситуацію.
2. Визначте невідповідності нормативним актам.
3. Сформулюйте суть невідповідностей.

Ситуація 2.1

Проводячи аналіз окремих рахунків бухгалтерського балансу, аудитор з'ясував, що торговельне підприємство здійснює нарахування резерву на повернення покупцями проданих товарів. Сума створеного резерву на початок і кінець звітного періоду залишається незмінною. Аудитор зробив запит про надання йому для перевірки фінансових звітів минулих років, перевірені попереднім аудитором, на що отримав відмову керівника підприємства.

Рішення ситуації 2.1

З метою ретроспективної оцінки, як були вирішені протягом звітного періоду питання щодо облікових оцінок створеного резерву, аудитор має виконати певні аудиторські процедури. В тому числі, одним із методичних прийомів є вивчення інформації раніше перевірених фінансових звітів. Відмовляючи аудитору в наданні йому цих фінансових звітів, керівник підприємства проявляє зацікавленість можливо пов'язану з викривленнями у фінансовій звітності (фактор шахрайства). Крім того, порушуються основні принципи відповідальності управлінського персоналу за складання і подання фінансових звітів.

(Ст. 16, 18 Закону України “Про аудиторську діяльність” від 14.09.2006 № 140-V [5]; МСА 200 “Мета і загальні принципи аудиторської перевірки фінансових звітів” Відповідальність за фінансові звіти. МСА 240 “Відповідальність аудитора за розгляд шахрайства під час аудиторської перевірки фінансових звітів” [6]).

Ситуація 2.2

Отримавши від суб'єкта господарювання підтвердження деяких важливих умов угод та господарських договорів щодо поставок товарів, аудитор з'ясував, що в них відсутні або недостатньо аргументовано висвітлені питання: приймання товарів, умов поставок та оплати, право повернення товару, гарантована кількість поставки товару, положення щодо відмови або відшкодування збитків.

Чи впливають на достовірність обліку самі ці умови і угоди? Чи можуть вони призвести до викривлення показників фінансової звітності?

Ситуація 2.3

На підприємстві протягом звітного року застосовувалися незвичні умови та положення операцій продажу та поставок. Для отримання аудиторських доказів щодо їх впливу на фінансову інформацію, аудитор провів опитування персоналу, який займається збутом та маркетингом, юриста господарюючого суб'єкта.

Чи достатньо цих аудиторських процедур? Якщо ні, то які процедури будуть доречними в цьому випадку?

Ситуація 2.4

Щоб мінімізувати ризик маніпуляції з запасами та відображення їхніх залишків у фінансовій звітності, аудитор організовує проведення їх інвентаризації.

У який період найдоречніше проводити інвентаризацію:

- у період між річною інвентаризацією, проведеною клієнтом, та кінцем звітного періоду?
- на початку наступного звітного періоду?
- до початку річної інвентаризації, яку проводить суб'єкт господарювання?



ВИВЧАЄМО МІЖНАРОДНІ СТАНДАРТИ АУДИТУ, НАДАННЯ ВПЕВНЕНОСТІ ТА ЕТИКИ

(Витяг)

МСА 200 “Мета та загальні принципи аудиторської перевірки фінансових звітів”

Обсяг аудиту фінансових звітів

10. Термін “обсяг аудиту” означає процедури аудиту, що за даних обставин на основі судження аудитора та МСА вважаються необхідними для досягнення мети аудиту.

11. При визначенні аудиторських процедур, які необхідно виконати для проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту, аудитор повинен дотримуватися вимог усіх Міжнародних стандартів аудиту, що стосуються конкретного завдання з аудиту.

12. Під час виконання аудита від аудиторів може вимагатись дотримання інших професійних, законодавчих або нормативних актів, крім вимог МСА. МСА не відміняють місцеві закони та нормативні акти, що стосуються аудиту фінансових звітів. У випадку, коли такі національні законодавчі та нормативні акти відрізняються від МСА, аудит, виконаний відповідно до місцевих законів та нормативних актів, не буде автоматично відповідати вимогам МСА.

13. Якщо аудитор виконує аудит відповідно до МСА та стандартів аудиту конкретної юрисдикції або країни, аудитор, окрім дотримання вимог всіх Міжнародних стандартів аудиту, що стосуються конкретного завдання з аудиту, виконує також додаткові аудиторські процедури, необхідні для дотримання вимог відповідних стандартів аудиту такої юрисдикції або країни.

14. Аудиторів не слід заявляти про дотримання вимог Міжнародних стандартів аудиту, якщо він не виконав повністю вимог всіх Міжнародних стандартів аудиту, що стосуються конкретного завдання з аудиту.

ТЕМА 8. АУДИТОРСЬКИЙ ВИСНОВОК ТА ІНШІ ПІДСУМКОВІ ДОКУМЕНТИ

У темі розглядаються такі питання:

- 8.1. Структура аудиторського висновку та загальні вимоги до нього.
- 8.2. Види аудиторських висновків.
- 8.3. Порядок складання та подання аудиторських висновків.
- 8.4. Інші підсумкові документи за наслідками аудиту.

Ключові слова та поняття: фінансові звіти, концептуальна основа фінансової звітності, аудиторський висновок, модифікація висновку незалежного аудитора, аудиторська думка, елементи аудиторського висновку, дата аудиторського висновку, завдання з огляду.

Рекомендована література: 1, 4, 5, 6, 9, 11, 12, 19, 38, 41, 54.

Після вивчення теми ви повинні вміти:

- застосовувати загальні вимоги до складання аудиторського висновку;
- розрізнати види аудиторських висновків відповідно до стандартів аудиту та вимог національних нормативних актів;
- послідовно і логічно висловлювати думку аудитора в аудиторському висновку відповідно до вимог стандартів аудиту;
- складати аудиторські висновки та висновки спеціального призначення за визначеними елементами аудиторського висновку;
- складати звіти про виконання погоджених процедур, завдань та інші підсумкові документи за наслідками аудиту;
- використовувати процедури подання та розгляду результатів аудиту.

8.1. Структура аудиторського висновку та загальні вимоги до нього

Відповідно до ст.7 Закону України “Про аудиторську діяльність”, під **аудиторським висновком** слід розуміти “документ, що складений відповідно до стандартів аудиту та передбачає надання впевненості користувачам щодо відповідності фінансової звітності або іншої інформації концептуальним основам, які використовувалися при її складанні.

Концептуальними основами можуть бути закони та інші нормативно-правові акти України, положення (стандарти) бухгалтерського обліку, внутрішні вимоги та положення суб'єктів господарювання, інші джерела ” [5].

Стандарти і рекомендації щодо виконання завдань з надання впевненості, за якими аудитор висловлює свою думку, формат та зміст висновку незалежного аудитора описані в МСА 700 “Висновок незалежного аудитора щодо повного пакету фінансових звітів загального призначення”, МСА 701 “Модифікація висновку незалежного аудитора”, МСА 800 “Аудиторський висновок при виконанні завдань з аудиту спеціального призначення”, МСЗО 2400 “Завдання з огляду фінансових звітів”, МСЗО 2410 “Огляд проміжної фінансової інформації, що виконується незалежним аудитором суб'єкта господарювання”, МСЗНВ 3000 “Завдання з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації”, МСЗНВ 3400 “Перевірка прогнозованої фінансової інформації”.

Кожен стандарт має свою мету і свої особливості, але загальними вимогами є те, що аудиторський висновок повинен містити чітко сформульовану думку щодо фінансових звітів. Ця вимога впливає з мети проведення аудиторської перевірки, яка полягає в наданні аудиторіві можливості висловити думку.

Стандарти аудиту передбачають застосування певної термінології, яку аудитор може використати для висловлення своєї думки – “складені фінансові звіти представляють достовірно, в усіх суттєвих аспектах...”, або “складені фінансові звіти справедливо і достовірно відображають...”. Ці терміни є еквівалентними. Використання однієї з цих фраз в конкретній країні визначається законодавчими або нормативними актами щодо аудиту фінансових звітів в цій країні, або практикою, що склалася в цій країні.

Думка аудитора формується в контексті застосування основи фінансової звітності, а перелічені стандарти аудиту встановлюють більш конкретні та зрозумілі вимоги до процесу *формування аудиторської думки*.

Цей процес включає оцінку, розгляд та вивчення обставин, які надають аудиторіві достатньої впевненості, що фінансові звіти не містять суттєвих викривлень (рис. 2.9).

Чинні в Україні МСА надають рекомендації щодо форми і змісту аудиторського висновку. Встановлені також вимоги щодо обов'язкової кількості *елементів аудиторського висновку, основних з них – 11:*

- 1. Заголовок.*
- 2. Адресат.*
- 3. Вступний параграф.*
- 4. Відповідальність управлінського персоналу за фінансові звіти.*
- 5. Відповідальність аудитора.*
- 6. Аудиторська думка.*
- 7. Інші питання.*
- 8. Інші обов'язки стосовно надання висновку.*
- 9. Підпис аудитора.*
- 10. Дата аудиторського висновку.*
- 11. Адреса аудитора.*

Одноманітність структури аудиторських висновків, складених до визнаних стандартів, значно полегшує розуміння із змісту користувачами.

Оцінювання того:

- чи було отримано достатньо відповідних аудиторських доказів для зменшення ризиків суттєвих викривлень фінансових звітів до прийнятно низького рівня;
- впливу на фінансові звіти не виправлених ідентифікованих викривлень;
- чи були фінансові звіти підготовлені та представлені відповідно до конкретних вимог застосованої концептуальної основи фінансової звітності щодо окремих класів операцій, залишків на рахунках та розкриттів

Оцінювання відповідності фінансових звітів потребує розгляду:

- чи відповідає застосована облікова політика концептуальній основі фінансової звітності та обставинам;
- чи прийнятні облікові оцінки, зроблені управлінським персоналом;
- чи є відповідною, надійною, порівняльною та зрозумілою інформація, представлена у фінансових звітах;
- чи дають фінансові звіти розкриття, що дозволяють користувачам зрозуміти вплив суттєвих операцій та подій на інформацію, що міститься в фінансових звітах

Крім того, аудитор розглядає:

- чи відповідають фінансові звіти його розумінню суб'єкта господарювання та його середовища;
- загальне представлення, структуру та зміст фінансових звітів;
- чи достовірно представляють фінансові звіти, включаючи розкриття в примітках, операції та події, та "справедливо та достовірно відображають" або "представляють достовірно, в усіх суттєвих аспектах" інформацію в контексті концептуальної основи фінансової звітності

Проведення аналітичних процедур, що виконуються наприкінці аудиторської перевірки, допомагають підтвердити висновки, зроблені під час аудиту та прийти до загального висновку щодо фінансових звітів

Рис. 2.9. Процес формування аудиторської думки відповідно до МСА [6]

У табл. 2.2 представлено відповідність змісту аудиторського висновку основним його елементам.

Таблиця 2.2

Зміст основних елементів аудиторського висновку

№ з/п	Основні елементи аудиторського висновку	Зміст
1	Заголовок	<ul style="list-style-type: none"> • Вказує на те, що це висновок незалежного аудитора; • Підтверджує, що аудитор виконав всі відповідні етичні вимоги стосовно незалежності; • Відрізняє висновок незалежного аудитора від висновків, зроблених іншими; • Назва аудиторської фірми (аудитора); • Повна назва суб'єкта господарювання, що перевірявся; • Період перевірки
2	Адресат	<ul style="list-style-type: none"> • Назва адресата, кому призначений висновок (у відповідності до обставин завдання)
3	Вступний параграф	<ul style="list-style-type: none"> • Найменування суб'єкта господарювання; • Підтвердження того, що звіти пройшли аудиторську перевірку; • Назва кожного із фінансових звітів, що складають пакет; • Посилання на важливі аспекти облікової політики та інші пояснювальні примітки; • Дата та період, якого стосуються фінансові звіти; • Номери сторінок, на яких подано фінансові звіти (якщо звіти подано разом з іншою інформацією)
4	Відповідальність управлінського персоналу за фінансові звіти	<ul style="list-style-type: none"> • Опис обсягу відповідальності управлінського персоналу за достовірне відображення інформації в фінансових звітах; • Опис додаткової відповідальності (в контекст умов завдання)

Продовження таблиці 2.2

№ з/п	Основні елементи аудиторського висновку	Зміст
5	<i>Відповідальність аудитора</i>	<ul style="list-style-type: none"> • Опис обсягу відповідальності аудитора; • Посилання на використані МСА; • Опис процесу аудиту
6	<i>Аудиторська думка</i>	<ul style="list-style-type: none"> • Думка аудитора щодо фінансових звітів
7	<i>Інші питання</i>	<ul style="list-style-type: none"> • Опис питань, що дають додаткове пояснення стосовно відповідальності аудитора (за умовами завдання або спеціальними вимогами)
8	<i>Інші обов'язки стосовно надання висновку</i>	<ul style="list-style-type: none"> • Висновок щодо вимог законодавчих та нормативних актів
9	<i>Підпис аудитора</i>	<ul style="list-style-type: none"> • Підпис від імені аудиторської фірми (керівника, який має сертифікат аудитора, або декількома підписами, якщо це необхідно)
10	<i>Дата аудиторського висновку</i>	<ul style="list-style-type: none"> • Вказується дата, на яку аудитор розглянув вплив подій і операцій, відомих аудитору і які мали місце до цієї дати (як правило, останній день роботи в клієнта)
11	<i>Адреса аудитора</i>	<ul style="list-style-type: none"> • Місце фактичного перебування аудиторської фірми (аудитора) в країні, де практикує аудитор

ЗАПАМ'ЯТАЙТЕ

Дата аудиторського висновку – це дата, якою аудитор датує свій висновок щодо фінансових звітів. Аудиторський висновок не може датуватися датою раніше тієї, на яку аудитор отримав достатні та відповідні аудиторські докази, на яких він робить свій висновок щодо фінансових звітів.

МСА 560 “Подальші події”. Визначення. [6, С.652]

8.2. Види аудиторських висновків

МСА 700 «Висновок незалежного аудитора щодо повного пакету фінансових звітів загального призначення» розглядає обставини, коли аудитор *може надати безумовно-позитивний висновок*. У Додатку Ж наведено зразок аудиторського висновку щодо фінансових звітів, підготовлених відповідно до Міжнародних стандартів фінансової звітності, який включає всі його елементи та висловлює безумовно-позитивну думку.

Якщо є необхідність у модифікації аудиторського висновку, аудитор у необхідно керуватися стандартами і рекомендаціями, які надає **МСА 701 “Модифікація висновку незалежного аудитора”**.

Аудиторський висновок вважається **модифікованим**, якщо до нього додається пояснювальний параграф або якщо думка аудитора не є безумовно-позитивною. Модифікується текст аудиторського висновку для таких випадків, як:

питання, що не впливають на думку аудитора, – аудитор повинен модифікувати аудиторський висновок, додаючи пояснювальний параграф, що висвітлює: суттєве питання, яке стосується проблеми безперервності діяльності суб'єкта господарювання, існування значної невизначенності, вирішення якої залежить від майбутніх подій та може вплинути на фінансові звіти, інші питання;

питання, що впливають на думку аудитора, - умовно-позитивна думка, відмова від висловлення думки, негативна думка.

Умовно-позитивна думка висловлюється, якщо аудитор доходить висновку, що не можна висловити безумовно-позитивну думку, але вплив будь-якої *незгоди з управлінським персоналом* стосовно прийнятності обраної облікової політики, методу її застосування або адекватності розкриття інформації у фінансовій звітності або *обмеження обсягу роботи аудитора*, коли аудитор не може одержати всю необхідну інформацію й пояснення та зібрати достатньо доказів, не є достатньо суттєвим і всеохопним, щоб вимагати від аудитора негативного висновку або відмови від висловлення думки.

Відмова від висловлення думки відбувається, коли можливий вплив обмеження обсягу є настільки суттєвим і всеохопним, що аудитор не зміг отримати достатньої кількості аудиторських доказів і, як наслідок, не може висловити думку про фінансові звіти.

Негативна думка висловлюється, якщо вплив незгоди з управлінським персоналом на фінансові звіти є настільки суттєвим і всеохопним, що аудитор доходить висновку, що висловлення умовно-позитивної думки (чи інша модефікація висновку) про звітність не є адекватним для розкриття оманливого чи неповного характеру фінансових звітів.

На рис. 2.10 відображено різні види аудиторських висновків, їх зміст, перелік певних питань та обставин, що впливають на аудиторську думку [12].

Якщо облікова політика поточного періоду постійно не застосовувалася щодо залишків на початок періоду і якщо зміна облікової політики не була як належить урахована й розкрита, аудитор повинен висловити умовно-позитивну або негативну думку.

Якщо аудиторський висновок щодо фінансових звітів суб'єкта господарювання за попередній період було змінено, аудитор розглядає вплив цього факту на фінансові звіти поточного періоду. Наприклад, якщо було обмеження обсягу аудиту через неможливість визначити залишки запасів на початок попереднього періоду, аудитор може не висловлювати умовно-позитивної думки або відмовитися від висловлення думки щодо поточного періоду. Однак якщо зміна фінансових звітів попереднього періоду залишається доречною й суттєвою для фінансових звітів поточного періоду, то аудитор повинен змінити аудиторський висновок за поточний період.

Якщо щодо вхідного залишку на рахунку є неточності, які можуть істотно вплинути на фінансову звітність поточного періоду, аудитор повинен проінформувати керівництво підприємства, і тільки в разі його згоди повідомити попередньому аудитору. Якщо неточні дані не відображено відповідними чином і така інформація неадекватно розкрита, аудиторам слід зробити умовно-позитивний висновок або відмовитися від висновку залежно від ситуації.

Якщо в обліковій політиці підприємства не збігалися значення вхідних і вихідних залишків на рахунках або якщо зміни не були враховані і адекватно відображені, аудиторів доведеться надати умовно-позитивний чи негативний висновок або відмовитися від надання аудиторського висновку.

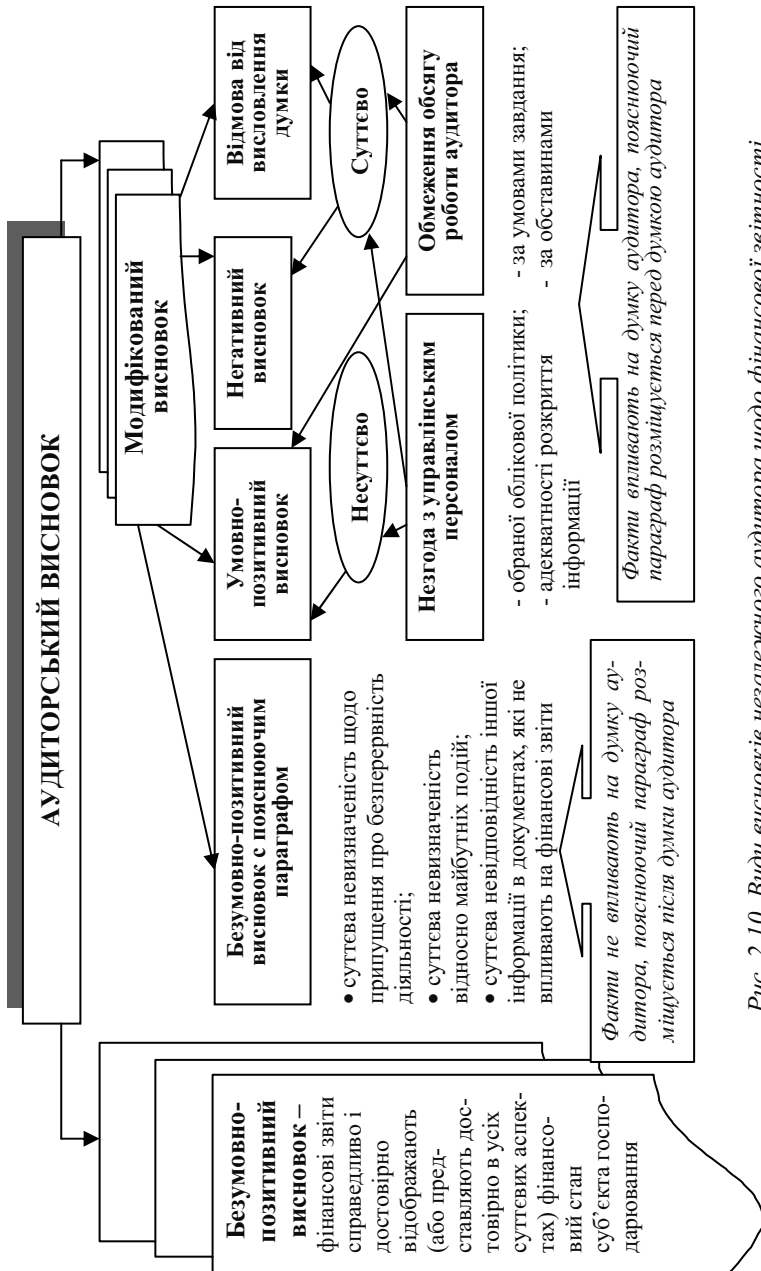


Рис. 2.10. Види висновків незалежного аудитора щодо фінансової звітності

Якщо зміст аудиторського висновку за попередній період був перероблений попередником, слід звернути увагу на вплив змін на фінансову звітність поточного періоду. Наприклад, якщо є суттєві зміни в аудиторському висновку, які стосуються звітності за попередній період і пов'язані з поточною звітністю підприємства, аудитор повинен внести до поточного аудиторського висновку відповідні зміни.

Якщо аудитор висловлює думку іншу, ніж безумовно-позитивна, він повинен чітко описати у висновку всі обгрунтовані причини і, по можі, дати кількісний опис можливого впливу на фінансові звіти.

До завдань з аудиту спеціального призначення, які описано в МСА 800 “Висновок незалежного аудитора при виконанні завдань з аудиту спеціального призначення” відносяться завдання з аудиту:

- *повного пакету фінансових звітів, складених відповідно до іншої всеохоплюючої основи бухгалтерського обліку;*
- *компоненту повного пакету фінансових звітів загального або спеціального призначення, наприклад, окремого фінансового звіту, конкретних рахунків, елементів рахунків або статей у фінансовому звіті;*
- *виконання контрактних угод;*
- *узагальнених фінансових звітів.*

Інколи фінансові звіти мають тільки ґрунтовну основу і містять ряд критеріїв їх підготовки відповідно до Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (МСБО), Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ), національних П(С)БО, але готуються не для задоволення загальних інформаційних потреб широкого кола користувачів, і можуть бути складені відповідно до іншої всеохоплюючої основи бухгалтерського обліку для задоволення потреб в інформації конкретних користувачів. Тому *“інші фінансові звіти”* – це звіти, що підготовлені для конкретних користувачів, а не для загального призначення. Приклади концептуальних основ фінансової звітності, розрахованих на задоволення потреб конкретних користувачів, показані на рис. 2.11.

Положення про фінансову звітність, ухвалені державним регуляторним органом для пакету фінансових звітів, що подаються в регуляторні органи

Основа, за якою обліковуються надходження та виплати грошових коштів. Касовий метод обліку надходжень і платежів для інформації з грошових потоків, які можуть вимагати від суб'єкта господарювання його кредитори

Ті, що використовуються суб'єктом господарювання для складання декларацій про доходи. Податковий метод обліку для пакету фінансових звітів, що подаються разом з податковою декларацією суб'єкта господарювання

Рис. 2.11. Концептуальні основи «іншої фінансової звітності»

У Додатку И наведено приклади аудиторських висновків щодо фінансових звітів, підготовлених відповідно до іншої всеохопної основи бухгалтерського обліку.

Аудитори можуть виконувати завдання з аудиту щодо одного або декількох **компонентів фінансових звітів** (наприклад, щодо окремого фінансового звіту (балансу), дебіторської заборгованості, запасів, оплати праці працівникам, нарахування резерву, сплати прибуткового податку тощо).

Такий аудиторський висновок може готуватися як окремо, так і одночасно з аудитом повного пакету фінансових звітів суб'єкта господарювання для задоволення потреб у фінансовій інформації конкретних користувачів і мати обмежене розповсюдження.

У Додатку К наведено приклади аудиторських висновків щодо компонентів фінансових звітів.

Завдання з висловлення аудитором думки **щодо виконання контрактних угод** слід виконувати лише тоді, коли аспекти виконання в цілому стосуються питань бухгалтерського обліку і фінансових питань, які не виходять за рамки професійної компетенції аудитора.

Виконання контрактних угод (наприклад, договорів про випуск облігацій або кредитних угод), як правило, вимагають у суб'єкта господарювання виконання визначених умов – виплати відсотків, забезпечення визначених фінансових коефіцієнтів, обмеження виплат дивідендів, використання доходів від продажу майна тощо.

Якщо окремі питання, котрі є складовою частиною аудиторського завдання, перебувають поза компетенцією аудитора, аудитор повинен розглянути необхідність використання роботи експерта.

У Додатку Л наведено приклад аудиторського висновку щодо виконання контрактних угод (окремий висновок). Його подають разом з висновком, щодо фінансових звітів.

Узагальнені фінансові звіти – це звіти, які узагальнюють перевірені аудитором річні фінансові звіти, для інформування груп користувачів, зацікавлених лише в основній інформації про фінансовий стан суб'єкта господарювання і результативної діяльності.

Вони містять менше подробиць і розуміння фінансового стану та результатів діяльності суб'єкта господарювання їх слід читати разом з річним перевіреним аудитором фінансовим звітом.

До узагальнених фінансових звітів не застосовують формулювання, як “справедливо й достовірно відображають” або “подають достовірно в усіх суттєвих аспектах”, оскільки вони не містять усієї інформації, що її вимагає концептуальна основа фінансової звітності.

У Додатку М наведено приклади аудиторських висновків щодо узагальнених фінансових звітів.

МСЗО 2400 “Завдання з огляду фінансових звітів” та МСЗО 2410 “Огляд проміжної фінансової інформації, що виконується незалежним аудитором суб'єкта господарювання” встановлює положення та надає рекомендації щодо професійної відповідальності аудитора при виконанні *завдання з огляду* історичної фінансової інформації.

Проміжна фінансова інформація – це фінансова інформація, яка містить повний або стислий пакет фінансових звітів за період, менший за фінансовий рік суб'єкта господарювання.

Мета завдання з огляду – надати аудиторів можливість, на основі процедур, які не дають усіх свідчень, що їх потребувала б аудиторська перевірка, констатувати, чи привернув увагу аудитора будь-який факт, що дає йому підстави вважати, що фінансові звіти не складені в усіх суттєвих аспектах згідно з визначеною концептуальною основою фінансової звітності [6].

На відміну від аудиту, огляд не призначений для отримання обґрунтованої впевненості в тому, що фінансова інформація не містить суттєвих викривлень.

Огляд складається зі здійснення *запитів*, в основному особам, що відповідають за фінансові та облікові питання, та з застосування *аналітичних процедур* та інших процедур огляду.

Відповідно до МСЗО, зазвичай, аудитор виконує огляд фінансових звітів та проміжної фінансової інформації за допомогою процедур, представлених на рис. 2.12.

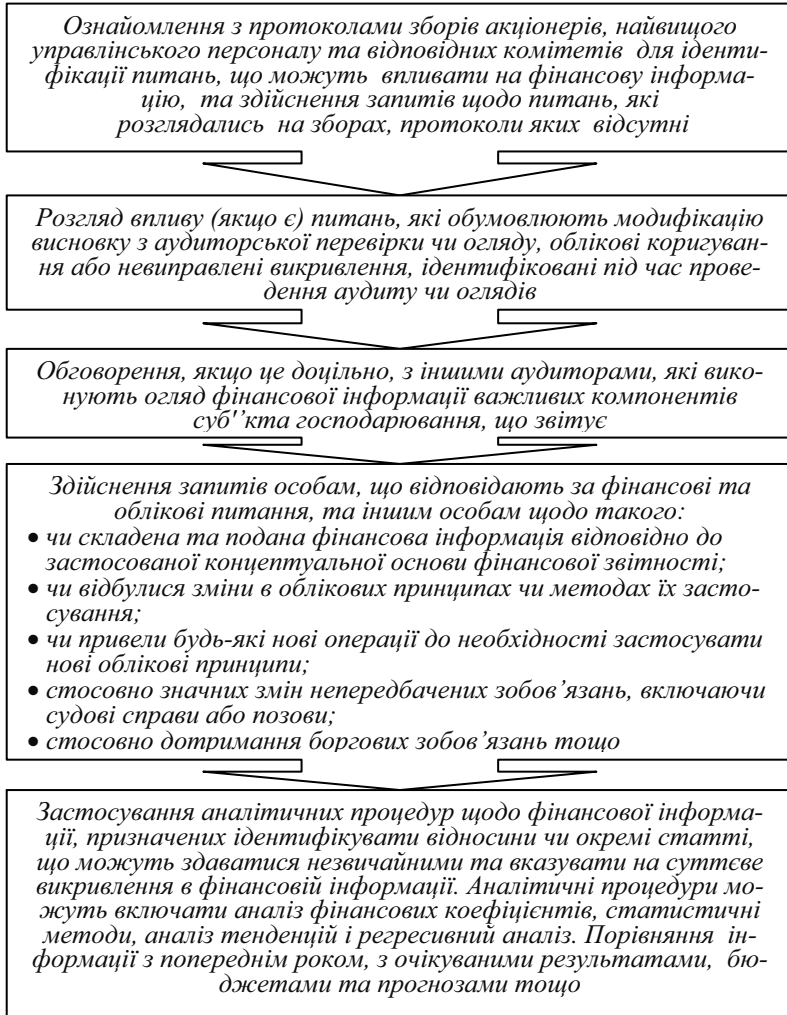


Рис. 2.12. Процедури огляду фінансової інформації

Приклад одного з видів висновків щодо огляду фінансової звітності наведено у Додатку Н.

МСЗНВ 3000 “Завдання з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової звітності”, встановлює основні принципи і процедури для виконання цих завдань. Щоб розмежувати два типи завдань, у цьому стандарті вживаються терміни **“завдання з надання обґрунтованої впевненості”** та **“завдання з надання обмеженої впевненості”**.

Види аудиторських висновків залежать від результатів виконання завдань з надання впевненості (рис. 2.13).

До складу стандартів аудиту щодо спеціалізованих сфер також входить **МСЗНВ 3400 “Перевірка прогностичної фінансової інформації”**.

Прогнозна фінансова інформація – це фінансова інформація, що ґрунтується на припущеннях про події, які можуть відбутися в майбутньому, та про можливі дії суб’єкта господарювання.

Прогнозна фінансова інформація може бути представлена у вигляді прогнозу (на один рік) або перспективної оцінки (на більш тривалий період або по більш невизначених припущеннях), або комбінація (прогноз на рік плюс перспективна оцінка на п’ять років).

Прогнозна фінансова інформація може включати фінансову звітність або один або кілька елементів фінансової звітності й може використовуватися:

- усередині підприємства, як інструмент внутрішнього управління;
- надаватися третім особам, наприклад, у формі:
 1. проспекту для забезпечення потенційних інвесторів інформацією про майбутні очікування;
 2. річного звіту для забезпечення інформацією акціонерів, органів регулювання та інших зацікавлених осіб;
 3. документа, що містить інформацію для кредиторів, тощо

РЕЗУЛЬТАТ ЗАВДАННЯ

Аудитор одержав достатні й відповідні аудиторські докази того, що предмет перевірки повністю відповідає встановленим у завдання критеріям

Аудитор одержав достатні й відповідні аудиторські докази того, що твердження відповідальної сторони про предмет перевірки відповідає встановленим критеріям

Один або декілька предметів перевірки не відповідають установленим критеріям

Твердження відповідальної сторони щодо предмета перевірки не відповідають установленим критеріям

Аудитор не має можливості одержати достатні відповідні докази для оцінювання одного або декількох аспектів відповідності предмета перевірки або встановлених критеріїв (обмеження обсягу процедури)

Після прийняття завдання виявляється, що критерії невідповідності або предмет перевірки не відповідає завданню з надання впевненості, і такі критерії або невідповідний предмет введуть в оману потенційних користувачів

Після прийняття завдання виявляється, що критерії невідповідні, або предмет перевірки не відповідає завданню з надання впевненості (всі інші випадки)

ВИД ВИСНОВКУ

Безумовно-позитивний висновок з обґрунтованим рівнем впевненості про відповідність предмета перевірки встановленим критеріям

Висновок з високим рівнем впевненості, що підтверджує твердження відповідальної сторони

Умовно-позитивний або негативний висновок

Умовно-позитивний або негативний висновок

Умовно-позитивний або відмова від висловлення думки

Умовно-позитивний або негативний висновок

Умовно-позитивний або відмова від висловлення думки

Рис. 2.13. Залежність висновків аудитора від результатів завдань з надання впевненості, що не є аудитором чи оглядом історичної фінансової інформації.

Складаючи висновок відносно перевірки прогнозної фінансової інформації, аудитор може висловити думку з приводу:

- негативної впевненості щодо припущень;
- прогнозної інформації;
- можливих застережень.

ЗАПАМ'ЯТАЙТЕ

*Аудитор будь-якого суб'єкта господарювання **адаптує методiku аудиту** до специфіки конкретного суб'єкта господарювання і конкретного завдання. Аудит малого підприємства відрізняється від аудиту великого суб'єкта господарювання тим, що документація малого підприємства спрощена, а сам аудит не такий складний та потребує меншої кількості асистентів.*

Положення з міжнародної практики аудиту 1005. Особливості аудиту малих підприємств [6, С.814].

8.3. Порядок складання та подання аудиторських висновків

Практика аудиторської діяльності в Україні показує доцільність оформлення суб'єктами аудиторської діяльності висновку на титульному (фірменому) аркуші з назвою аудиторської фірми (чи ПІБ аудитора – приватного підприємця) та їхніми реквізитами, номер свідоцтва про включення в Реєстр суб'єктів аудиторської діяльності, стверджене протоколом засідання АПУ, дата, термін дії.

Висновок аудитора повинен адресуватися відповідно до обставин завдання (акціонерам, раді директорів, кредиторам та ін.). Виходячи з цього, доцільно ще в договорі на аудит визначити адресата аудиторського висновку.

Національні закони та нормативні акти України (Цивільний кодекс, Господарський кодекс, Укази Президента України, Постанови Кабінету Міністрів, розпорядження відомств та ін.) вказують, кому повинен адресуватись аудиторський висновок щодо фінансових звітів загального призначення в даній країні.

В аудиторському висновку розмежовується відповідальність управлінського персоналу та аудитора шляхом подання в окремому параграфі інформації про **відповідальність управлінського персо-**

налу. Зокрема зазначається, що відповідальність за підготовку та достовірне відображення інформації в фінансових звітах відповідно до застосованої концептуальної основи фінансової звітності покладається на керівництво суб'єкта господарювання.

В окремому параграфі аудиторського висновку вказується, що *відповідальністю аудитора є висловлення думки щодо фінансових звітів на основі результатів аудиторської перевірки.*

В аудиторському висновку необхідно вказати, що аудит проводиться відповідно до Міжнародних стандартів аудиту, пояснити, що ці стандарти потребують від аудитора *дотримання етичних вимог та відповідного планування і виконання аудиту для отримання достатньої впевненості*, що фінансові звіти не містять суттєвих викривлень.

У висновку аудитор описує виконання *аудиторських процедур*, порядок їхнього вибору, судження аудитора щодо отримання відповідних *аудиторських доказів*, чи є вони *достатніми та відповідними для висловлення аудиторської думки*.

Аудитор висловлює свою думку щодо *ефективності внутрішнього контролю*, включає оцінку відповідності використаної *облікової політики, коректності облікових оцінок* управлінського персоналу та загального представлення фінансової інформації.

У параграфі, в якому висловлюється думка аудитора щодо фінансових звітів, вказується *концептуальна основа їх складання – Міжнародні стандарти фінансової звітності МСФЗ*), національні Положення (стандарти) бухгалтерського обліку (П(С)БО) тощо.

Окремі законодавчі чи нормативні акти державних регуляторних органів можуть вимагати від аудитора або дозволяти йому детально описувати питання, що надають *додаткове пояснення стосовно відповідальності аудитора* під час аудиторської перевірки фінансових звітів або стосовно аудиторського висновку. Аудитор може мати *додаткові обов'язки* щодо висловлення думки про фінансові звіти, або *додаткові завдання* щодо деяких питань та виконання додаткових поцедур.

В Україні державні регулівні органи - Державна комісія з цінних паперів та фондового ринку (ДК ЦПФР), Національний банк України (НБУ), Державна комісія з регулювання ринків фінансових послуг (ДК РРФП) встановлюють спеціальні вимоги щодо обов'язків аудитора стосовно конкретних додаткових питань під час надання висновку.

У навчально-методичних матеріалах по застосуванню стандартів аудиту в Україні, виданих АПУ, подано перелік видів аудиторських завдань та звітних документів, які аудитори повинні скласти і подавати замовникам у відповідно до МСА та чинних нормативних документів державних органів управління [12] (Додаток Е).

Аудиторський висновок від імені аудиторської фірми підписує її керівник або керівник і аудитор, який проводив аудит, оскільки **відповідальність за проведений аудит згідно ст.19 Закону України “Про аудиторську діяльність” несе аудиторська фірма.**

Аудиторський висновок подається в письмовому вигляді (це стосується як документальної копії, так і копії в електронному форматі). Усні та інші форми висловлення висновку можуть бути неправильно розтлумачені без підтвердження письмовим висновком.

Окремі стандарти аудиту не потребують стандартизованої форми висновку для всіх завдань з надання впевненості, але вони повинні ідентифікувати основні елементи, з яких складається висновок незалежного аудитора.

Висновки, які, як правило, складаються лише з основних елементів, – це *стиль “стислої форми”*. Висновки, в яких докладно описують умови завдання, використовуювані критерії, дані, пов’язані з конкретними аспектами завдання, та в деяких випадках рекомендації, а також основні елементи – *це стиль “докладної форми”*.

Будь-які дані та рекомендації *чітко відокремлюються* від висновку аудитора щодо інформації про предмет перевірки. Аудитор може використати заголовки, номери параграфів, друкарські засоби, наприклад, виділення тексту напівжирним шрифтом та інше, для більшої якості та зручності читання аудиторського висновку.

ЗАПАМ’ЯТАЙТЕ

Аудиторський висновок аудитора іноземної держави при офіційному його поданні установі, організації або суб’єкту господарювання України підлягає підтвердженню аудитором України, якщо інше не встановлено міжнародним договором України.

Ст. 7 Закону України “Про внесення змін до Закону України “Про аудиторську діяльність” від 14.09.2006р. № 140-V [5].

8.4. Інші підсумкові документи за наслідками аудиту

Виконання *погоджених процедур* стосовно фінансової інформації, які узгоджуються із замовником або з користувачем звіту аудитора, та виконання завдань з *підготовки фінансової інформації*, наприклад, складання фінансової звітності або податкової декларації на підставі бухгалтерського обліку клієнта, - **не передбачають, що аудитор буде висловлювати свою думку стосовно них.**

У зв'язку з цим МССП 4400 «Завдання з виконання погоджених процедур стосовно фінансової інформації» описує підсумкові документи щодо виконання цих завдань, як складання *Звітів*.

У цих звітах треба зазначити мету й погоджені процедури завдання, для того щоб надати користувачеві можливість зрозуміти характер і обсяг виконаної роботи.

У Додатку П міститься зразок звіту про фактичні результати, наданого у зв'язку із завданням з виконання погоджених процедур стосовно фінансової інформації.

Метою МССП 4410 «Завдання з підготовки фінансової інформації» є встановлення положень і надання рекомендацій стосовно професійних обов'язків “бухгалтера” при виконанні завдань з підготовки фінансової інформації, а також щодо форми і змісту висновку, який “бухгалтер” надає у зв'язку з такою підготовкою.

Стандарт використовує термін “бухгалтер”, а не “аудитор” з метою проведення розмежування між аудиторською перевіркою й виконанням завдання з підготовки інформації, при якому аудитор вважається професійним бухгалтером-практиком.

Приклади звітів щодо завдань з підготовки інформації наведені в Додатку Р.

Додаткова підсумкова документація не є обов'язковою і надається замовникові тільки в тому випадку, коли аудитор вважає це необхідним, або у випадку, коли це обумовлено в договорі чи додатковій угоді між аудитором та клієнтом.

Додаткова документація оформлюється як додаток до аудиторського висновку або як самостійний документ. Як додаток до аудиторського висновку додаткова підсумкова документація оформлюється, якщо аудитор у висновку посилається на неї. В іншому випадку додаткова підсумкова документація є самостійним документом. Аудитор може не посилатися у висновку на додаткову документацію в

тому разі, якщо викладене в ній не настільки істотне, щоб вплинути на зміст аудиторського висновку. Зміст та форми додаткової підсумкової документації аудиту визначає сам аудитор.

Додаткова підсумкова документація аудиту може оформлюватися під одною з таких назв: *“Аудиторський звіт”*, *“Звіт про проведення аудиту”*, *“Звіт про результати проведення аудиту”*, *“Звіт про експрес-огляд”*, *“Експертний огляд”*, *“Зауваження та рекомендації за результатами аудиторської перевірки”*, *“Лист-інформування клієнта”* тощо.

Після завершення аудиту один примірник підсумкової документації (аудиторський висновок та додаткова документація) залишається в аудитора (аудиторській фірмі). З урахуванням забезпечення зберігання та конфіденційності аудиторська фірма (аудитор) встановлює порядок зберігання підсумкової документації. Заборонено її вимагати або вилучати в аудитора (аудиторської фірми), за винятком випадків, передбачених законодавством.

ЗАПАМ'ЯТАЙТЕ

За будь-яких обставин, якщо ім'я аудитора асоціюється з фінансовою інформацією, зібраною ним, він повинен подати звіт.

ЗАКРІПЛЕННЯ ГОЛОВНОГО

ЧИ ЗАСВОЇЛИ ВИ ОСНОВНІ ПОНЯТТЯ ?

1. Які підсумкові документи складаються за результатами аудиту?
2. Охарактеризуйте структуру аудиторського висновку.
3. Які види висновків складаються та які відмінності між ними?
4. За яких обставин аудитор може відмовитися від видачі аудиторського висновку?
5. Яка різниця між висновком і звітом аудитора?

ЗАВДАННЯ



1. Оцініть наведені ситуації.
2. Визначте, який вид аудиторського висновку можна скласти за їхніми наслідками.
3. Визначте вплив обставин, виявлених аудитором у ході перевірки, на зміст аудиторського висновку.

Ситуація 2.5

У ході перевірки мало місце суттєве обмеження її обсягу, в результаті чого аудитор не отримав необхідних доказів. Крім того, проти підприємства порушено судову справу з приводу невиконання договірних зобов'язань перед постачальником. Розмір компенсації збитків за позовом може суттєво вплинути на фінансовий стан клієнта.

Ситуація 2.6

У ході аудиту виявлено розбіжності між окремими положеннями облікової політики підприємства АВС та загальноприйнятими принципами обліку в Україні. Внутрішньою зустрічною перевіркою встановлено розбіжності між показниками журналів-ордерів та Головної книги.

Ситуація 2.7

На підставі договору проведено аудит на фірмі “Онiкс” за минулий рік. Метою аудиту є визначення достовірності ведення обліку товарних запасів і основних засобів. Програма аудиту містить такі пункти: 1) перевірка обліку руху товарів на складах; 2) перевірка повноти оприбуткування основних засобів; 3) перевірка обґрунтованості списання товарних втрат; 4) перевірка відображення ліквідації основних засобів; 5) перевірка правильності розрахунку амортизаційних відрахувань основних засобів; 6) перевірка обліку ремонтів.



ВИВЧАЄМО МІЖНАРОДНІ СТАНДАРТИ АУДИТУ, НАДАННЯ ВПЕВНЕНОСТІ ТА ЕТИКИ

(Витяг)

МСА 701 “Модифікація висновку незалежного аудитора” Питання, що впливають на думку аудитора

12. *Умовно-позитивну думку слід висловити тоді, коли аудитор дійде висновку про неможливість висловлення безумовно-позитивної думки, але вплив будь-якої незгоди з управлінським персоналом чи обмеження обсягу не настільки суттєві та всеохопні, щоб висловити негативну думку або відмовитися від висловлення думки. Умовно-позитивну думку слід висловлювати так: “за винятком” впливу питання, якого стосується модифікація.*
13. *Відмову від висловлення думки слід висловити тоді, коли можливий вплив обмеження обсягу настільки суттєвий та всеохопний, що аудитор не може отримати достатні та відповідні аудиторські докази і, відповідно, висловити думку щодо фінансових звітів.*
14. *Негативну думку слід висловити тоді, коли вплив на фінансові звіти незгоди з управлінським персоналом настільки суттєвий та всеохопний, що (на думку аудитора) модифікація висновку не є адекватною для розкриття оманливого або неповного характеру фінансових звітів.*
15. *Якщо аудитор висловлює думку, іншу ніж безумовно-позитивна, він повинен чітко описати у висновку всі обґрунтовані причини і, по зможі, дати кількісний опис можливого впливу на фінансові звіти. Як правило, ця інформація наводиться в окремому параграфі, який передує висловленню думки або відмові від висловлення думки й може містити посилання на докладнішу інформацію, якщо вона є, у примітках до фінансових звітів.*

ТЕМА 9. ПІДСУМКОВИЙ КОНТРОЛЬ

У темі розглядаються такі питання:

9.1. Контроль якості аудиторських послуг.

9.2. Події після дати балансу.

Ключові слова та поняття: партнер із завдання, група із завдання, моніторинг, система контролю якості, перевірка контролю якості, людські ресурси, розбіжність у думках, події після дати балансу, дата аудиторського висновку

Рекомендована література: 1, 6, 12, 15, 24, 31, 35, 42, 47, 58.

Після вивчення теми ви повинні вміти:

- визначати елементи системи контролю якості аудиторської фірми;
- застосовувати політику відповідальності керівництва за якість на фірмі;
- контролювати роботу інших фахівців, асистентів, помічників;
- визначати обставини, за яких проводити аудит заборонено;
- дотримуватися відповідних етичних норм, які надали б достатньої впевненості щодо якості аудиторських послуг;
- застосовувати заходи контролю якості щодо підбору персоналу з виконання аудиторського завдання;
- визначати характер, час та обсяг перевірки контролю якості виконання аудиторського завдання;
- застосовувати моніторинг (розгляд та оцінку) системи контролю якості;
- визначати вплив подальших подій на результати аудиторського дослідження;
- класифікувати подальші події.

9.1. Контроль якості аудиторських послуг

Питання контролю якості аудиторських послуг на сьогодні регулюється і здійснюється на різних рівнях.

1. Заходи контролю якості на рівні професійної організації, акредитованої Аудиторською палатою України:

- затвердження стандартів і відповідних рекомендацій для аудиторів (аудиторських фірм);
- складання програми перевірки якості, погодженої членами організації;
- забезпечення професійної компетенції осіб, залучених до перевірок;
- освітні і дисциплінарні заходи тощо.

2. Елементи системи контролю якості на рівні внутріфірмового контролю (рис. 2.14).

Встановлення стандартів та надання рекомендацій щодо відповідальності аудитора (аудиторської фірми) стосовно її системи контролю якості для виконання аудиторських завдань, є метою **Міжнародного стандарту контролю якості 1**. Зокрема з політики та процедур контролю якості для фірм:

- що виконують аудит та огляд історичної фінансової інформації;
- стосовно інших завдань з надання впевненості;
- що надають супутніх послуг.

Аудиторській фірмі слід запровадити політику і процедури контролю якості, що забезпечують виконання всіх аудиторських завдань відповідно до Міжнародних стандартів аудиту або відповідно до професійних стандартів та національних регуляторних і законодавчих вимог.

Характер, час, політика та процедури контролю якості аудиторської фірми залежать від багатьох чинників (наприклад, обсяг і характер її практики, її географічна розосередженість, організаційна структура, співвідношення доходів і витрат тощо).

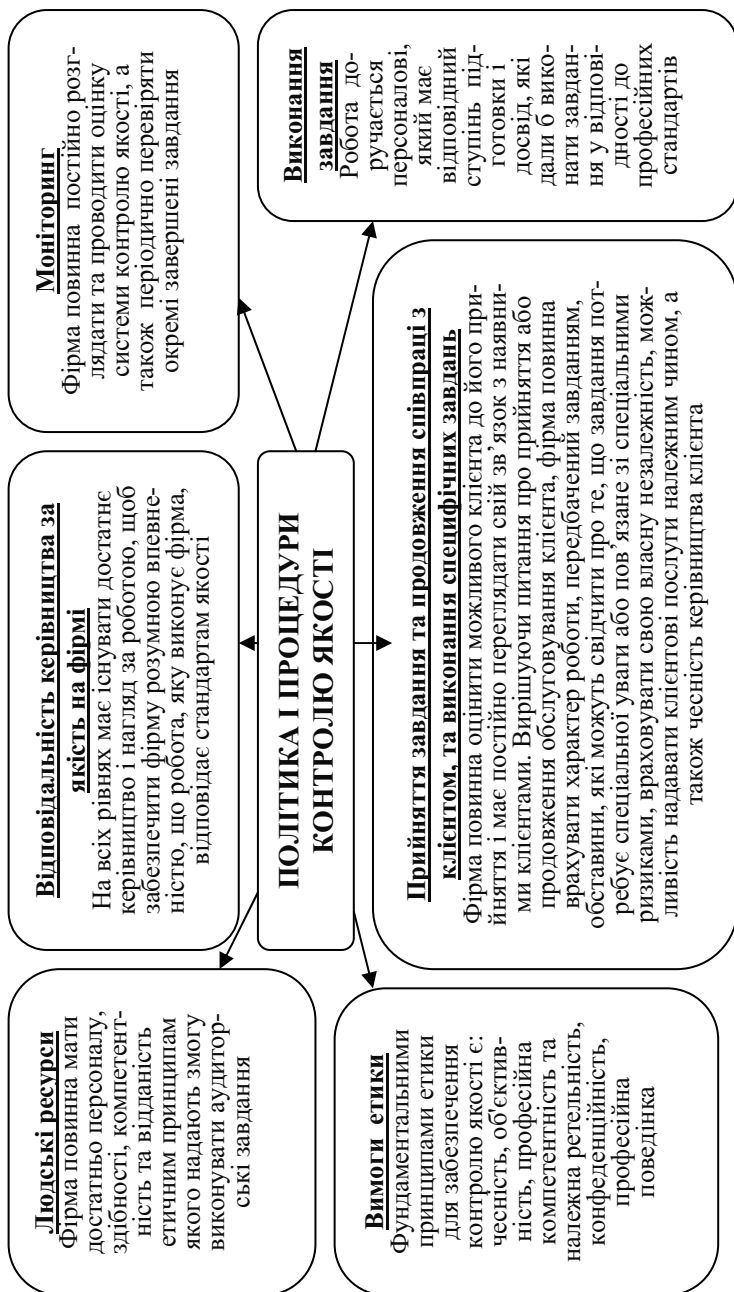


Рис. 2.14. Елементи системи контролю якості

Відповідно, політика і процедури, прийняті окремими аудиторськими фірмами, будуть різними, але будь-яка система складається з певного *середовища контролю*:

- підхід управлінського персоналу фірми до питань контролю;
- формалізована організаційна структура фірми;
- внутрішня система комунікацій між співробітниками;
- внутрішня культура на фірмі;
- внутрішньофірмові професійні стандарти;
- положення про структурні підрозділи;
- посадові інструкції;
- політика та методи керівництва на фірмі;
- кадрова політика;
- компетентність персоналу, що здійснює контроль;
- система заохочення підвищення якості.

Аудиторська палата України не встановлює конкретного переліку спеціальних процедур контролю якості для аудиторських фірм, але в своїх навчально-методичних матеріалах щодо застосування МСА надає характеристику системи внутрішньофірмового контролю якості, на яку впливає: *розмір аудиторської фірми, кількість офісів, операційні характеристики фірми, розмір та специфіка клієнтів аудиторської фірми, види виконуваних завдань, чи входить вона до групи аудиторських компаній, або чи є вона членом мережі аудиторських фірм* (рис. 2.15) [12].

Підвищення внутрішньої культури на аудиторській фірмі вимагають ***від керівника прийняти на себе всю відповідальність*** за систему контролю якості. З цією метою керівник має заохочувати і стимулювати розвиток внутрішньої культури на фірмі, проводячи семінари, офіційні чи неофіційні співбесіди, пояснювати, надсилати інформаційні листи тощо. Всі ці заходи необхідно викласти у внутрішніх документах фірми, навчальних матеріалах і включити їх до процедур атестації персоналу.

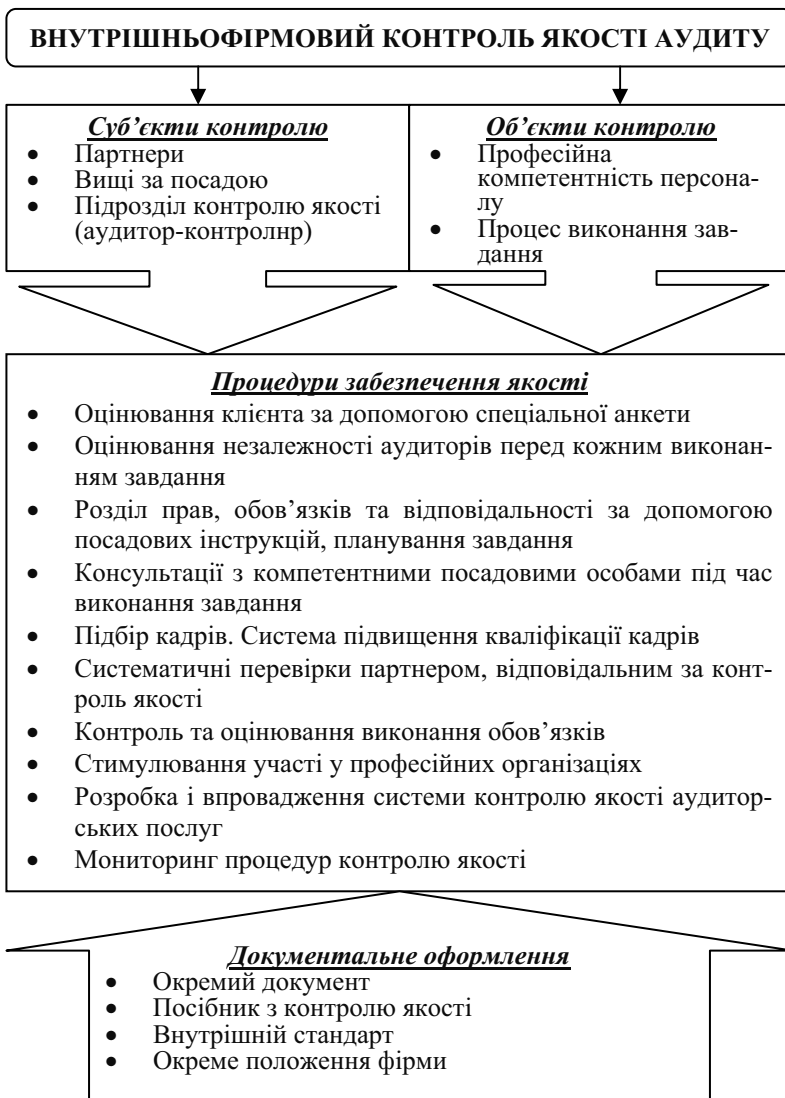


Рис. 2.15. Природа та обсяг політики і процедур контролю якості, які мають розроблятися кожною аудиторською фірмою

Керівник аудиторської фірми несе відповідальність за систему контролю якості в межах своїх повноважень. Одночасно, залежно від розміру та операційних характеристик фірми, керівник фірми може:

- доручити організацію та здійснення контролю якості одному з аудиторів як доповнення до його посадових повноважень;
- визначити особу, відповідальну за систему якості фірми;
- створити підрозділ контролю якості;
- прийняти виконання повноважень контролю якості повністю на себе.

Аудиторська фірма та її персонал, а при потребі – інші особи, що виконують аудиторські завдання, підпадають, поряд з відповідними етичними вимогами, під **вимоги незалежності** (включно з експертами, яких наймає фірма).

Щонайменше раз на півроку фірма повинна отримати письмове підтвердження дотримання своєї політики і процедур стосовно незалежності від усього персоналу.

Ухвалення рішення відносно початку або продовження роботи із клієнтом, або ж виконання певного завдання для даного клієнта повинні давати достатню впевненість, що аудиторська фірма **приймає тільки ті завдання**, які вона може виконати, а також відповідно оцінює ризики, пов'язані з наданням професійних послуг (Додаток Б).

Аудиторській фірмі треба оцінювати потенційних клієнтів і постійно переглядати оцінку наявних клієнтів. Вирішуючи питання про прийняття чи збереження клієнта, треба враховувати незалежність фірми і можливість незалежного обслуговування клієнта, а також порядність управлінського персоналу клієнта.

Для досягнення якісного виконання аудиторського завдання керівництву фірми необхідно мати впевненість, що весь персонал фірми, який входить **до призначеної групи із завдання**, має необхідні навички, що дають йому змогу працювати з достатньою компетентністю; робота розподілена між персоналом на підставі рівня технічної підготовки й досвідченості, необхідних у конкретному випадку. Елемент системи контролю якості **“людські ресурси”** повинен також охоплювати такі питання:

- наймання (прийняття на роботу);
- оцінювання роботи персоналу;

- кваліфікація;
- компетентність;
- можливість кар'єрного зростання;
- посадові підвищення;
- винагороди;
- оцінювання потреб персоналу.

Весь персонал аудиторської фірми ознайомлюється з політикою та процедурами контролю якості, щоб мати обгрунтовану впевненість у тому, що політика і процедури є зрозумілими й застосовуються на практиці.

Аудитор і асистенти, які мають обов'язки з нагляду, повинні оцінювати професійну компетентність асистентів, що **виконують завдання**, визначаючи потрібний обсяг *керівництва, нагляду і перевірки* для кожного з асистентів.

Будь-яке делегування роботи асистентам треба проводити так, щоб забезпечувалась обгрунтована впевненість, що цю роботу буде виконано з належною ретельністю й особами, які мають потрібний у цих умовах рівень професійної компетентності.

Асистенти, яким делегована робота, потребують належного **керівництва**. Це керівництво передбачає інформування асистентів про їхні обов'язки й цілі процедур, які вони мають виконати. Сюди входить також інформування їх про такі речі, як характер бізнесу суб'єкта господарювання та можливі облікові та аудиторські проблеми, що можуть вплинути на характер, час і обсяг аудиторських процедур, в яких вони задіяні.

Нагляд тісно пов'язаний з керівництвом і з перевіркою. Він може містити елемент як того, так і іншого. Під час аудиторської перевірки персонал, що має обов'язки з нагляду, виконує такі функції:

1. Стежить за ходом аудиторської перевірки, щоб визначити:
 - чи мають асистенти навички і компетентність, необхідні для виконання поставлених перед ними завдань;
 - чи розуміють асистенти вказівки до аудиторської перевірки;
 - чи виконується робота відповідно до загального плану і програми аудиту.
2. Отримує інформацію та розв'язує важливі питання обліку й аудиту, що виникають під час аудиторської перевірки, оцінюючи

їх важливість і змінюючи, за потреби, загальний план і програму аудиту;

3. Розв'язує всі суперечності у професійних судженнях між членами персоналу й обирає належний рівень консультування.

Робота, яку виконує кожен асистент, потребує *перевірки* персоналом, який є принаймі настільки компетентним, щоб з'ясувати чи:

- 1) виконувалася робота відповідно до професійних стандартів та законодавчих і регуляторних вимог;
- 2) виносилися на додатковий огляд важливі питання;
- 3) проводилися відповідні консультації та чи документувалися й застосовувалися отримані в результаті висновки;
- 4) є необхідність у перегляді природи, часу та обсягу робіт, що виконуються;
- 5) отримані достатні та відповідні для складання висновку докази;
- 6) відповідно задокументована виконана робота;
- 7) було досягнуто цілей процедур виконання завдання.

Процес аудиту може містити (зокрема, у випадку великих комплексних аудиторських перевірок) прохання до персоналу, що не бере участі в аудиторській перевірці, виконати певні додаткові процедури перед наданням аудиторського висновку клієнту.

Ст. 20 “Спеціальні вимоги” Закону України “Про аудиторську діяльність” присвячена регламентації випадків, у яких забороняється проведення аудиту, з огляду на максимальне забезпечення якості аудиту та дотримання його незалежності від замовника. Положеннями Закону визначаються **обставини, за яких проведення аудиту заборонено:**

- 1) якщо розмір надання винагороди за надання аудиторських послуг не враховує необхідного для якісного виконання таких послуг часу, належних навичок, знань, професійної кваліфікації та ступінь відповідальності аудитора;
- 2) аудитором в інших випадках, за яких не забезпечуються вимоги щодо його незалежності.

Членам адміністративних, керівних та контролюючих органів аудиторських фірм, які не є аудиторами, а також засновникам, власникам, учасникам аудиторських фірм забороняється втручатися в практичне виконання аудиту в спосіб, що порушує незалежність аудиторів, які здійснюють аудит. Це дає змогу мінімізувати тиск на

аудитора і вплив на формування його думки щодо перевіреної звітності.

ЗАПАМ'ЯТАЙТЕ

Аудиторів слід застосовувати ті процедури контролю якості, які є доречними для конкретної аудиторської перевірки, в контексті політики та процедур фірми.

9.2. Події після дати балансу

Події після дати балансу стосуються відображення у фінансових звітах сприятливих і несприятливих подій, що відбуваються між датою фінансових звітів (за Міжнародним стандартом бухгалтерського обліку 10 “Події після дати балансу” – “*датою балансу*”) та датою затвердження фінансових звітів до публікації.

Такі події можуть бути двох типів:

- ті, що надають додаткові докази щодо умов, які існували на дату фінансових звітів;
- ті, що вказують на умови, які виникли після дати фінансових звітів.

Аудитор повинен розглянути вплив подальших подій на фінансові звіти та аудиторський висновок.

МСА 560 “Подальші події” надані рекомендації про обов’язки аудитора щодо подальших подій.

За цим МСА термін “*подальші події*” використовується як для визначення подій, що відбуваються між датою фінансових звітів та датою аудиторського висновку, так і для визначення фактів, виявлених після дати аудиторського висновку.

Визначення термінів, що є датою фінансових звітів, їх затвердження, публікації та датою аудиторського висновку подано на рис. 2.16.

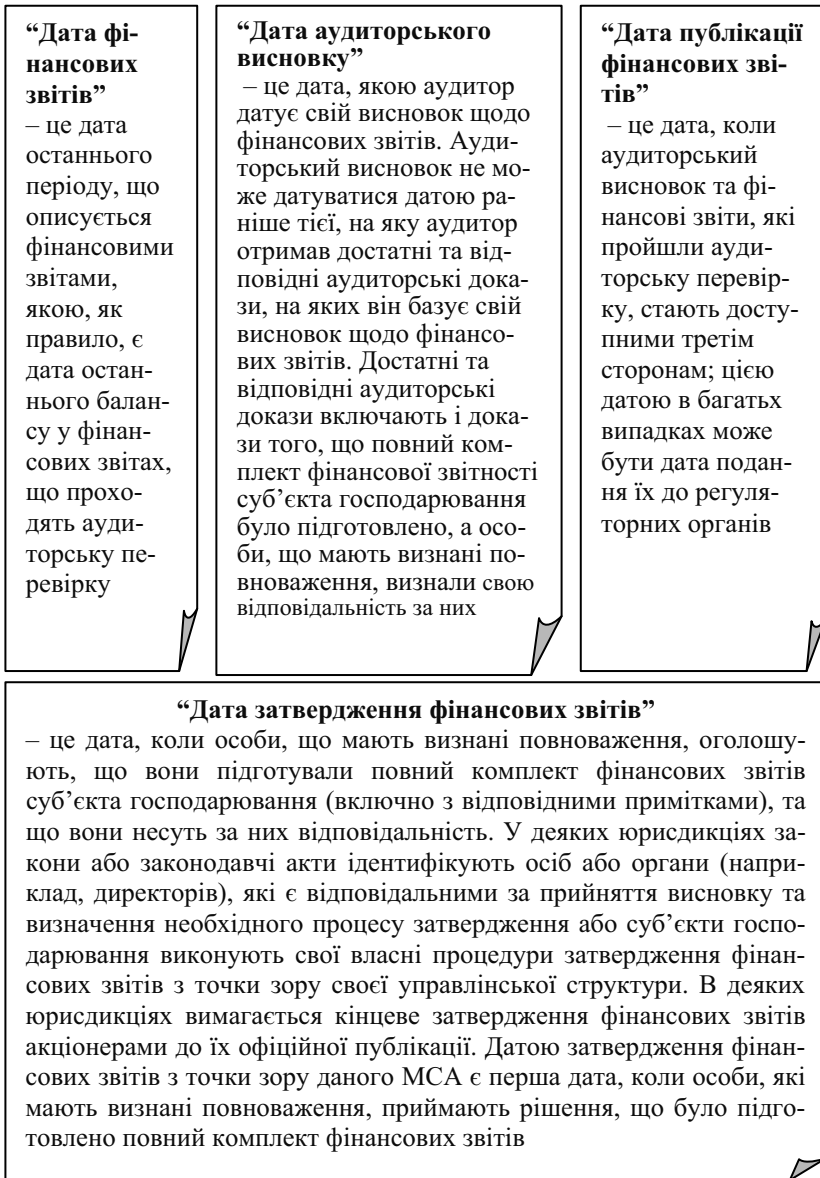


Рис. 2.16. Значення використаних в МСА 560 “Подальші події” термінів [6]

Аудиторів необхідно проаналізувати і оцінити подальші події за наступними напрямками:

- від дати фінансової звітності до дати аудиторського висновку;
- від дати аудиторського висновку до дати опублікування фінансових звітів;
- після опублікування фінансових звітів.

Подальші події можуть надати інформацію про ситуації на дату фінансових звітів, що можуть потребувати **коригувань**, або про ситуації, що виникли після дати складання фінансової звітності, які можуть потребувати **розкриття**.

За наслідками подій, що потребують *коригування*, підприємство зобов'язане внести зміни до окремих статей балансу чи інших звітних форм. Події, що потребують *розкриття*, не повинні бути відображені в основних формах річної фінансової звітності. З метою забезпечення користувачів звітності повною і достовірною інформацією, як правило, ці події мають бути розкриті в Примітках до річної фінансової звітності.

До подій, які відбулися після дати складання фінансових звітів і, огляд яких повинен виконати аудитор, зокрема, відносяться:

- істотні зміни в діяльності або фінансовому становищі;
- додаткова інформація відносно статей, відображених в обліку на основі попередньої або неповної інформації;
- здійснення будь-яких незвичних бухгалтерських коригувань;
- будь-які події (або ймовірність того, що вони відбудуться), які поставлять під сумнів відповідність облікової політики, використаної щодо складених фінансових звітів;
- істотні дії, прийняті радою директорів (нові зобов'язання, нові кредитори, позики, гарантії);
- плани або наміри, які можуть вплинути на балансову вартість або класифікацію активів, або зобов'язань у фінансових звітах (здійснені або планують продаж чи придбання суттєвих активів);
- зміни в стані правових питань, або істотні нові правові питання;
- початок або зміна в стані перевірки, розпочатої органами державного контролю і регулювання;

- нове законодавство або постанова уряду, що впливає на діяльність підприємства;
- випуск нових акцій або облігацій, реорганізація чи ліквідація підприємства;
- відчуження активів державою або знищення (пожежі, повені, інші стихійні лиха).

Аудитор зобов'язаний одержати достатню впевненість у відношенні всіх істотних подій аж до дати складання аудиторського висновку. Він повинен переконатися в тому, що подальші події прийняті до уваги або розкриті у фінансових звітах. В протилежному випадку, аудитор розглядає питання про модифікацію аудиторського висновку.

Основними аудиторськими процедурами призначеними для визначення подальших подій можуть бути:

- огляд процедур і процесів, які проводить керівництво ;
- ознайомлення з протоколами зборів акціонерів, засідань Ради директорів і інших виконавчих органів, проведених після дати фінансових звітів;
- запити щодо проблем, які обговорені на зборах, протоколи, які ще не готові;
- ознайомлення з самою останньою проміжною звітністю, з кошторисами, прогнозами, бюджетами;
- ознайомлення з оперативними звітами керівництва й персоналу;
- огляд бухгалтерських записів і облікових реєстрів після дати фінансових звітів;
- запити юристам щодо судових справ та позовів;
- ознайомлення з переліком укладених та анульованих договорів після дати фінансових звітів, з листами банків, клієнтів;
- вивчення фактичного виконання прогнозів, якщо такі були;
- спілкування з внутрішнім аудитором.

Активний пошук свідочтв щодо подій, які відбуваються після дати аудиторського висновку, але до дати опублікування фінансових звітів, не є обов'язком аудитора, але аудитор не повинен нехтувати будь-якою інформацією, про яку він довідався до дати затвердження звіту.

ЗАПАМ'ЯТАЙТЕ

Якщо управлінський персонал не вживає необхідних заходів щодо інформування всіх сторін, які одержали раніше опубліковані фінансові звіти й аудиторський висновок щодо них, про ситуацію, що склалася, і не переглядає фінансових звітів, хоча аудитор вважає за необхідне переглянути їх, аудитор повинен повідомити найвищому управлінському персоналу суб'єкта господарювання про заходи, які буде вжито ним, для запобігання посилення на аудиторський висновок. Такі заходи залежатимуть від юридичних прав та обов'язків аудитора та рекомендацій адвоката аудитора.

(МСА 560 “Подальші події”, §18 [6])

ЗАКРІПЛЕННЯ ГОЛОВНОГО

ЧИ ЗАСВОЇЛИ ВИ ОСНОВНІ ПОНЯТТЯ ?

1. Якими стандартами регулюються питання контролю якості аудиторських послуг?
2. Які існують рівні здійснення контролю якості?
3. Які заходи контролю якості реалізуються АПУ?
4. Що є елементами системи контролю якості, притаманними внутрішньофірмовому контролю?
5. Що є середовищем контролю якості?
6. Яку відповідальність несе керівництво за систему контролю якості фірми?
7. Обґрунтуйте необхідність підсумкового контролю в аудиті.
8. Які передумови і процедури підсумкового контролю?
9. Розкрийте зміст поняття “подальші події” та поясніть їхній вплив на вид аудиторського висновку.
10. Які події потребують коригування?
11. Які події потребують розкриття?

ЗАВДАННЯ



1. Проаналізуйте ситуацію.
2. Визначте невідповідності нормативним актам.
3. Сформулюйте суть невідповідностей.

Ситуація 2.8

Після завершення аудиту ВАТ “Легмаш” і передачі керівництву товариства аудиторського висновку аудитор довідався про події, які мали місце на дату складання аудиторського висновку, а саме: продаж 70% основних засобів, що були відображені в складі необоротних активів клієнта.

Аудитор повідомив вищому управлінському персоналу акціонерного товариства про те, що він дасть новий висновок. Чи правомірні дії аудитора?

Рішення ситуації 2.8

У випадку, якщо аудитор довідався про подію, яка змусила аудитора змінити свою думку, а аудиторський висновок уже був переданий клієнтові, він повинен обговорити це з керівництвом клієнта й повідомити йому про те, що ці звіти та його висновок не можуть надаватися третім сторонам або публікуватися та надати клієнтові новий висновок.

Новий аудиторський висновок повинен містити пояснювальний параграф. Якщо керівництво клієнта не побажає вносити зміни у фінансові звіти (розкриття інформації в примітках до фінансових звітів), в той час як аудитор вважає що це необхідно зробити, аудитор повинен видати модифікований висновок.

(МСА 560 “Подальші події”, МСА 700 “Аудиторський висновок про фінансову звітність”, 701 “Модифікація висновку незалежного аудитора”[6]).



ВИВЧАЄМО МІЖНАРОДНІ СТАНДАРТИ АУДИТУ, НАДАННЯ ВПЕВНЕНОСТІ ТА ЕТИКИ

(Витяг)

Міжнародний стандарт контролю якості 1

Контроль якості для фірм, що виконують аудит та огляд історичної фінансової інформації, а також інші завдання з надання впевненості, та надають супутні послуги

Призначення групи із завдання

43. До політики та процедур входять системи моніторингу завантаження та наявності **партнерів із завдань**^{*}, які б дозволили цим особам мати достатньо часу для адекватного виконання своїх завдань.

44. Для виконання завдання фірма повинна відібрати відповідний персонал, що має необхідні знання, компетенцію та час, які б дозволили виконати завдання відповідно до професійних стандартів та вимог законодавства і регуляторних органів, а також надали б фірмі або партнеру із завдання змогу скласти звіт, що відповідає обставинам.

45. Фірма впроваджує процедури оцінки знань та компетентності персоналу. Знання та компетентність персоналу, що розглядаються під час призначення групи із завдання та визначенні необхідного рівня нагляду, включають:

- розуміння та практичний досвід виконавця завдань аналогічного характеру та складності, набуті через відповідну підготовку й участь у практичній діяльності;
- розуміння вимог професійних стандартів, законодавчих та регуляторних вимог;
- відповідні технічні знання включно із знаннями інформаційних технологій;
- знання відповідної галузі, в якій працює клієнт;
- вміння застосовувати професійне судження;
- розуміння політики та процедур контролю якості фірми.

* “Партнер із завдання” – партнер або інша особа на фірмі, що відповідає за завдання, його виконання та звіт, що надається від імені фірми, та яка в разі потреби має відповідні повноваження від професійної, законодавчої або регуляторної організації.

ТЕМА 10. РЕАЛІЗАЦІЯ МАТЕРІАЛІВ АУДИТУ

У темі розглядаються такі питання:

- 10.1. Рішення користувачів звітності за результатами аудиту.
- 10.2. Відповідальність суб'єктів аудиторської діяльності.

Ключові слова та поняття: користувачі результатів аудиту, межі повноважень, максимальні повноваження.

Рекомендована література: 1, 3, 4, 5, 6, 8, 9, 11, 16, 23, 35, 41

Після вивчення теми ви повинні вміти:

- розрізняти поняття “мета”, “цілі”, “завдання” аудиту по відношенню до учасників (користувачів) аудиту;
- визначати завдання аудиту за законодавством та системою нормативного регулювання аудиторської діяльності;
- визначати економічні інтереси користувачів аудиту;
- характеризувати інформацію, що цікавить користувача аудиту;
- приймати відповідні рішення, ґрунтуючись на матеріалах аудиту;
- характеризувати права користувачів інформації та замовників аудиту;
- визначати повноваження замовників у межах їхніх повноважень стосовно обсягів і напрямів аудиторських перевірок;
- складати робочі документи щодо інформації переданої управлінському персоналу в усній чи письмовій формі;
- визначати доречні форми повідомлення інформації управлінському персоналу;
- дотримуватися вимог законодавчих та нормативних актів щодо зобов'язань аудитора та збереження конфіденційності інформації.

10.1. Рішення користувачів звітності за результатами аудиту

У ринкових умовах значно розширюється коло користувачів облікової, контрольної, аналітичної інформації.

В Україні у сфері фінансового контролю аудиторська діяльність регулюється Господарським кодексом України, Законом України «Про аудиторську діяльність», іншими нормативно-правовими актами та стандартами аудиту. Ці законодавчі і регуляторні акти де-

якою мірою визначають коло осіб, які є користувачами результатів аудиту.

Користувач результатів аудиту – це юридична чи фізична особа, зацікавлена в достовірності інформації, що підлягала аудиту. Адже саме користувач буде в подальшому приймати відповідні рішення, ґрунтуючись на матеріалах аудиту, вважаючи звітну інформацію за достовірну.

Так, *підприємства* найбільше цікавить оцінка ефективності господарських операцій; *власників і акціонерів* – прибутковість вкладених ними капіталів і рівень ризику їх можливої втрати; *кредиторів* – можливість своєчасного погашення заборгованості; *інвесторів* – наскільки ефективно працюють вкладені ними господарські засоби; *державні органи* – як суб'єкти підприємницької діяльності виконують свої зобов'язання перед державою.

Отже, в кожного користувача різні економічні інтереси, тому всі вони зацікавлені мати найбільш достовірну інформацію про реальний стан суб'єкта господарювання.

Відповідно до ст. 17 Закону України «Про аудиторську діяльність», користувачі інформації мають право виступати замовниками на проведення аудиту та виконання інших аудиторських послуг, установлювати обсяги та напрями аудиту в *межах повноважень*, визначених законодавством, установчими документами або відповідними договорами.

Максимальні повноваження при визначенні обсягу аудиту має власник, а представники державних контролюючих органів і контрагенти – лише в межах, наданих їм законодавством або визначених угодами.

Усі учасники аудиту також переслідують різні цілі (табл. 2.3).

Крім зовнішніх регулюючих або наглядових органів, яким аудитор надсилає інформацію з питань аудиту суб'єкта господарювання, аудитор повинен вчасно повідомляти таку інформацію, яка має значення для самого управління й виявлена в процесі аудиторської перевірки фінансових звітів. Це дає можливість особам, що відповідають за управління, вжити відповідних заходів.

Надання рекомендацій щодо інформування управлінського персоналу з питань аудиту обговорено в **МСА 260 “Повідомлення інформації з питань аудиту найвищому управлінському персоналу”**.

Таблиця 2.3.

Цілі учасників (користувачів аудиту)

Учасники (користувачі аудиту)	Характеристика їх цілей
<i>Аудитори</i>	Формулювання та висловлення думки про достовірність і відповідність фінансової звітності суб'єкта господарювання даним його бухгалтерського обліку
<i>Власники</i>	Отримання всього спектра достовірної інформації, необхідної для управління підприємством, уникнення штрафних санкцій, запобігання порушень законодавства
<i>Інвестори та акціонери</i>	Цікавляться ризиком, який властивий інвестиціям, і доходами від інвестицій. Їм необхідна інформація, яка допомагає визначити, що необхідно робити: купувати, утримувати або продавати. Акціонери зацікавлені в отриманні інформації, що дає їм можливість оцінити здатність підприємства виплачувати дивіденди
<i>Працівники суб'єкта господарювання</i>	Зацікавлені в отриманні інформації відносно стабільності та прибутковості роботодавця. Їх також цікавить інформація, яка дає можливість оцінити здатність підприємства забезпечити належний рівень оплати праці, пенсій і зайнятості
<i>Позикодавці суб'єкта господарювання</i>	Зацікавлені в отриманні інформації, що дає можливість визначити чи будуть позики та нараховані відсотки своєчасно повернуті
<i>Постачальники та інші кредитори</i>	Зацікавлені в отриманні інформації, що дає можливість визначити чи будуть своєчасно погашені суми заборгованості перед ними
<i>Інші клієнти суб'єкта господарювання</i>	Проявляють зацікавленість відносно безперервності діяльності підприємства, особливо у випадках, коли вони мають довготривалі угоди з підприємством або залежать від нього
<i>Уряд та урядові установи</i>	Зацікавлені в розміщенні ресурсів, і, таким чином, у діяльності підприємства. Інформація про господарюючі суб'єкти необхідна для регулювання їх діяльності, формування податкової політики, отримання статистичних даних про національний дохід тощо
<i>Громадськість</i>	Оскільки підприємства впливають на суспільство різними способами, наприклад, шляхом сплати податків до місцевих бюджетів, забезпечення зайнятості тощо, то достовірні фінансові звіти можуть допомогти громадськості безпосередньо наданням інформації стосовно останніх тенденцій і досягнень у добробуті підприємства та обсягів його діяльності

Цим МСА визначено форми повідомлення інформації. Аудитор може повідомляти інформацію управлінському персоналу усно або письмово. На це впливають наступні фактори:

- розмір, операційна структура, організаційно-правова форма суб'єкта господарювання і процес повідомлення інформації на суб'єкті господарювання, де проводиться аудиторська перевірка;
- характер, чутливість і важливість інформації з питань аудиту, яка має значення для управління;
- домовленість щодо регулярних зустрічей або звітування про інформацію з питань аудиту, яка має значення для управління;
- обсяг постійних контактів та контакти, які підтримує аудитор з управлінським персоналом.

Якщо управлінська структура суб'єкта господарювання чітко не визначена, то аудитор повинен узгодити із замовником, кому треба повідомляти важливу для управління інформацію з питань аудиту. З цією метою МСА рекомендують до листа-зобов'язання включити:

- опис форми, в якій буде повідомлятися інформація з питань аудиту, що має значення для управління;
- зазначення відповідних осіб, яким буде повідомлятися така інформація;
- зазначення будь-якої інформації з конкретних питань аудиту, яка має значення для управління, а отже, її треба повідомляти згідно з попередньою домовленістю.

У будь-якому випадку вся інформація з питань аудиту, яка має значення для управлінського персоналу, в усній чи письмовій формі, повинна бути задокументована в робочих документах аудитора.

Після закінчення аудиторської перевірки керівництво підприємства також повинно вчинити ряд дій для реалізації матеріалів аудиту. До них, зокрема, відноситься:

- складання “Проекту” Рішення за матеріалами аудиту”;
- розгляд його на Загальних зборах (акціонерів, учасників тощо);
- складання довідок, необхідних для пояснення окремих питань користувачам аудиторського висновку;
- передача матеріалів аудиту: висновок чи звіт – замовнику; висновок – зацікавленим користувачам; публікація у періодичній пресі.

ЗАПАМ'ЯТАЙТЕ

Ст. 9 “Обов’язки суб’єктів господарювання при проведенні аудиту” Закону України “Про аудиторську діяльність”, наголошує на необхідності створення органами управління суб’єкта господарювання належних умов аудитору для якісного виконання перевірки, покладання відповідальності за повноту і достовірність документів та іншої інформації, яка надається аудитору, на органи управління суб’єкта господарювання [5].

10.2. Відповідальність суб’єктів аудиторської діяльності

За неналежне виконання своїх обов’язків аудитори несуть професійну, дисциплінарну та майнову відповідальність перед клієнтом, органами, що видали дозвіл на заняття аудиторською діяльністю, аудиторською фірмою, третіми особами.

У ході виконання аудиту відповідальність, згідно з договором, розподіляється між аудитором, замовником та третіми особами (інвестори, кредитори, постачальники, акціонери тощо). Аудитор несе відповідальність перед замовником за професійну думку. Замовник несе відповідальність перед аудитором за фінансову звітність та вхідні залишки за рахунками, а також перед третіми особами в порядку черговості погашення боргів.

До аудиторів можуть бути застосовані й інші види відповідальності (а не тільки майнова чи інша цивільно-правова, наприклад кримінальна), відповідно до законодавства України (рис. 2.7).

Ст. 22 Закону України “Про аудиторську діяльність” передбачає, що порядок застосування стягнень до аудиторів (аудиторських фірм) визначається АПУ, а її рішення щодо стягнень можуть бути оскаржені в суді.

АПУ окремих рішенням затвердила **Положення про Дисциплінарну комісію Аудиторської палати України** (Рішення АПУ №176/9.2 від 266.04.2007 р.), яким визначаються її головні завдання. До них, зокрема, відносяться:

- розгляд матеріалів дисциплінарного впровадження по фактам порушення аудиторами та аудиторськими фірмами України вимог Закону України “Про аудиторську діяльність”, стандартів аудиту та норм професійної етики;
- прийняття рішень, спрямованих на запобігання в аудиторській практиці порушень професійних та законодавчих вимог щодо аудиторської діяльності та її якості.

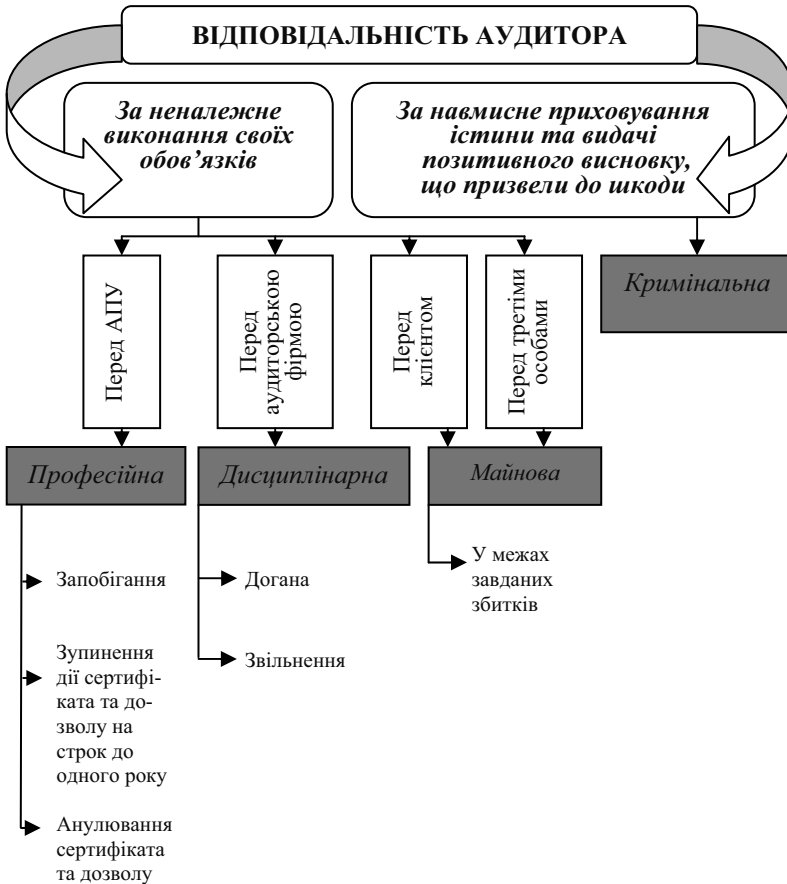


Рис. 2.17. Характеристика видів відповідальності аудитора [35]

ЗАПАМ'ЯТАЙТЕ

Якщо під час аудиту використовуються послуги експерта, він надає результати своєї роботи письмово у вигляді висновку (звіту, розрахунку тощо). Відомості, включені до висновку експерта, повинні викладатися таким чином, щоб очевидними були їхній зміст і форма, та неможливі різні тлумачення. Він готується на паперовому, машинному або інших носіях, як мінімум у двох примірниках, один з яких надається господарюючому суб'єкту, а другий – аудиторській фірмі. Висновок підлягає включенню до робочої документації аудиторської фірми.

ЗАКРІПЛЕННЯ ГОЛОВНОГО

ЧИ ЗАСВОЇЛИ ВИ ОСНОВНІ ПОНЯТТЯ ?

1. Які види відповідальності і перед ким несе аудитор?
2. Як розподіляється відповідальність між аудитором, замовником та третіми особами?
3. Як діє аудитор у разі виявлення суттєвої інформації, що може мати вплив на фінансову звітність клієнта? Чи несе він за це відповідальність?
4. Які нормативні документи та законодавчі акти України визначають міру відповідальності аудитора?
5. Які форми повідомлення інформації замовнику аудиту доречні?

ЗАВДАННЯ



1. Проаналізуйте ситуацію.
2. Визначте міру та вид відповідальності аудитора.

Ситуація 2.9

Аудиторська фірма “Екон” 25.03.20XX р. видала безумовно-позитивний висновок товариству “Сервісцентр” за підсумками минулого року. Аудитори отримали достатні та відповідні докази щодо фінансової інформації, але була суттєва невизначеність щодо безперервності діяльності товариства, про яку аудитори не склали пояснюючого параграфа до аудиторського висновку. На підставі цього висновку товариство отримало кредит на придбання устаткування в сумі 2 000 000 грн. У вересні поточного року проти товариства “Сервісцентр” порушено справу про банкрутство. Аудит достовірності ліквідаційного балансу, проведений іншим аудитором, виявив ознаки кризового фінансового стану клієнта на момент отримання ним кредиту.

Рішення ситуації 2.9

У разі існування суттєвої невизначеності щодо безперервності діяльності обов’язком управлінського персоналу є оцінювання здатності суб’єкта господарювання продовжувати свою діяльність, і фінансова звітність про це повинна містити відповідне розкриття інформації.

Аудитор несе відповідальність за розгляд наявності суттєвих невизначеностей, що їх треба розкрити у фінансових звітах і при складанні безумовно-позитивного висновку надати пояснюючий параграф. У даному випадку аудитор, наприклад, міг неправильно визначити обсяг вибірки при дослідженні розрахунків клієнта з бюджетом за податками і платежами, що в подальшому за ліквідаційним балансом призвело до спрямування активів на погашення податкового боргу.

(МСА 570 “Безперервність”[6])



ВИВЧАЄМО МІЖНАРОДНІ СТАНДАРТИ АУДИТУ, НАДАННЯ ВПЕВНЕНOSTI ТА ЕТИКИ (Витяг)

МСА 260 “Повідомлення інформації з питань аудиту найвищому управлінському персоналові” Відповідні особи

5. Аудитору слід встановити осіб, що належать до найвищого управлінського персоналу, яким слід повідомляти інформацію з питань аудиту, що має значення для управління.

6. У різних країнах є різні управлінські структури, що відображають культурні та правові традиції. Наприклад, у деяких країнах функція нагляду і функція управління юридично розділені між різними органами, наприклад, між спостережною (що цілком або в основному не є виконавчою) радою та правлінням (виконавчим органом). В інших країнах обидві функції юридично покладені на один орган, хоча може існувати аудиторський комітет (ревізійна комісія), який надає допомогу цьому органу в здійсненні його управлінських обов'язків, пов'язаних із фінансовою звітністю.

7. Така різноманітність ускладнює встановлення універсальних критеріїв визначення найвищого управлінського персоналу та осіб, яким аудитор повідомляє інформацію з питань аудиту, що має значення для управління. Аудитор застосовує судження для визначення осіб, яким треба повідомляти інформацію з питань аудиту, що має значення для управління, беручи до уваги управлінську структуру суб'єкта господарювання, обставини завдання та відповідні закони. Аудитор враховує також юридичні обов'язки цих осіб. Наприклад, на суб'єктах господарювання, де існує спостережна рада або ревізійна комісія, відповідними особами можуть бути ці органи. Проте на суб'єктах господарювання, де єдиний орган створив ревізійну комісію, аудитор може прийняти рішення повідомляти інформацію з питань аудиту аудиторському комітету (ревізійній комісії) або всьому органі (залежно від важливості інформації з питань аудиту, яка має значення для управління).

ТЕМА 11. АУДИТОРСКІ ПОСЛУГИ ЇХ ОБ'ЄКТИ І ВИДИ

У темі розглядаються такі питання:

11.1. Поняття про послуги аудиторських фірм та їхні види.

11.2. Супутні та інші послуги.

Ключові слова та поняття: *завдання з надання впевненості, супутні послуги, інші послуги, організаційне забезпечення аудиту, методичне забезпечення аудиту, консультування, звіт аудитора (аудиторської фірми).*

Рекомендована література: 5, 6, 17, 21, 35, 42, 44, 48, 51, 58.

Після вивчення теми ви повинні вміти:

- визначати перелік аудиторських послуг у межах чинного законодавства та рішень професійних організацій;
- дотримуватися принципів, які супроводжують надання супутніх аудиту послуг;
- застосовувати загальні професійні вимоги до аудиторських послуг;
- класифікувати аудиторські послуги з метою розподілу всіх видів послуг на певні ряди за ознакою об'єктів цих послуг;
- застосовувати заходи контролю якості аудиторських послуг;
- опрацьовувати внутрішні стандарти, які стосуються методичного та організаційного забезпечення аудиту;
- застосовувати програмне забезпечення аудиту історичної фінансової інформації, огляду та супутніх послуг аудиторських фірм (аудиторів);
- документувати процес надання супутніх та інших послуг, пов'язаних з професійною діяльністю аудиторів;
- характеризувати переваги і недоліки різних видів співробітництва аудиторської фірми і клієнта.

11.1. Поняття про послуги аудиторських фірм та їхні види

Ділові контакти аудиторської фірми з підприємством-клієнтом зазвичай не обмежуються аудиторськими перевітками. В межах комплексу послуг, запропонованого аудиторськими фірмами, використовується багато різних можливостей.

Послуги, які надаються аудиторами (аудиторськими фірмами), поділяються на:

- *завдання з надання впевненості*, що виконуються згідно з Міжнародною концептуальною основою завдань з надання впевненості та відповідними стандартами (Міжнародними стандартами аудиту, Міжнародними стандартами завдань з огляду, Міжнародними стандартами завдань з надання впевненості);
- *супутні послуги*, визначені Міжнародними стандартами супутніх послуг;
- *інші послуги*, пов'язані з професійною діяльністю аудиторів (аудиторських фірм), які визначені Аудиторською палатою України відповідно до Закону України “Про аудиторську діяльність”;
- *організаційне та методичне забезпечення аудиту*.

Відповідно до **ст. 3 Закону України “Про аудиторську діяльність”**, *аудитори (аудиторські фірми) можуть надавати інші аудиторські послуги, пов'язані з їхнього професійною діяльністю, зокрема по веденню та відновленню бухгалтерського обліку, у формі консультацій з питань бухгалтерського обліку та фінансової звітності, експертизи та оцінки стану фінансово-господарської діяльності та інших видів економіко-правового забезпечення господарської діяльності суб'єктів господарювання.*

Перелік послуг, які можуть надавати аудитори (аудиторські фірми), визначається Аудиторською палатою України відповідно до стандартів аудиту [5].

До завдань з надання впевненості належать:

- 1) аудит історичної фінансової інформації, зокрема фінансової звітності;
- 2) огляд історичної фінансової інформації, зокрема фінансової звітності;

- 3) завдання з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації:
- оцінювання (перевірка) ефективності (відповідності) системи внутрішнього контролю (аудиту);
 - оцінювання (перевірка) ефективності (відповідності) використання виробничих потужностей;
 - оцінювання (перевірка) ефективності (відповідності) функціонування системи управління;
 - оцінювання (перевірка) ефективності (відповідності) системи матеріального стимулювання та оплати праці персоналу замовника або третіх осіб;
 - оцінювання (перевірка) ефективності (відповідності) систем управління персоналом;
 - оцінювання (перевірка) ефективності (відповідності) інформаційних систем (технологій);
 - оцінка (перевірка) ефективності систем інформаційної безпеки діяльності підприємства;
 - оцінювання (перевірка) ефективності (відповідності) систем корпоративного управління;
 - оцінювання відповідності діяльності підприємства вимогам законодавства (податкового, митного, господарського тощо);
 - оцінювання (перевірка) відповідності вимогам законодавства управлінських рішень або окремих господарських операцій;
 - економічні експертизи (в тому числі судові за наявності відповідної атестації судового експерта);
 - оцінювання вартості активів (у тому числі незалежна за наявності кваліфікаційного свідоцтва оцінювача);
 - оцінювання (тестування) надійності системи бухгалтерського обліку;
 - оцінювання (тестування) відповідності рівня професійних знань персоналу бухгалтерії;
 - здійснення на замовлення розрахунків (економічний, фінансовий, стратегічний та інші види аналізу) для оцінювання стану та результатів господарської діяльності;
 - перевірка прогнозованої фінансової інформації;
 - інші завдання, які виконуються як завдання з надання впевненості.

Відповідно до повноважень АПУ, визначених ст.12 Закону України “Про аудиторську діяльність”, щорічно Аудиторська палата України отримує від аудиторських фірм та аудиторів звіти про виконані ними роботи, здійснює їх аналіз та подає до Кабінету Міністрів України узагальнену інформацію про стан аудиторської діяльності в Україні [5].

Форма такої звітності затверджена АПУ Рішенням від 16.01.2007р. № 170 “Про **Звіт аудиторських фірм/аудиторів про надані аудиторські послуги за формою № 1-аудит**”.

11.2. Супутні та інші послуги

Встановлення положень і надання рекомендацій стосовно професійної відповідальності виконавців, а також форми і змісту висновку (звіту), що надається у зв'язку з виконанням супутніх послуг аудиторської фірми описано в МССП 4400 “Завдання з виконання погоджених процедур стосовно фінансової інформації”, МССП 4410 “Завдання з підготовки фінансової інформації”.

Відповідно до цих стандартів, **супутні послуги** охоплюють погоджені процедури стосовно фінансової інформації та завдання з підготовки фінансової інформації.

Завдання з погоджених процедур. У завданні з погоджених процедур аудитор зобов'язується виконати ті аудиторські процедури, які були погоджені аудитором, суб'єктом господарювання та будь-якими відповідними третіми сторонами, а також навести виявлені фактичні дані у висновку.

Одержувачі цього висновку повинні оформлювати свої власні висновки на підставі висновку аудитора. Передбачається, що висновок надаватиметься лише тим сторонам, з якими ці процедури погоджено, оскільки інші сторони, не обізнані з обґрунтуванням таких процедур, можуть неправильно розтлумачити їхні результати.

Завдання з підготовки інформації. У завданні з підготовки інформації бухгалтер має використовувати бухгалтерський, а не аудиторський досвід для збирання, класифікації та узагальнення фінансової інформації.

Перелік інших послуг, пов'язаних з професійною діяльністю аудиторів (аудиторських фірм), наведені на рис. 2.18.

Окремим напрямом надання аудиторських послуг є процедури **консультування**.

<i>Навчальне консультування</i>	Передбачає інформування співробітників клієнта про нові наукові і технічні досягнення з їх одночасним впровадженням у господарську діяльність шляхом проведення наукових семінарів, навчання на курсах підвищення кваліфікації
<i>Проведення професійних тренінгів</i>	Передбачає читання курсів лекцій, проведення практичних занять, семінарів спеціалістами аудиторської фірми
<i>Навчання облікового персоналу</i>	Така послуга виступає як продовження послуги з організації бухгалтерського обліку. Аудиторська фірма підбирає і готує для роботи в бухгалтерії підприємства штат співробітників, починаючи від бухгалтерів і закінчуючи головним бухгалтером та фінансовим директором
<i>Розробка для замовника документів</i>	Опрацювання документів необхідних для легалізації та організації господарської діяльності (статуту, накази, внутрішні норми та правила, документи системи стимулювання персоналу)
<i>Ведення бухгалтерського обліку</i>	На підприємстві, яке не має бухгалтерської служби, облік може вестися спеціалізованою аудиторською фірмою чи аудитором на договірних засадах
<i>Відновлення бухгалтерського обліку</i>	Ця послуга проводиться за певний період, носить разовий характер та вимагає високої кваліфікації аудитора. Замовник надає аудитору всі документи по господарських операціях за певний період, а аудитор складає необхідні розрахунки, реєстри і формує бухгалтерську звітність
<i>Складання фінансової звітності</i>	Такий вид послуг може бути наслідком проведеного аудиторською фірмою комплексу робіт з ведення бухгалтерського обліку, або ж бути самостійним видом робіт аудиторської фірми-складання звітності за даними облікових реєстрів, наданих замовником
<i>Складання податкових декларацій та звітів</i>	Комплексу робіт з ведення податкового обліку, або ж бути самостійним видом робіт аудиторської фірми-складання звітності за даними облікових реєстрів, наданих замовником
<i>Представлення інтересів замовника</i>	Передбачає попередню здачу і захист в усіх державних, соціальних фондах, надання статистичної звітності органам статистики
<i>Інші види аудиторських послуг</i>	Надання цих послуг не повинно суперечити стандартам аудиторської діяльності, Кодексу професійної етики аудитора, чинному законодавству України та рішенням АПУ

Рис. 2.18. Перелік інших послуг аудиту

Відповідно до ст.7 Закону України «Про аудиторську діяльність», аудиторські послуги у вигляді консультацій можуть надаватись усно або письмово з оформленням довідки та інших офіційних документів. Аудиторські послуги у вигляді експертиз оформляються експертним висновком або актом.

Результати надання інших аудиторських послуг оформляються відповідно до стандартів аудиту [5].

Основними видами консультування в професійній діяльності аудиторів (аудиторських фірм) можуть бути:

1. Консультування з питань бухгалтерського обліку та фінансової звітності:
 - обрання облікової політики;
 - встановлення та дотримання методології бухгалтерського обліку;
 - організація бухгалтерського обліку;
 - організації податкового обліку та податкової звітності;
 - консолідації фінансової звітності;
 - трансформації звітності за іншою, ніж та, що застосовується, концептуальною основою;
 - інші види консультацій замовника з питань обліку, звітності, оподаткування.
2. Консультації з питань системи внутрішнього контролю.
3. Консультації з питань оподаткування.
4. Консультації з питань застосування інформаційних технологій
5. Консультації з інших питань управління та ведення бізнесу:
 - правового забезпечення прийняття (або результатів прийняття) управлінських рішень щодо зміни форм власності, форм господарювання, функцій власності, легітимності окремих господарських операцій, та ін.;
 - організаційного забезпечення управління – структуризація, реструктуризація, перебудова, розробка нової системи обліку, внутрішнього контролю, внутрішнього аудиту, управління в цілому, розробка внутрішніх інструкцій для посадових осіб, внутрішніх стандартів корпоративного управління тощо;
 - інформаційного забезпечення управління – консультування щодо вибору програмних продуктів або технічної бази з автоматизації обліку та внутрішнього контролю (аудиту);
 - розроблення схем документообігу, форм внутрішніх документів та інформаційних потоків у системі управління замовника; проведення тренінгів, внутрішньофірмових семінарів з питань обліку, опо-

даткування, правового забезпечення та організації управління, безпеки бізнесу для співробітників замовника тощо;

- управління грошовими потоками, інвестиційної політики.

Організаційне та методичне забезпечення аудиту головним чином спрямоване на:

- розроблення та видання методичних матеріалів (вказівок, рекомендацій, практичних посібників, внутрішніх стандартів, програмного забезпечення) для аудиторів та аудиторських фірм;
- проведення професійних тренінгів для практикуючих аудиторів;
- здійснення заходів з контролю якості аудиторських послуг.

ЗАПАМ'ЯТАЙТЕ

Конкуренція на ринку аудиторських послуг збільшується з кожним днем, тому керівники аудиторських фірм повинні постійно слідкувати за вартістю таких послуг, щоб не втратити наявне коло клієнтів і мати можливість знаходити нових. Для цього необхідно контролювати витрати на проведення аудиту і постійно намагатись оптимізувати їх, максимально знижуючи невиправдані витрати [20, С.48].

ЗАКРІПЛЕННЯ ГОЛОВНОГО

ЧИ ЗАСВОЇЛИ ВИ ОСНОВНІ ПОНЯТТЯ ?

1. Що таке послуги аудиторських фірм?
2. Як класифікуються послуги аудиторських фірм?
3. Як надаються консультаційні послуги аудиторських фірм?
4. Яких принципів дотримуються аудитори при наданні аудиторських послуг?
5. Які загальні професійні вимоги застосовуються до супутніх послуг?
6. Які заходи контролю якості застосовуються до супутніх послуг?
7. Що є “іншими аудиторськими послугами”?
8. Назвіть основні види консультування.

ЗАВДАННЯ



1. Проаналізуйте ситуацію.
2. Визначте, хто несе відповідальність за якість і терміни виконання аудиторських послуг.

Ситуація 2.10

Аудиторська фірма “Професіонал” передала клієнту результати виконаної роботи (аудиторський висновок та інші підсумкові документи, складені відповідно до умов договору) із запізненням на три робочі дні. Крім того, через тиждень результати проведеного аналізу показників фінансової звітності були відкликані аудиторською фірмою, мотивуючи тим, що його проводив асистент аудитора, який не має достатнього досвіду і він припустився помилки.

Директор аудиторської фірми особисто вибачився перед клієнтом. Незважаючи на це, керівництво підприємства звернулося зі скаргою в Аудиторську палату України на аудиторську фірму “Професіонал”.

Хто несе відповідальність за якість і термін виконання аудиторських послуг згідно з чинним законодавством?

Рішення ситуації 2.10

Відповідальність за якість і термін виконання аудиторських послуг насамперед несе сама аудиторська фірма. За неналежне виконання своїх обов’язків аудитори несуть професійну, дисциплінарну та майнову відповідальність перед клієнтом, органами, що видали дозвіл на заняття аудиторською діяльністю, третіми особами залежно від наслідків цієї ситуації. Передбачається також, що порядок застосування стягнень до аудиторів (аудиторських фірм) визначається АПУ, а її рішення щодо стягнень можуть бути оскаржені в суді (Ст. 22 Закону України “Про аудиторську діяльність”).



ВИВЧАЄМО МІЖНАРОДНІ СТАНДАРТИ АУДИТУ, НАДАННЯ ВПЕВНЕНOSTI ТА ЕТИКИ (Витяг)

МСА “Розуміння суб’єкта господарювання та його середовища та оцінка ризиків суттєвих викривлень”

Процес оцінки ризиків суб’єкта господарювання

б. Ризики, що стосуються фінансової звітності, включають зовнішні і внутрішні події та обставини, що можуть впливати на здатність суб’єкта господарювання ініціювати, відобразити в обліку і в звітності фінансові дані, які відповідають твердженням управлінського персоналу у фінансових звітах. Управлінський персонал може ініціювати розробку планів, програм або заходів, спрямованих на конкретні ризики, і може вирішити прийняти ризик з міркувань витрат або з інших міркувань. Ризики можуть виникати або змінюватися відповідно до обставин, зокрема, таких як:

- **Зміни в середовищі, в якому провадиться діяльність.** Зміни в регуляторному або операційному середовищі можуть призвести до змін у конкретному тиску і до появи суттєво відмінних ризиків.
- **Новий персонал.** Нові працівники можуть мати інше розуміння внутрішнього контролю, або зосереджуватися на інших його аспектах.
- **Нові або модернізовані інформаційні системи.** Суттєві або швидкі зміни в інформаційних системах можуть змінити ризики, пов’язані з внутрішнім контролем.
- **Швидкі темпи зростання.** Суттєве або швидке розширення діяльності може створити певне навантаження для контролю і збільшити ризик розвалу процедур контролю.
- **Нові технології.** Впровадження нових технологій у процес виробництва або інформаційну систему може змінити ризик, пов’язаний з внутрішнім контролем.
- **Корпоративна реструктуризація.** Реструктуризація може супроводжуватися скороченням персоналу і змінами у функції нагляду або розмежуванням обов’язків, що, в свою чергу, може змінити ризики, пов’язані з внутрішнім контролем.

МОДУЛЬ III “ВНУТРІШНІЙ АУДИТ”

**ТЕМА 12. ВНУТРІШНІЙ АУДИТ: ЙОГО СУТНІСТЬ,
ОБ’ЄКТИ І СУБ’ЄКТИ**

**ТЕМА 13. МЕТОДИЧНІ ПРИЙОМИ
ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ**

**ТЕМА 14. РЕАЛІЗАЦІЯ МАТЕРІАЛІВ
ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ**

ТЕМА 12. ВНУТРІШНІЙ АУДИТ: ЙОГО СУТНІСТЬ, ОБ'ЄКТИ І СУБ'ЄКТИ

У темі розглядаються такі питання:

- 12.1. Внутрішній контроль на підприємстві, його види.
- 12.2. Об'єкти внутрішнього аудиту.
- 12.3. Функції внутрішнього аудитора.
- 12.4. Планування роботи внутрішнього аудитора.

Ключові слова та поняття: внутрішній контроль, середовище контролю, внутрішній аудит, операційний аудит, внутрішній аудитор, служба внутрішнього аудиту.

Рекомендована література: 2, 3, 6, 19, 20, 36, 39, 48, 50, 53.

Після вивчення теми ви повинні вміти:

- визначати функції внутрішнього контролю як складової системи управління підприємством;
- розрізнити переваги та відмінності внутрішнього і зовнішнього контролю;
- ефективно застосовувати сфери внутрішнього аудиту;
- визначати роль і функції внутрішнього аудиту;
- визначати процедури аудиту, за якими оцінюється діяльність системи внутрішнього контролю;
- опрацювати Положення про службу внутрішнього аудиту, враховуючи цілі, повноваження та функціональні обов'язки служби внутрішнього аудиту, механізм організації її роботи;
- визначати відповідальність керівника служби внутрішнього аудиту;
- складати плани (графіки), що відображають виконання функціональних обов'язків працівників служби внутрішнього аудиту.

12.1. Внутрішній контроль на підприємстві, його види

Вимоги сучасних ринкових економічних відносин формують новий, зовсім інший підхід до питання управління підприємством і збереження власності, в яке вкладено кошти. Це розуміння необхідності нових підходів до збереження майна підприємства втілюється

в пошук нових форм контролю, який відіграє важливу роль в управлінні господарською діяльністю.

Функція контролю притаманна управлінню з моменту створення підприємства, формулювання його завдань, планів на майбутнє. Без контролю не може існувати ніякий вид управління, як управління не може існувати без:

- об'єктивної інформації щодо фактичного стану справ на підприємстві;
- перевірки відхилень від встановлених вимог до прийнятих управлінських рішень;
- виявлення та попередження тих факторів і умов, які негативно впливають на виконання цих рішень і насамперед, на досягнення поставленої мети.

Такий контроль має назву внутрішньогосподарського (внутрішнього) контролю.

Дослідженню питань організації і функцій внутрішньогосподарського контролю і внутрішнього аудиту велику увагу приділяють як зарубіжні так і вітчизняні вчені і практики (В. Алборов, М. Білуха, І. Дмитренко, В. Рудницький, Л. Сухарева). У цьому розділі дещо узагальнено та доповнено результати вивчення та оцінки системи внутрішнього контролю та організації внутрішнього аудиту, проведеного В. Рудницьким та іншими авторами [50, 53].

МСА 315 “Розуміння суб’єкту господарювання та його середовища та оцінка ризиків суттєвих викривлень” розглядає *внутрішній контроль* як процес, який визначається і на який впливають особи, наділені повноваженнями управління і несуть відповідальність щодо досягнення цілей суб’єкта господарювання, достовірності фінансової звітності, ефективності діяльності та дотримання застосованих законів та нормативних актів.

Внутрішній контроль – це процес, який забезпечує відповідність функціонування конкретного об’єкта прийнятим управлінським рішенням і спрямований на успішне досягнення поставленої мети. Залежно від завдань внутрішній контроль класифікується за видами (рис. 3.1).

Система внутрішнього контролю – це політика і процедури внутрішнього контролю, прийняті управлінським персоналом суб’єкта господарювання з метою забезпечення (наскільки це можливо) правильного й ефективного ведення господарської діяльності (в тому числі дотримання політики управлінського персоналу), збере-

ження активів, запобігання шахрайству та помилкам, а також виявлення їх, забезпечення точності і повноти облікових записів, своєчасної підготовки достовірної фінансової інформації.

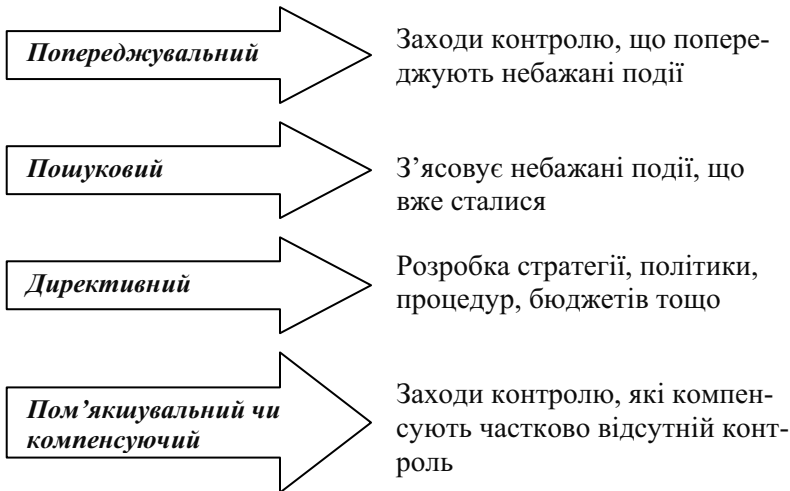


Рис. 3.1. Види внутрішнього контролю

Система внутрішнього контролю охоплює й інші питання, безпосередньо пов'язані з функціями облікової системи.

Внутрішній контроль, згідно з визначеннями МСА 315, містить такі складові:

- *середовище контролю;*
- *процес оцінювання ризиків суб'єкта господарювання;*
- *інформаційні системи, в тому числі пов'язані з ними відповідні бізнес-процеси, що стосуються фінансової звітності, та обмін інформацією;*
- *процедури контролю;*
- *моніторинг заходів контролю.*

Невід'ємною частиною внутрішнього контролю діяльності підприємства є **внутрішній аудит**, який повинен виконувати не тільки контрольні функції, а, насамперед, розв'язувати завдання, що входять до сфери аудиту ефективності системи внутрішнього контролю підприємства, має охоплювати аналіз і оцінку адекватності, а також якості виконання покладених на цю систему функцій. Тобто *внутрішній аудит дає оцінку контрольним процедурам та механізму внутрішнього контролю.*

Внутрішній аудит здійснюється на попередній стадії виконання комерційної, технологічної або фінансової угоди в процесі її проходження і після завершення. Він дає експертну науково обґрунтовану оцінку господарським операціям і процесам.

ЗАПАМ'ЯТАЙТЕ

***Внутрішній контроль** – це необхідна умова існування будь-якого підприємства. Доцільно в усіх галузях економіки, на кожному підприємстві запровадити систему внутрішнього контролю і при вмілому використанні його функцій органами управління він може бути одним із найефективніших інструментів менеджменту.*

12.2. Об'єкти внутрішнього аудиту

Внутрішній аудит є одним із видів господарського контролю суб'єктів підприємницької діяльності. Забезпеченню ефективності діяльності багато в чому сприяють впровадження і правильна організація системи внутрішнього аудиту. Внутрішній аудит аналізує ситуацію ризику і застерігає від банкрутства, використовує ноу-хау для збільшення прибутку й ефективності нової технології, вживає заходів, що сприяють фінансовій діяльності підприємства.

Внутрішні аудитори звітують перед вищим керівництвом підприємства. За внутрішній аудит відповідає підприємство або один із його відділів, тобто це контрольний орган всередині фірми. Керівник такого контрольного органу (або внутрішній аудитор) підпорядкований керівництву підприємства. Внутрішній контрольний орган здійснює аудиторські перевірки на самому підприємстві або в його підрозділах.

Мета внутрішнього аудиту – удосконалення організації й управління виробництвом, виявлення і мобілізація резервів його зростання, експертна оцінка дотримання економічної політики підприємства, включаючи облікову, оцінці функціонування внутрішньогосподарського контролю, який здійснюється всіма його структурними підрозділами.

Перевагою внутрішнього аудиту, на відміну від зовнішнього, є те, що він системний – складається з попереднього, поточного та

наступного, є безперервним, суцільним, що має дуже важливе значення для успішного функціонування підприємства.

Внутрішні аудитори можуть проводити звичайні перевірки на відповідність (визначити, чи дотримано в господарській системі тих специфічних процедур або правил, які прописані персоналу вищим керівництвом (адміністрацією), або займатися операційним аудитом (перевірка будь-якої частини процедур і методів функціонування господарської системи з метою оцінювання продуктивності й ефективності) (рис. 3.2).

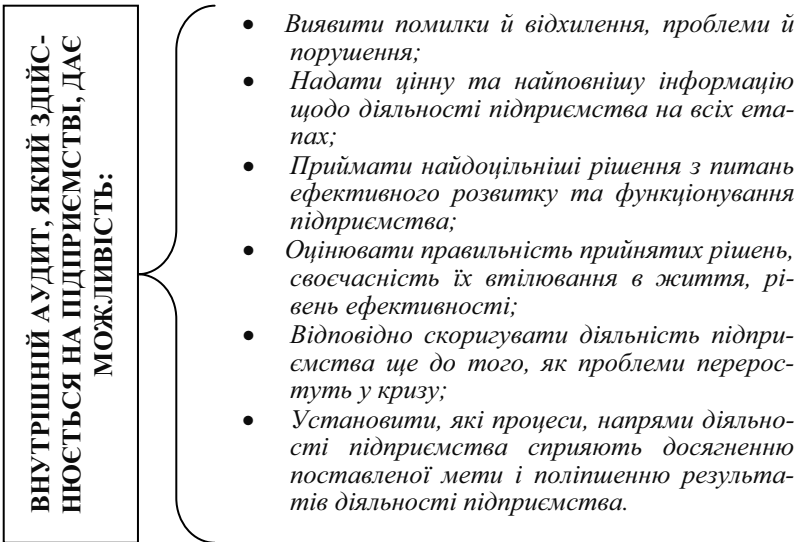


Рис. 3.2. Можливості внутрішнього аудиту

Об'єкти внутрішнього аудиту визначаються за принципом значимості в процесі управління підприємством і відповідають таким групам (рис. 3.3)[50]:

- організаційні об'єкти;
- об'єкти тактичного значення;
- об'єкти стратегічного значення.

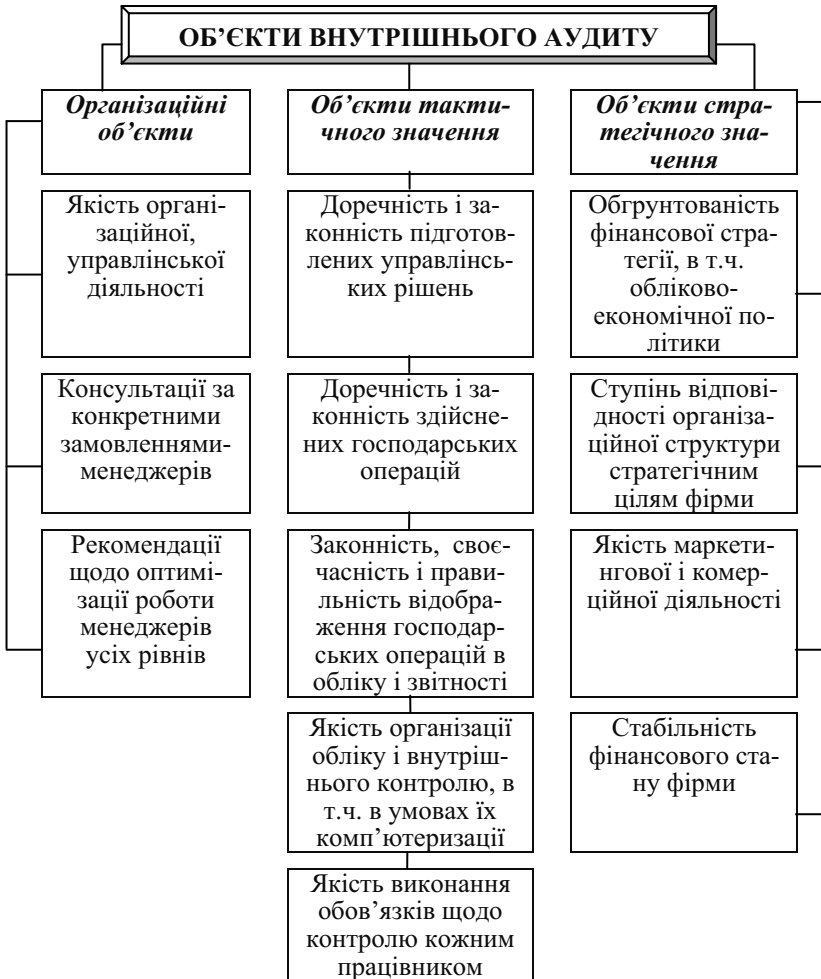


Рис. 3.3. Структура і зміст об'єктів внутрішнього аудиту[50]

Основні об'єкти внутрішнього аудиту:

- стан і ведення бухгалтерського фінансового обліку;
- фінансова звітність, її вірогідність;
- стан необоротних активів, запасів;
- забезпечення підприємства власними обіговими коштами;
- платоспроможність і фінансова стійкість;
- система управління підприємством;
- робота економічних і технічних служб підприємства;
- правильність визначення доходу, що підлягає оподаткуванню, своєчасність і повнота сплати податків;
- планування, нормування і стимулювання;
- внутрішньогосподарський контроль;
- виробничо-господарська діяльність тощо.

Внутрішній аудитор результати своєї роботи відображає у *звіті*, який дає йому можливість звернути увагу керівництва на відповідну проблему. Щоб досягти намічених цілей, звіт не варто розтягувати і перевантажувати зайвими подробицями. Він має бути чітким, точним, зрозумілим і своєчасним. Стандартної форми для звітів внутрішніх аудиторів немає і, ймовірно, ніколи не буде через багатогранність об'єктів перевірки, відмінності у здібностях аудиторів та інтересах керівників.

ЗАПАМ'ЯТАЙТЕ

Внутрішній аудит є системним і суворо документальним, безперервним, універсальним (суцільним) заходом. Системний підхід по відношенню до організації процесу внутрішнього аудиту пропонує визначення:

- *правового, регламентного, інформаційного та технічного забезпечення;*
- *мети, завдань, об'єктів і суб'єктів;*
- *основних принципів організації, методології і професійної етики;*
- *основних етапів процесу аудиту;*
- *системи методик проведення аудиту і принципів їхньої побудови;*
- *структури і змісту контрольної інформації та основних напрямів її використання.*

12.3. Функції внутрішнього аудитора

Внутрішній аудит є складовою внутрішнього контролю і здійснюється за рішенням органів управління підприємством для контролю й аналізу господарської діяльності. Внутрішній аудит здійснюється або на основі рішення органів управління, або відповідно до порядку, встановленого законодавством.

Головна мета внутрішнього аудитора – визначити, чи має фінансова звітність підприємства суттєві перекручення.

Термін “**Внутрішній аудитор**” означає діяльність внутрішньої аудиторської служби (або служби внутрішніх ревізорів підприємства).

Структура внутрішнього аудиту підприємства включає три елементи:

- умови проведення аудиту;
- систему бухгалтерського обліку;
- процедури аудиту.

Кожний елемент розуміють як наявність правил, процедур, методики і документації, розроблених для захисту своїх коштів, отримання надійної інформації з фінансів, підвищення ефективності роботи і дотримання відповідних вимог.

Основні функції служби внутрішнього аудиту, як правило, складаються з процедур дослідження окремих операцій підприємства, оцінювання і контролю відповідності цих операцій, відображених у бухгалтерському обліку, а також контролю за функціями внутрішньої системи контролю підприємства.

Можливість і мета діяльності служби внутрішнього аудиту мають широкий спектр та напрями і залежать від розміру та структури підприємства, а також потреб керівництва.

До завдань служби внутрішнього аудиту, зокрема, відносяться:

- надання рекомендацій з удосконалення систем бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю;
- проведення експертизи фінансової та оперативної інформації;
- огляд коштів, які використовуються для ідентифікації, виміру, класифікації та інформування;
- підготовка огляду ефективності діяльності підприємства, в тому числі нефінансових засобів керівництва;

- здійснення контролю за дотриманням українського законодавства і виконанням усіма підрозділами підприємства його внутрішньої політики щодо здійснення діяльності.

Основні **контрольні функції** внутрішнього аудиту (рис. 3.4):

- контроль за правильністю оформлення, приймання і відпуску матеріальних цінностей, оприбуткування, видачі й перерахування грошових коштів, створення і витрачання власного капіталу;
- контроль за дотриманням правил штатно-фінансової дисципліни, правильним створенням і розподілом прибутків.

Перелік контрольних функцій внутрішнього аудиту слід оформити відповідним наказом керівника підприємства або іншим внутрішнім регламентом.

У ньому необхідно передбачити своєчасне і кваліфіковане проведення перевірок з метою прогнозування господарських ситуацій, які призводять до порушення нормативних актів, що дасть можливість своєчасно вжити заходи для запобігання (профілактики) правопорушенням.

За допомогою поточного контролю слід здійснити вибіркові перевірки правильності господарських операцій разом із спільними перевітками каси, банківських операцій, розрахунків з підзвітними особами, списання матеріалів на витрати, забезпечення фінансових результатів, реагування на виявлені порушення.

Внутрішній аудит проводять особи, які мають відповідний рівень професійної освіти, досвіду і компетенції, а робота помічників належним чином контролюється, аналізується і документально оформлюється.

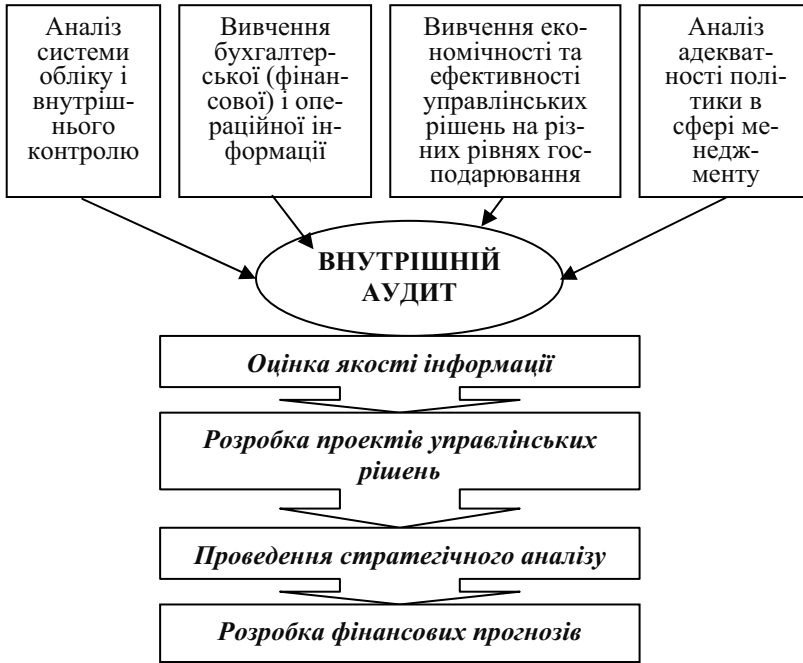


Рис. 3.4. Функції внутрішнього аудиту

Критерії оцінювання діяльності служби внутрішнього аудиту:

- організаційний статус (підпорядкованість виключно вищому рівню керівництва підприємства);
- функції (ступінь виконання керівництвом підприємства рекомендацій фахівців внутрішнього аудиту);
- компетентність (ступінь обґрунтованості політики прийняття на роботу співробітників служби внутрішнього аудиту, подальшого безперервного професійного навчання);
- професіоналізм (ступінь дотримання порядку планування, документування результатів роботи; регламентів діяльності: Положення про службу внутрішнього аудиту, посадових інструкцій).

Довіра до діяльності служби внутрішнього аудиту забезпечується наступними параметрами:

- професіоналізмом внутрішніх аудиторів;
- достатність і переконливість доказів, отриманих внутрішніми аудиторами;
- адекватністю висновків внутрішніх аудиторів, реальністю їх звітів у відображенні фактично виконаних робіт;
- повнотою розкриття інформації за незвичайними операціями і правильністю підходу до прийняття рішень за ними.

ЗАПАМ'ЯТАЙТЕ

Ефективна діяльність служби внутрішнього аудиту дає змогу зовнішньому аудиторіві змінювати характер і термін виконання та скорочувати обсяги аудиторських процедур.

12.4. Планування роботи внутрішнього аудитора

Планування роботи внутрішнього аудитора передбачає планування аудиту, перевірку та оцінку інформації, надання рекомендацій та контроль після перевірки (рис. 3.5).

Кожна аудиторська перевірка підлягає документуванню і повинна:

- визначити мету, завдання та обсяги аудиту;
- отримати повну інформацію про підрозділ, що підлягає аудиторській перевірці.

Перевірка повноти інформації передбачає:

- визначення завдань, цілей та планів підрозділу, що перевіряється;
- отримання інформації про організаційну структуру та її зміни, про посадові інструкції, положення про підрозділи;
- наявність робочої документації попередньої аудиторської перевірки;
- користування матеріалами попередньої аудиторської перевірки, включаючи матеріали зовнішнього аудиту.

Планування аудиторської перевірки передбачає визначення коштів на її проведення.

Під час їх розрахунку враховують:

- кількість працівників служби внутрішнього аудиту, ступінь їх досвіду згідно з характером і складністю завдання;
- знання та стан дисципліни працівників служби внутрішнього аудиту, а також тимчасові обмеження та наявність у розпорядженні підприємства власних коштів;
- необхідність підвищення кваліфікації внутрішніх аудиторів;
- можливість використання досвіду зовнішніх аудиторів.

У процесі планування проводяться ділові зустрічі з керівниками структурних підрозділів підприємства, які відповідають за здійснення господарських операцій.

Досягнуті під час зустрічей результати аналізуються, розповсюджуються серед осіб, які мають відношення до проведення аудиту, та фіксуються в робочій документації аудиторської перевірки.

План проведення аудиторської перевірки затверджується керівником служби внутрішнього аудиту до початку її проведення.

У разі внесення змін до плану проведення аудиторської перевірки їх затверджують за делегидь.

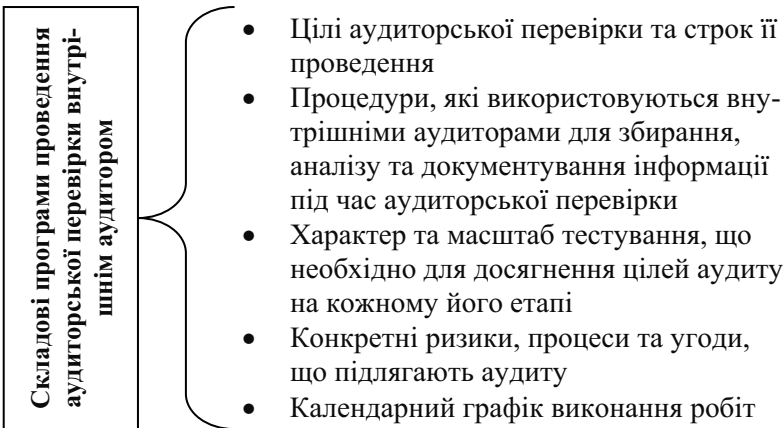


Рис. 3.5. Складові програми аудиторської перевірки

ЗАПАМ'ЯТАЙТЕ

Планування аудиторської перевірки передбачає ознайомлення з господарськими операціями, ризиками і системами внутрішнього контролю в підрозділі з метою виявлення об'єктів, що потребують особливої уваги, отримання висновків та пропозицій від внутрішнього аудитора.

ЗАКРІПЛЕННЯ ГОЛОВНОГО

ЧИ ЗАСВОЇЛИ ВИ ОСНОВНІ ПОНЯТТЯ?

1. Яку роль відіграє контроль в управлінні підприємством?
2. Назвіть види внутрішнього контролю.
3. Що є об'єктами внутрішнього аудиту?
4. Які функції виконує внутрішній аудит на підприємстві?
5. Які переваги внутрішнього контролю над зовнішнім?
6. Які основні елементи передбачає структура внутрішнього аудиту на підприємстві?
7. Ким забезпечується планування роботи внутрішнього аудитора?
8. Що є складовими програми проведення аудиторської перевірки?
9. Яка відповідальність покладається на керівника служби внутрішнього аудиту?

ЗАВДАННЯ



1. Проаналізуйте ситуацію.
2. Визначте доцільність застосування певного типу організаційної структури служби внутрішнього аудиту для даного підприємства.
3. Сформулюйте суть невідповідностей.

Ситуація 3.1

В акціонерному товаристві відкритого типу, яке має складну організаційну структуру (п'ять дочірних підприємств, закордонне представництво), застосовується комбінована організаційна структура служби внутрішнього аудиту, а саме – окремим службам управління передана частина прав і функціональних обов'язків внутрішніх аудиторів.

Чи доцільне застосування такого типу організації і забезпечення внутрішнього контролю в акціонерному товаристві?

Рішення ситуації 3.1

На великих підприємствах зі складною організаційною структурою виправданим є підхід за яким служба внутрішнього аудиту поділяється на сектори, а керівник цього органу дає розпорядження керівникам секторів. Тому передача частини повноважень іншим службам управління малоефективна і не забезпечить належного контролю.



ВИВЧАЄМО МІЖНАРОДНІ СТАНДАРТИ АУДИТУ, НАДАННЯ ВПЕВНЕНOSTІ ТА ЕТИКИ

(Витяг)

МСА 610 “Розгляд роботи внутрішнього аудиту” Відносини між внутрішнім і зовнішнім аудитором

6. Роль внутрішнього аудиту визначається управлінським персоналом, і його цілі відрізняються від цілей зовнішнього аудитора, призначенням якого є надання незалежного висновку щодо фінансових звітів суб'єкта господарювання.

Цілі функціонування внутрішнього аудиту змінюються залежно від вимог управлінського персоналу.

Основне ж завдання зовнішнього аудитора – встановити, чи не містять фінансові звіти суттєвих викривлень.

7. Проте деякі способи досягнення відповідних цілей часто подібні, а отже, аспекти внутрішнього аудиту можуть виявитися корисними при визначенні характеру, розрахунку часу та обсягу зовнішніх аудиторських процедур.

8. Внутрішній аудит є підрозділом суб'єкта господарювання. Незалежно від ступеня самостійності та об'єктивності внутрішнього аудиту він не може досягнути такого ступеня незалежності, якого вимагають від зовнішнього аудитора при висловленні ним думки щодо фінансових звітів.

Зовнішній аудитор несе особливу відповідальність за висловлену аудиторську думку, і ця відповідальність не зменшується при будь-якому використанні внутрішнього аудиту.

Всі судження, що стосуються аудиту фінансових звітів, формуються зовнішнім аудитором.

ТЕМА 13. МЕТОДИЧНІ ПРИЙОМИ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ

У темі розглядаються такі питання:

13.1. Способи і методичні прийоми внутрішнього аудиту.

13.2. Особливості внутрішнього аудиту за окремими напрямками господарювання і контролю.

13.3. Аудит стратегії функціонування підприємства в зовнішньому середовищі.

Ключові слова та поняття: *контрольна інформація (вхідна, вихідна), процедури внутрішнього контролю, функції внутрішнього аудиту, середовище суб'єкта господарювання.*

Рекомендована література: 2, 3, 6, 19, 20, 36, 39, 48, 50, 53.

Після вивчення теми ви повинні вміти:

- застосовувати способи і методичні прийоми внутрішнього аудиту;
- визначати функції внутрішнього аудиту залежно від внутрішньої політики управлінського персоналу;
- аналізувати і перевіряти результати діяльності в порівнянні з бюджетами та прогнозами;
- застосовувати методи фізичного контролю спрямовані на фізичну безпеку активів та несанкціонований доступ до комп'ютерних програм і файлів;
- застосовувати принципи розмежування обов'язків;
- аналізувати і опрацьовувати отриману інформацію;
- документально оформлювати результати перевірок внутрішнього аудиту;
- застосовувати прийоми аудиту для перевірки окремих господарських процесів;
- організувати роботу внутрішнього аудитора за окремими напрямками перевірки.

13.1. Способи і методичні прийоми внутрішнього аудиту

Внутрішні аудитори зобов'язані не тільки аналізувати, а й документально підтверджувати отриману інформацію.

Комплекс інформаційного забезпечення залежно від потреб аудиторського процесу можна класифікувати на *вхідну і вихідну (контрольну) інформацію* (рис. 3.6).

Вхідну інформацію залежно від джерела (адресності) її формування, а також змісту поділяють на нормативно-правову (*закони, постанови, укази та інші нормативно-правові акти*), нормативно-довідкову (*формується керівництвом фірми-клієнта для забезпечення цілей управління, а саме: засновницькі документи, внутрішні організаційні регламенти, накази, розпорядження, бізнес-плани, договори з контрагентами тощо*), фактографічну (*сукупність даних економічного характеру про здійснені господарські операції, яка накопичується в первинних документах, реєстрах обліку, формах звітності*) і організаційну (*формується керівником служби внутрішнього аудиту на першому етапі процесу аудиту і міститься в таких документах, як Загальний план аудиту, Програма аудиту, графіки роботи аудиторів, розрахунки для оцінювання суттєвості помилок*).

Формуванню **вихідної (контрольної)** інформації передують етапи виконання аудиторських процедур з метою отримання доказів щодо предмету завдання керівництва підприємства. Вихідну інформацію, залежно від ступеня узагальнення відомостей, поділяють на *проміжну і підсумкову*.

Проміжна контрольна інформація формується в ході накопичення, групування і попередньої систематизації виявлених у процесі аудиту відхилень (помилки, порушень) фінансово-господарської діяльності клієнта.

Підсумкова інформація являє собою вищий рівень узагальнення контрольної інформації за результатами проведення аудиту. До цих видів вихідної інформації зокрема відносяться аудиторський звіт та аудиторський висновок.

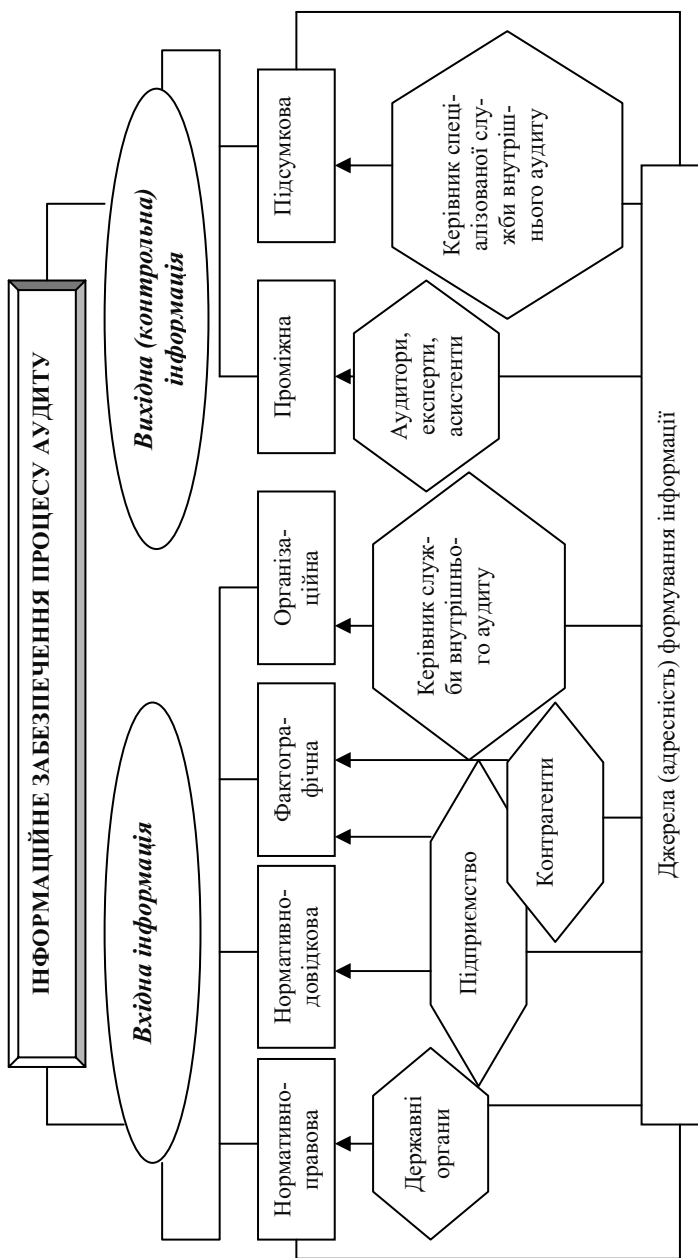


Рис. 3.6. Принципова схема структури інформаційного забезпечення процесу внутрішнього аудиту [50]

На якість виконання контрольних процедур безпосередньо впливають аспекти методології і методики процесу внутрішнього аудиту.

Методологія являє собою сукупність прикладних засобів, спрямованих на вивчення порядку організації служби внутрішнього аудиту.

З точки зору технології, процес аудиту являє собою сукупність певних процедур отримання і реалізації контрольної інформації.

Методологія в організації об'єктів внутрішнього аудиту проявляється в групуванні (систематизації) їх за принципом певної однорідності та формами контролю.

Процес організації внутрішнього аудиту включає декілька етапів (рис. 3.7).

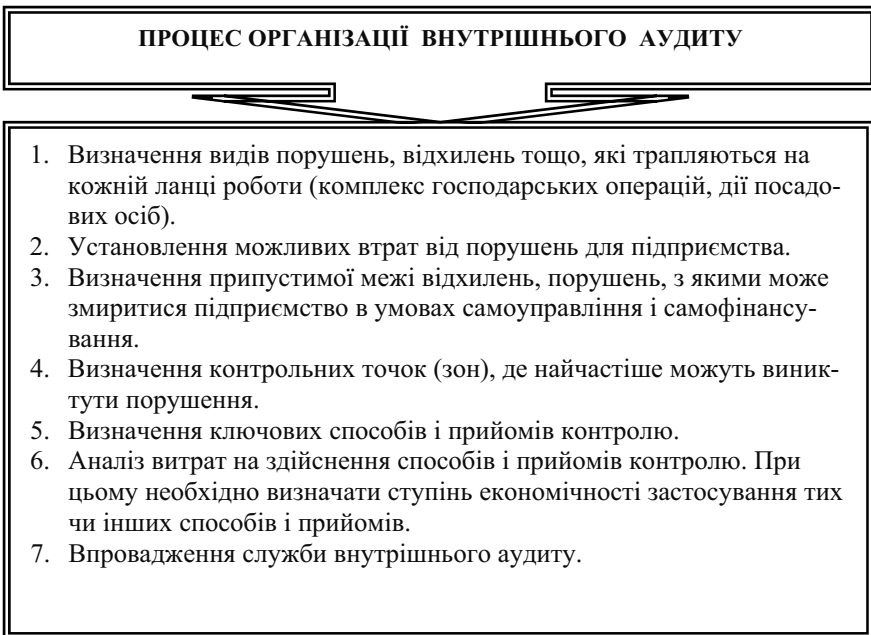


Рис. 3.7. Етапи процесу організації внутрішнього аудиту

До функцій внутрішнього аудиту належать заходи із забезпечення контролю, які залежать від існування належної внутрішньої політики, запровадженої управлінським персоналом, і які загалом можуть передбачати:

- перевірку результатів діяльності:

перевірка та аналіз фактичних результатів діяльності порівняно з бюджетом, прогнозом та результатами діяльності попередніх періодів; розгляд і порівняння оперативної і фінансової інформації; аналіз і вивчення зв'язку та причин для виправлення негативних ситуацій; оцінювання і порівняння внутрішньої і зовнішньої інформації для прийняття управлінських рішень; перевірка функціональності та результативності за певними видами діяльності

- оброблення інформації:

перевірка точності та повноти відображення операцій двома групами процедур контролю: *загальні заходи контролю в системі інформаційних технологій* (включають контроль за функціонуванням комп'ютерної мережі, системи програмного забезпечення, його зміни та обслуговування, забезпечення безпеки доступу, придбання, розроблення та обслуговування прикладних програм) і *заходи контролю за прикладними програмами в системі інформаційних технологій* (включають перевірку точності записів, ведення і перевірку рахунків та перевірочних балансів, автоматизовані процедури контролю)

- фізичний контроль:

контроль фізичної безпеки активів, у тому числі захисту приміщень від несанкціонованого доступу до активів і бухгалтерських записів; санкціонування доступу до комп'ютерних програм та файлів з даними; порівняння результатів фізичної інвентаризації; запобігання крадіжки активів та доступності активів незаконному привласненню

- *розмежування обов'язків:*

перевірка і контроль документів, якими визначаються обов'язки різних осіб щодо санкціонування операцій, відображення їх в обліку та збереження активів. Звітування і контроль з метою зменшення можливості для будь-якої особи здійснити та приховати помилки або шахрайство в ході виконання своїх звичайних обов'язків

Інформація про виявлені в ході аудиторської перевірки фактів порушень повинна бути достатньою, точною і вагомою, щоб забезпечити на її основі відповідних рекомендацій.

Процес збирання, аналізу та документування інформації повинен перебувати під наглядом керівника служби внутрішнього аудиту.

ЗАПАМ'ЯТАЙТЕ

***Внутрішній аудит** – це діяльність з оцінювання, яка організована в межах суб'єкта господарювання і яку виконує окремий відділ. Функції внутрішнього аудиту охоплюють, зокрема, перевірку, оцінювання та моніторинг адекватності й ефективності функціонування систем бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю.*

Глосарій термінів з аудиту [6].

13.2. Особливості внутрішнього аудиту за окремими напрямками господарювання і контролю

Заходи із забезпечення контролю, які доречні для внутрішнього аудиту, передбачають процедури, що допомагають виконанню вказівок управлінського персоналу. Наприклад, проведення необхідних заходів на подолання ризиків бізнесу, які загрожують досягненню визначених цілей суб'єкта господарювання, а також оцінки ризиків для цілей фінансової звітності.

Такі заходи можуть бути спрямовані на розгляд вірогідності невідображення окремих господарських операцій в обліку, на визначення та аналіз суттєвих оцінок у звітності, надійність фінансової інформації в цілому.

При виявленні ризиків, працівники внутрішнього аудиту розглядають їх суттєвість, ймовірність і визначають належні способи управління ними.

Внутрішні аудитори можуть ініціювати розробку планів, програм заходів, спрямованих на усунення конкретних зовнішніх і внутрішніх подій і обставин, що можуть впливати на належне функціонування суб'єкта господарювання.

Вплив таких подій і обставин розглянуто на рис. 3.8.

У своїй діяльності внутрішні аудитори реалізують різні методики: спосіб нормативно-правового регулювання, логічний аналіз, порівняння, зустрічна і взаємна звірки тощо.

Внутрішні аудитори повинні виконувати свою роботу з належною професійною ретельністю: здійснювати планування, контроль, перевірку та документування внутрішнього аудиту, мати в наявності відповідні аудиторські інструкції, робочі програми та робочі документи.

Документування роботи внутрішніх аудиторів передбачає попереднє визначення обсягів аудиторської перевірки, рівнів перевірки, методів формування вибірки, процедури огляду.

В результаті проведених робіт фахівці служби внутрішнього аудиту формують незалежну думку і відображають її відповідним записом у розділі Аудиторського звіту (Акту).

ЗАПАМ'ЯТАЙТЕ

Внутрішній аудит вирішує для клієнта такі завдання: вивчає систему контролю за активами; перевіряє відповідність діючого контролю політиці компанії; аналізує ситуації ризику і запобігання від банкрутства; використовує ноу-хау для збільшення прибутку і ефективності нової технології та вживає інших заходів, що сприяють розвитку компанії у фінансовому бізнесі.

(Білуха М.Т., Микитенко Т.В. Фінансовий контроль: теорія, ревізія, аудит [20, С.101]).



Рис. 3.8. Обставини, які впливають на виникнення та зміну ризиків, що стосуються фінансової інформації

13.3. Аудит стратегії функціонування підприємства в зовнішньому середовищі

Глобальний характер сучасного бізнесу, збільшення кількості суб'єктів підприємництва й ускладнення їхніх організаційних структур приводить до посилення ролі стратегічного менеджменту, спрямованого насамперед на вибір оптимального шляху підприємства на основі аналізу зовнішнього та внутрішнього середовища.

Сучасні підприємства підтримують ділові зв'язки з багатьма партнерами, орієнтуються на численних конкурентів, враховують і передбачають різноманітні вимоги споживачів, суспільних організацій, держави тощо.

Ці фактори визначають необхідність глибокого аналізу зовнішнього середовища. Ревалентне зовнішнє середовище фірми дуже широке, оскільки в нього входять соціальні й економічні фактори, проте ключовий аспект зовнішнього оточення фірми – це галузь (або галузі), в якій вона веде конкурентну боротьбу.

Потреба досягнення конкурентних переваг і прагнення посісти позицію лідерства в галузі змушує великі компанії використовувати послуги не тільки власних спеціалістів, а й зовнішніх експертів-аудиторів.

Оцінювання стратегічних напрямів, пов'язаних з функціонуванням підприємства в зовнішньому середовищі, передбачає вивчення аудитором таких основних об'єктів.

- **Статутна діяльність**

Аудиторське оцінювання здійснюють за двома напрямками:

- 1) оцінюється сам статут з точки зору закладених у ньому можливостей розвитку підприємства в ринкових умовах (ступінь диверсифікації діяльності, орієнтація на вкладання коштів у рентабельні сфери діяльності, можливості залучення інвесторів, межі економічної самостійності – усе це визначає ефективність функціонування підприємства і складає, поряд з іншими питаннями, стратегію розвитку підприємства);
- 2) устанавлюється відповідність фактичних видів діяльності тим, що передбачені статутом підприємства (оскільки нестатутна діяльність незаконна і може нанести підприємству значну шкоду, майже до ліквідації).

- **Конкурентоспроможність продукції (послуг)**

Цей об'єкт оцінюють на підставі інформації про обсяги виробництва і реалізації продукції (послуг), залишків на складах, цін, за якими вона продається, стабільності покупців (замовників). Стабільність цих показників визначає можливість продовження підприємством своєї діяльності в майбутньому.

- **Організація маркетингу**

Ознайомлення аудитора зі станом організації маркетингу є продовженням вивчення питання про конкурентоспроможність продукції, порівняння якісних і цінових характеристик власної продукції з характеристиками продукції інших підприємств.

- **Оновлення продукції (послуг)**

Виживання підприємства на ринку повністю залежить від того, як своєчасно і ефективно оновлюється продукція.

Об'єктами аудиторської оцінки при цьому є:

- 1) характеристики продукції, які визначають її споживчу вартість, а значить і ціну;
- 2) характеристики продукції, які визначають її ресурсоємність і собівартість;
- 3) своєчасність виготовлення пробних зразків і впровадження їх у виробництво.

- **Взаємовідношення з постачальниками і покупцями**

Аудитор оцінює склад постачальників з точки зору стабільності, надійності, тобто у відношенні своєчасності постачання, оптимальності цін і транспортних витрат. Окремо дається оцінка своєчасності розрахунків підприємства з постачальниками.

Аналогічно оцінюють взаємовідношення з покупцями, але акцент тут переміщується на своєчасність розрахунків за відвантаженою продукцію, товари, надані послуги.

- **Власні грошові кошти і кредити**

Об'єктом вивчення виступає співвідношення обсягів власних і залучених грошових коштів (кредитів). Опрацьовується система заходів щодо підвищення частки власних грошових коштів у загальному обсязі грошових коштів підприємства.

Це може бути досягнуто шляхом підтримання доцільних співвідношень в їх використанні на розвиток виробництва і споживання.

- **Економічні показники**

Об'єктом вивчення є ступінь ефективності використання всіх видів ресурсів.

Для цього здійснюються розрахунок і аналітичне оцінювання системи показників, а саме: продуктивність праці, фондовіддачу, стан запасів сировини та інших товарно-матеріальних цінностей, собівартість продукції, прибуток, рентабельність.

- **Довіра до підприємства**

Довіра до підприємства з боку контрагентів і органів державного контролю забезпечується його позитивною діловою репутацією.

ЗАПАМ'ЯТАЙТЕ

Конкурентоспроможність продукції, оптимальний склад постачальників і покупців, стабільний фінансовий стан і високі економічні результати діяльності підприємства – всі ці характеристики визначають можливість стабільно функціонувати в зовнішньому середовищі, а значить підвищується рівень довіри до бізнесу підприємства.

ЗАКРІПЛЕННЯ ГОЛОВНОГО

ЧИ ЗАСВОЇЛИ ВИ ОСНОВНІ ПОНЯТТЯ ?

- Які способи і методичні прийоми застосовують внутрішні аудитори?
- Які методичні прийоми внутрішнього операційного аудиту?
- Які методичні прийоми внутрішнього аудиту на відповідність (погодженого аудиту)?
- Якими документами оформляють результати перевірок внутрішніх аудиторів?
- Які прийоми аудиту застосовують до окремих господарських процесів?
- Як організують роботу внутрішнього аудитора за окремими напрямками перевірок?
- Назвіть основні етапи організації внутрішнього аудиту.
- Що є інформаційним забезпеченням внутрішнього аудиту?
- Назвіть основні етапи і послідовність аудиту стратегії функціонування підприємства у зовнішньому середовищі.

ЗАВДАННЯ



1. Опрацюйте методичні рекомендації щодо здійснення аудиторських процедур та включення їх до плану проведення внутрішнього аудиту .

Ситуація 3.2

На виробничому підприємстві внутрішніми аудиторами необхідно здійснити погоджені процедури (аудит на відповідність) щодо контролю формування собівартості готової продукції та послуг.

Які аудиторські процедури та методичні прийоми необхідно включити до плану аудиторської перевірки?

Рішення ситуації 3.2

Для здійснення аудиторської перевірки на підприємстві необхідно опрацювати і затвердити внутрішні регламентаційні документи щодо застосування конкретних методик отримання аудиторських доказів. До них, зокрема, можуть належати: перевірка відповідності класифікації витрат підприємства чинним нормативним вимогам і типовій класифікації статей витрат у даній галузі господарства; вивчення методики обліку витрат і калькулювання собівартості готової продукції, послуг з переробки давальницької сировини тощо, обрані підприємством; вивчення номенклатури елементів витрат, яка використовується в системі фінансового обліку підприємства; визначення об'єктів контролю витрат і прикладних методів здійснення контролю; проведення вибіркового аналізу розроблених і затверджених норм витрат, які відносяться до собівартості готової продукції, та їх відповідність фактичним витратам; визначення методів контролю за відхиленнями витрат та їх обліком.



ВИВЧАЄМО МІЖНАРОДНІ СТАНДАРТИ АУДИТУ, НАДАННЯ ВПЕВНЕНОСТІ ТА ЕТИКИ (Витяг)

МСЗО 2410 “Огляд проміжної фінансової інформації, виконаний незалежним аудитором суб’єкта господарювання” Запити, аналітичні та інші процедури огляду.

19. Аудитор повинен робити запити, в основному, особам, що відповідають за фінансові та облікові питання, та виконувати аналітичні та інші процедури огляду для надання можливості зробити на основі виконаного ним огляду висновок, чи привернуло його увагу щось будь-який факт, що дає йому підстави вважати, що проміжна фінансова інформація не складена в усіх суттєвих аспектах відповідно до застосовної концептуальної основи фінансової звітності.

20. Огляд зазвичай не вимагає тестування облікових записів шляхом перевірки, спостереження або підтвердження.

Процедури виконання огляду проміжної фінансової інформації, як правило, обмежені здійсненням запитів, в основному, особам, що відповідають за фінансові та облікові питання, та застосуванням аналітичних і інших процедур огляду, а не підтвердженням отриманої інформації щодо важливих питань обліку, які стосуються проміжної фінансової інформації.

Розуміння аудитором суб’єкта господарювання та його середовища, в тому числі внутрішнього контролю, результати оцінки ризиків, пов’язаних із попередньою аудиторською перевіркою, та розгляд ним суттєвості стосовно проміжної фінансової інформації впливають на характер та обсяг здійснених запитів та застосованих аналітичних та інших процедур огляду.

ТЕМА 14. РЕАЛІЗАЦІЯ МАТЕРІАЛІВ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ

У темі розглядаються такі питання:

14.1. Узагальнення роботи внутрішнього аудитора.

14.2. Розроблення та реалізація системи заходів внутрішнього аудиту..

Ключові слова та поняття: *робоча документація, архів робочої документації, аудиторський висновок внутрішнього аудитора, моніторинг заходів контролю, ефективність аудиту.*

Рекомендована література: 2, 3, 6, 19, 20, 21, 36, 39, 50, 53.

Після вивчення теми ви повинні вміти:

- визначати обов'язки та відповідальність керівника служби внутрішнього аудиту;
- складати робочу документацію внутрішнього аудитора;
- узагальнювати результати проведення внутрішнього аудиту на підприємстві;
- складати аудиторський висновок;
- опрацьовувати рекомендації за результатами внутрішнього аудиту;
- формувати архів відділу внутрішнього аудиту;
- розкривати поняття “ефект аудиту”;
- визначати критерії оцінювання ефективності аудиту;
- застосовувати вимоги щодо економічності, продуктивності, рентабельності та окупності внутрішнього аудиту;
- характеризувати фактори, що впливають на ефективність внутрішнього аудиту;
- опрацьовувати графіки подальшого контролю за результатами проведеної перевірки.

14.1. Узагальнення роботи внутрішнього аудитора

Формування підсумкової контрольної інформації є завершуючим етапом процесу внутрішнього аудиту фінансово-господарської діяльності фірми. Носії цієї інформації є офіційними документами, які відображають думку аудитора по відношенню до вірогідності та об'єктивності фінансової звітності. У зв'язку з цим необхідно чітко визначати вимоги до структури, змісту і оформленню робочої документації внутрішнього аудитора.

Робоча документація аудиторської перевірки готується внутрішніми аудиторами і перевіряється керівником служби внутрішнього аудиту. В цих документах подається перелік отриманої інформації, а також результати її аналізу.

Робоча документація внутрішньої аудиторської перевірки може зберігатися на паперових або магнітних носіях (диски, дискети тощо). Якщо робоча документація внутрішнього аудитора зберігається не на паперових носіях, необхідно врахувати можливості її дублювання.

Внутрішні аудитори готують висновки, що стосуються фінансової інформації, і в робочій документації повинно зазначатися, чи підтверджується ця інформація необхідними бухгалтерськими записами.

Уся робоча документація з аудиту перевіряється на предмет підтвердження аудиторського висновку і правильності виконання всіх процедур його проведення. Здійснення такого контролю повинно мати документальне підтвердження. Робоча документація внутрішнього аудитора належить до власності суб'єкта господарювання.

Архіви робочої документації з проведення аудиту повинні знаходитись у службі внутрішнього аудиту, і доступ до них мають тільки уповноважені особи.

Внутрішні та зовнішні аудитори (як правило) надають один одному доступ до робочої документації.

Доступ зовнішніх аудиторів до робочої документації внутрішніх аудиторів може бути наданий лише з дозволу керівника підприємства або керівника служби внутрішнього аудиту.

Підсумкова інформація за результатами внутрішнього аудиту має бути оформлена Аудиторським звітом (Актом аудиторської перевірки) і Аудиторським висновком (рис. 3.9).

АУДИТОРСЬКИЙ ЗВІТ

*Містить організації
аспекти (вступний роз-
діл) та контрольну
інформацію про
відхилення
(порушення, помилки) з
рекомендаціями щодо
їхнього усунення і запо-
бігання в перспективі
(основний розділ)*

АУДИТОРСЬКИЙ ВИСНОВОК

*Містить висновки за виявленими
відхиленнями і ступенем їхньої
суттєвості, заключну оцінку
відносно достовірності і
об'єктивності звітності, пов-
ноти і відповідності чинному
законодавству, встановленими
стандартами і нормами бухга-
лтерського обліку фінансово-
господарської діяльності фірми*

*Рис. 3.9. Зміст підсумкових документів
за результатами внутрішнього аудиту*

Структура вступного розділу аудиторського звіту може мати такий вигляд:

1. Заголовок (найменування конкретного документа аудиторського звіту).
2. Повна назва підприємства (або об'єкта, який підпадав аудиту).
3. Прізвище внутрішнього аудитора, який проводив аудиторську перевірку.
4. Посилання на реквізити календарного плану діяльності служби внутрішнього аудиту, відповідно до якого проведено аудит.
5. Період і час проведення робіт.
6. Визначення межі відповідальності керівництва підприємства і аудиторів.
7. Масштаб аудиту і склад перевіреної документації (відповідно до плану).
8. Посилання на нормативну базу, якою керувався аудитор під час проведення аудиту.

Зміст *основного розділу аудиторського звіту* залежить від типу підприємства, особливостей його функціонування, видів діяльності та від конкретного завдання, визначеного керівництвом підприємства.

Головними моментами основного розділу аудиторського звіту можуть бути:

1. **Загальні відомості про фірму.** Тут наводяться дані про особливості діяльності підприємства, його організаційну структуру, потенціал, чисельність персоналу, основні показники діяльності звітного року та їх динаміки, оцінку змісту засновницьких документів.
2. **Економіка і бізнес-планування.** Відмічаються результати перевірки обґрунтування показників бізнес-плану та їх виконання, дотримання договірних зобов'язань, основні напрями фінансової стратегії підприємства.
3. **Комерційна (або інші види) діяльність.** Викладаються результати оцінки стану організації і технології процесу збуту. Необхідний акцент належить зробити на діагностиці маркетингових досліджень.
4. **Формування статутного капіталу.** Викладаються результати оцінки формування статутного капіталу як сукупності внесків засновників (власників) у майно підприємства в грошовому виразі, оцінки формування капіталу за рахунок нематеріальних активів (ціна торгової марки, інтелектуальна власність, ноу-хау тощо).
5. **Операції з грошовими коштами, цінними паперами та іншими цінностями.** Наводяться результати аудиту цільового використання грошових коштів, які зберігаються в касі, на поточному, валютному та інших рахунках у банках, законності всіх операцій, які здійснюються з грошовими коштами й цінними паперами (акції, облігації, векселі тощо). Цей підрозділ включає пункти, що відображають результати аудиту операцій з товарно-матеріальними цінностями, основними засобами, малоцінними предметами і т.ін. Крім того, важливо виділити ступінь забезпечення збереження всіх видів цінностей, а також якість ведення аналітичного обліку.
6. **Розрахунки.** Відображаються результати аудиту стану розрахунків за всіма рахунками.
7. **Формування фінансових результатів і використання прибутку.** Викладаються результати аудиту операцій формування витрат, доходів за всіма видами діяльності; вивчення причин виникнення втрат; обґрунтованості основних показників за напрямками використання прибутку. Доцільно виділити пункт, який відобра-

жає питання перевірки правильності визначення оподаткованого прибутку, формування цільових фондів.

8. **Кредити та фінансування.** Викладаються результати оцінювання ефективності використання, своєчасності погашення і забезпеченості кредитів. Доцільно виділити питання аудиту окремих джерел фінансування. Особливий акцент необхідно зробити на визначенні показників кредитоспроможності підприємства.
9. **Стан бухгалтерського, податкового обліку та внутрішньогосподарського контролю.** Дається оцінка ступеня вирішення організаційних і методологічних питань обліку і внутрішнього контролю. Викладаються результати оцінки вірогідності і об'єктивності бухгалтерської звітності і податкової звітності. Доцільно виділити результати аудиту інформаційних систем, відобразити ступінь реалізації в техноробочих проектах комп'ютеризації обліку контрольної функції.
10. **Експертна діагностика фінансового стану підприємства.** Тут доцільно зосередити характеристику і методику розрахунку основних аналітичних показників, які оцінюють фінансовий стан підприємства. Наводяться основні рекомендації по фінансовій стратегії підприємства.

Аудиторський висновок внутрішнього аудитора має містити інформацію про обсяг роботи, період перевірки та про перевіряючого.

За кожним із вказаних положень основний розділ аудиторського звіту повинен містити не тільки аргументацію по відношенню до виявлених відхилень (порушень, помилок), а й рекомендації щодо їхнього усунення та запобігання в майбутньому.

Аудиторський висновок внутрішнього аудитора ґрунтується на відомостях, які відображені в аудиторському звіті, що визначає його форму і вид думки:

- безумовно-позитивна;
- умовно-позитивна;
- негативна.

На аудиторську думку, викладену в аудиторському висновку внутрішнього аудитора, впливають ряд факторів (табл. 3.1).

Таблиця 3.1.

Види думки в аудиторських висновках внутрішнього аудитора [50]

Види	<div style="border: 1px solid black; padding: 2px; display: inline-block; width: 20px; height: 20px; text-align: center; line-height: 20px;">+</div> Безумовно-позитивна	<div style="border: 1px solid black; padding: 2px; display: inline-block; width: 20px; height: 20px; text-align: center; line-height: 20px;">±</div> Умовно-позитивна	<div style="border: 1px solid black; padding: 2px; display: inline-block; width: 20px; height: 20px; text-align: center; line-height: 20px;">-</div> Негативна
Фактори	<ul style="list-style-type: none"> • надана вся необхідна і достатня інформація для мети аудиту; • дані адекватні з точки зору достовірності, об'єктивності, повноти змісту інформації; • фінансова документація відповідає законодавству, прийнятій обліковій політиці фірми; • у фінансовій звітності містяться правильні та об'єктивні облікові дані; • фінансова звітність складена відповідно до вимог; • система обліку і внутрішнього контролю адекватна вимогам стандартів 	<ul style="list-style-type: none"> • обмеження в інформації несуттєвого характеру; • виявлені відхилення погребують усунення, але вони не суттєві; • виявлені відхилення були ліквідовані до складання висновку 	<ul style="list-style-type: none"> • незадовільний стан обліку; • неповне відображення операцій в обліку; • невідповідність сум фінансової звітності даним обліку; • порушення методології обліку; • здійснення і оформлення операцій не відповідає чинному законодавству

Продовження таблиці

Види	+ Безумовно-позитивна	± Умовно-позитивна	- Негативна
Формулювання	<ul style="list-style-type: none"> • “відповідає вимогам” • “належним чином” • “надає правильне і об’єктивне уявлення” • “правильно відображає” 	<ul style="list-style-type: none"> • “в основному відповідає вимогам” • “в цілому правильно і об’єктивно відображає” • “за винятком указаних обмежень” 	<ul style="list-style-type: none"> • “не відповідає вимогам” • “не дає правильного і об’єктивного уявлення” • “викривлює дійсний стан справ” • “суперечить”

В аудиторському висновку внутрішнього аудитора повинно бути відображено, наскільки діяльність підрозділу, який перевіряється, відповідає існуючим законам і нормативним вимогам.

Аудиторський висновок внутрішнього аудитора має містити інформацію, яка відображає достовірність та повноту фінансової документації підприємства про правильність ведення бухгалтерського обліку.

В аудиторському висновку внутрішнього аудитора слід звернути увагу на виявлення помилок, шахрайств та інших подібних випадків у діяльності підприємства, а також усіх ситуацій, які можуть становити ризик збитків для господарюючого суб'єкта.

Опрацювання висновків та рекомендацій, як правило, відбувається під час аудиторської перевірки або після її проведення. Таким чином, внутрішні аудитори уникають ризику неправильного розуміння або тлумачення фактів, тобто суб'єкт аудиту може дати пояснення, висловити свою думку щодо виявлених у результаті перевірки фактів, висновків та рекомендацій.

Аудиторський висновок внутрішнього аудитора містить основну інформацію та резюме. У висновок також можуть бути включені:

- факти виявлених порушень;
- рекомендації з попередніх аудиторських перевірок;
- інформація про характер здійсненої перевірки (планова, на запит, погоджені процедури).

В аудиторський висновок внутрішнього аудитора обов'язково включають усі важливі факти, які необхідні для підтвердження або запобігання неправильним судженням. Менш важливу інформацію (факти) можна передавати усно або шляхом неофіційного листування.

У висновках подаються рекомендації, які ґрунтуються на виявлених під час перевірки недоліках та порушеннях. Вони зобов'язують керівників підрозділів вживати відповідних заходів. В аудиторському висновку можна зазначати вжиті підрозділом заходи після останньої аудиторської перевірки або інформацію щодо введення суворого контролю над операціями.

Внутрішній аудитор у процесі обговорення матеріалів перевірки повинен погодити із суб'єктом аудиту всі питання, що стосуються цієї перевірки. Якщо внутрішній аудитор та керівник підрозділу, що перевіряється, не дійшли згоди щодо якогось питання, це висвітлюється в аудиторському висновку. Письмові коментарі суб'єкта ауди-

ту можна включати у висновок як додаток, а також подавати в головній частині висновку або в супровідному листі.

Після завершення аудиторської перевірки внутрішні аудитори складають висновок і підписують його. Внутрішній аудитор, уповноважений підписати аудиторський висновок, повинен призначитися керівником підрозділу внутрішнього аудиту.

Керівник служби внутрішнього аудиту або призначена ним особа зобов'язані перевірити та затвердити аудиторський висновок перед остаточним складанням.

Аудиторський висновок внутрішнього аудитора надається тим співробітникам підприємства, які можуть вжити заходів щодо усунення виявлених недоліків або гарантувати їх виконання. Аудиторський висновок обов'язково надається керівникам підрозділу, що перевіряється, а керівництву підприємства тільки резюме.

Аудиторський висновок внутрішнього аудитора може надаватися іншим зацікавленим особам або тим, чий інтереси були порушені в результаті проведення перевірки.

Аудиторський звіт і аудиторський висновок внутрішнього аудитора підписують і скріплюють печаткою окремо, оскільки аудиторський звіт (аудиторський акт) містить конфіденційну інформацію і залишається для внутрішнього користування, а аудиторський висновок подається загальним зборам акціонерів.

Інформація конфіденційного характеру викладається в окремому висновку. Якщо вона стосується керівництва підприємства, то аудиторський висновок обов'язково надається власникам підприємства.

Керівник служби внутрішнього аудиту розробляє вимоги, що стосуються збереження робочої документації, аудиторських висновків, рекомендацій з проведення аудиторської перевірки.

Ці вимоги повинні відповідати положенням, інструкціям іншим внутрішнім регламентам суб'єкту господарювання щодо збереження службової документації, а також чинному законодавству України.

ЗАПАМ'ЯТАЙТЕ

Підпис перевіряючого та зазначення дати на кожному робочому документі після його перегляду є свідченням проведення контролю аудиторської перевірки.

14.2. Розроблення та реалізація системи заходів внутрішнього аудиту

Після проведення перевірки внутрішні аудитори повинні контролювати становище на підприємстві щодо виправлення виявлених і зазначених в аудиторському висновку порушень, а також визначити можливе прийняття на себе власниками ризику незастосування відповідних заходів.

Подальший контроль, який проводиться внутрішніми аудиторами, це – встановлення адекватності, ефективності та підприємства у зв'язку з викладеними в аудиторському висновку зауваженнями внутрішніх та зовнішніх аудиторів.

Відповідальність за подальший контроль повинна визначитися в Положенні про службу внутрішнього аудиту на підприємстві (рис. 3.10).

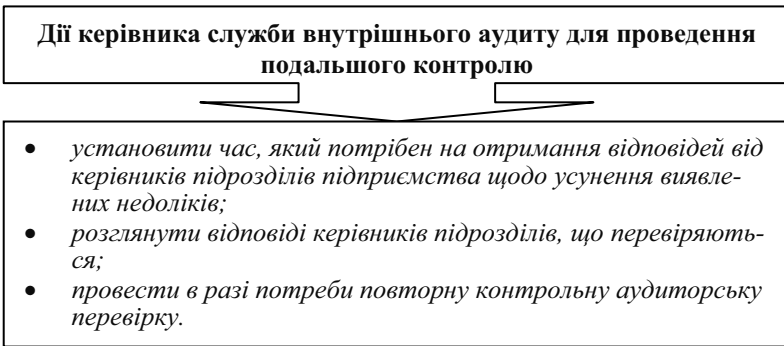


Рис. 3.10. Проведення подальшого контролю

Керівники підприємства мають право взяти на себе ризик і відмовитися вживати відповідних заходів щодо викладених в аудиторському висновку фактів у зв'язку з великими витратами на їх проведення або іншими міркуваннями. В такому разі керівник служби внутрішнього аудиту повідомляє про це рішення власникам підприємства.

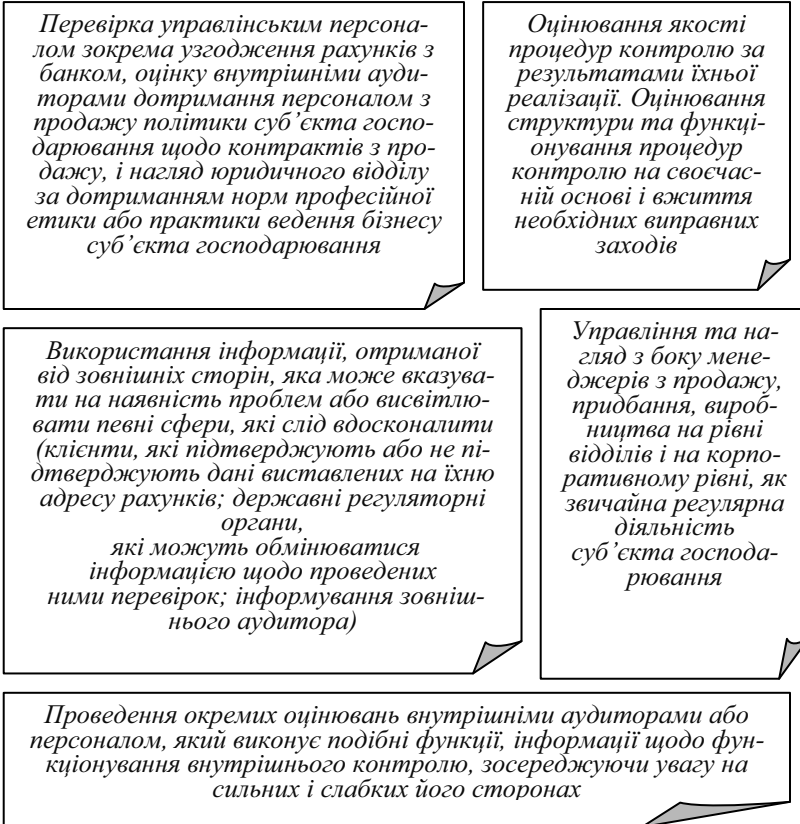


Рис. 3.11. Складові діяльності з моніторингу заходів контролю

Деякі викладені в аудиторському висновку внутрішнього аудитора недоліки можуть бути настільки важливими, що потребуватимуть від керівників підприємства негайних дій. Внутрішні аудитори зобов'язані тримати такі ситуації під особливим контролем. Якщо керівник служби внутрішнього аудиту переконаний, що власники вживають достатніх заходів для усунення фактів порушень, то подальший контроль здійснюється в рамках наступної аудиторської перевірки.

Розробка графіка подальшого контролю повинна ґрунтуватися на передбачених ризиках, а також на ступені складності та важливості фактів виявлених порушень.

МСА 315 “Розуміння суб’єкту господарювання та його середовища та оцінка ризиків суттєвих викривлень” розглядає потягтя *моніторингу заходів контролю*, який є важливим обов’язком управлінського персоналу.

Моніторинг заходів контролю включає перевірку функціонування внутрішнього контролю згідно з визначеними завданнями і цілей та внесення до нього належних змін відповідно до обставин (рис. 3.11).

Для забезпечення потреб управління підприємством велике значення набуває ефективність роботи внутрішнього аудитора. **Критеріями оцінювання ефективності служби внутрішнього аудиту можуть бути [21]:**

- точне визначення його завдань;
- правильне планування роботи;
- використання в комплексі різних способів і прийомів аудиту;
- систематичне підвищення ділової кваліфікації кадрів;
- чітке налагодження інформації про чинність законодавчих актів;
- постійне вивчення передового досвіду організації аудиторської роботи і його застосування;
- удосконалення методики аудиту.

На ефективність внутрішнього аудиту впливають такі фактори: витрата часу на цикл проведення аудиту, трудовитрати осіб, що приймають рішення про проведення аудиту і персоналу на планування, проведення та узагальнення результатів аудиту; організаційні витрати, що характеризуються кількістю осіб, яких відривають від продуктивної праці для здійснення аудиту; собівартість і рентабельність внутрішнього аудиту, витрати коштів на здійснення аудиту; співвідношення залежності аудиту від прогнозованих економічних, соціально-політичних наслідків, кількість та цінність інформації, одержаної в результаті аудиту для потреб користувачів.

ЗАПАМ'ЯТАЙТЕ

Керівники підприємства несуть відповідальність за вжиття заходів щодо усунення порушень, зазначених в аудиторському висновку.

ЗАКРІПЛЕННЯ ГОЛОВНОГО**ЧИ ЗАСВОЇЛИ ВИ ОСНОВНІ ПОНЯТТЯ ?**

1. Яка інформація накопичується в робочій документації внутрішнього аудитора?
2. Де зберігається архів робочої документації і хто до нього має доступ?
3. Чи мають доступ зовнішні аудитори до робочої документації внутрішніх аудиторів?
4. Яку інформацію має містити аудиторський висновок внутрішнього аудитора?
5. Як саме організується подальший контроль, який проводиться внутрішніми аудиторами за результатами перевірок?

ЗАВДАННЯ



1. Проаналізуйте ситуацію.
2. Визначте невідповідності нормативним актам.
3. Сформулюйте суть невідповідностей.

Ситуація 3.3

На виробничому підприємстві, основним напрямом діяльності якого є виготовлення залізобетонних конструкцій, звільнився головний бухгалтер. Протягом місяця посада залишалася вакантною.

Здійснивши перестановку на ключових посадах, на його місце було призначено начальника фінансового відділу одного із структурних підрозділів, який займається зовнішньоекономічною діяльністю – продажем власної виробничої продукції.

Чи є ці події об'єктом оцінювання заходів контролю суб'єкта господарювання? Хто повинен і як саме насамперед, на це відреагувати?

Рішення ситуації 3.3

Найвищому управлінському персоналу необхідно оцінити ситуацію про нестачу персоналу з належним знанням бухгалтерського обліку і з належними навичками підготовки фінансових звітів, а також вжити відповідних заходів щодо кадрової політики.

Проводячи аудиторську перевірку за підсумками року, зовнішні аудитори повинні дати інформацію управлінському персоналові про те, що на підприємстві склалися умови, які можуть вплинути на ризики суттєвого викривлення фінансової звітності.

За слабкими сторонами внутрішнього контролю, що не усуваються управлінським персоналом, повинен бути встановлений регулярний нагляд з боку внутрішніх аудиторів.

(МСА 315 "Розуміння суб'єкта господарювання та його середовища та оцінка ризиків суттєвих викривлень" [6]).



ВИВЧАЄМО МІЖНАРОДНІ СТАНДАРТИ АУДИТУ, НАДАННЯ ВПЕВНЕНOSTI ТА ЕТИКИ

МСЗО 2410 “Огляд проміжної фінансової інформації, виконаний незалежним аудитором суб’єкта господарювання” Розуміння суб’єкта господарювання та його середовища, в тому числі його внутрішнього контролю

15. Процедури, які виконує аудитор для поновлення розуміння суб’єкта господарювання та його середовища, в тому числі внутрішнього контролю, як правило, складаються з таких:

- *ознайомлення, потрібною мірою, з документацією аудиторської перевірки за попередній рік та оглядів проміжної фінансової інформації за попередній період (попередні періоди) поточного року та відповідний проміжний період (проміжні періоди) попереднього року, що дозволить аудиторів ідентифікувати питання, які можуть вплинути на проміжну фінансову інформацію поточного періоду;*
- *розгляд будь-яких суттєвих ризиків, включаючи ризик нехтування процедур контролю управлінським персоналом суб’єкта господарювання, які було ідентифіковано під час аудиту фінансових звітів за попередній рік;*
- *ознайомлення з останньою річною та порівнювальною проміжною фінансовою інформацією за попередній період;*
- *розгляд суттєвості з посиланням на застосовну концептуальну основу фінансової звітності тою мірою, якою це стосується проміжної фінансової інформації, для допомоги у визначенні характеру та обсягу процедур, які слід виконати, та оцінки впливу викривлень;*
- *розгляд важливих питань фінансового обліку та звітності, що можуть мати постійний вплив, наприклад, суттєві недоліки внутрішнього контролю;*
- *розгляд результатів виконаного внутрішнього аудиту та подальших заходів, ужитих управлінським персоналом;*
- *запит управлінському персоналові щодо будь-яких значних змін у внутрішньому контролі та потенційного впливу цих змін на складання проміжної фінансової інформації.*

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

Нормативна база

1. *Вимоги до аудиторського висновку, який подається до Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку при реєстрації інформації та випуску цінних паперів, а також при поданні регулярної інформації відкритими акціонерними товариствами та підприємствами – емітентами облігацій (крім комерційних банків), затверджені Рішення Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку від 25.01.2001, №5 // Бухгалтерський облік і аудит. – 2001. – №4. – С. 49-50.*
2. *Господарський кодекс України: Офіційний текст. – К.: Кондор, 2004. - 208с.*
3. *Закон України “Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні” від 26.01.1993р. № 2939–ХІІ, зі змінами та доповненнями.*
4. *Закон України “ Про аудиторську діяльність”від 22.04.93р. зі змінами і доповненнями.// Відомості Верховної Ради України. – 1993. – №23. – С.224.*
5. *Закон України “Про внесення змін до Закону України “Про аудиторську діяльність”:* Закон України від 14.09.06р. № 140-V.
6. *Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики:* Видання 2006 року: Пер. з англ. – К.: ТОВ “ІАМЦ АУ “СТАТУС”, 2006. – 1152 с.
7. *Національні нормативи аудиту. Кодекс професійної етики аудиторів України. Аудиторська палата України.// Повний текст національних нормативів аудиту в Україні. Затв. Рішенням Аудиторської палати України №73 від 18.12.98 р. – К.: Основа, 1999. – 274с.*
8. *Положення про реєстр суб’єктів аудиторської діяльності. Затв. Рішенням Аудиторської палати України №176/7 від 26.04.2007 р.//Аудитор України №9(115),2007. – С.7-14.*

Використана література

9. *Адамс Р.* Основы аудита: Пер. с англ. – М.: Аудит: Изд. Об-ник “ЮНИТИ”, 1995. – 398с.
10. *Алборов.Р.А.* Аудит в организациях промышленности, торговли и АПК. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Дело и Сервис, 2000. – 432 с.
11. *Алборов Р.А., Хоружий Л.И., Концевая С.М.* Основы аудита: Учеб. пособ. – М., Дело и сервис, 2001. – 224с.
12. *Актуальні питання застосування Міжнародних стандартів аудиту, надання впевненості та етики (видання 2006 року).* Навч.-метод. матеріал. – К.: ТОВ “ІАМЦ АУ “СТАТУС” – 2007. – 188с.
13. *Андреев В.Д.* Практический аудит: справ. пособие. – М.: Экономика, 1994. – 366с.
14. *Аренс А., Лоббек Дж.* Аудит: Пер. с англ.; Гл. редактор серии проф. Соколов Я.В., – М.: Финансы и статистика, 1995. – 560с.
15. *Аудит* Монтгомери / Ф.Л. Дефлиз, Г.Р. Дженик, В.М. О’Рейли, М.Б. Хирш: Пер. с англ. под ред. проф. Я.В. Соколова. – М.: Аудит: ЮНИТИ, 1997. – 542с.
16. Аудит. Практич. пособие / А.Кузминский, Н.Кужельный, Е.Петрик, В. Савченко и др. / Под ред А.Кузьминского. – К.: Учетинформ, 1996. – 283с.
17. *Аудит.* Учеб. для ВУЗов / В.И. Подольский, Г.Б. Поляк, А.А. Савин и др./ Под ред. проф. В.И. Подольского. – 2-е изд. перераб. и доп. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2001. – 655с.
18. *Білуха М.Т.* Курс аудиту. – К.: Вища шк., 1998. – 574с.
19. *Білуха М.Т., Микитенко Т.В.* Фінансовий контроль: теорія, ревізія, аудит: Підручник. – К.: Українська академія оригінальних ідей, 2005. – 888с.
20. *Бутинець Ф.Ф.* Аудит: Підруч. для студ. спеціальності “Облік і аудит” вищих навч. закл. – 3-тє вид., доп. і перероб. – Житомир: Рута, 2005. – 512с.
21. *Бутинець Ф.Ф., Усач Б.Ф.* Аудит і ревізія підприємницької діяльності. – Житомир: Рута, 2001. – 416с.
22. *Бутинець Ф.Ф., Малюга Н.М., Петренко Н.І.* Аудит: сучасні тенденції розвитку в Україні та світі: Монографія / За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ЖДТУ, 2004. – 564с.
23. *Ватуля І.Д., Канцедал Н.А., Пономаренко О.Г.* Аудит: Практи-

- кум: Навч. посібник. – К.: Центр учбової літератури, 2007. – 304с.
24. *Василевич І.П., Ширкіна Е.І.* Сборник задач по аудиту: Учеб. пособие. – М.: Финансы и статистика, 1999. – 288с.
 25. *Верига Ю.А., Пшенична А.Ж.* Процедури документальної перевірки аудиту нематеріальних активів / Розвиток системи обліку, аналізу та аудиту в Україні: традиції, проблеми, перспективи// Зб. наук. праць Державної академії статистики, обліку та аудиту. – К., 2004 – 250 с.
 26. *Виговська Н.Г.* Класифікація суб'єктів фінансового контролю//Регіональні перспективи. – 2003. – №2-3. – С.92 – 94.
 27. *Вирганенко В., Михайлов Ю.* Защита информации в системе компьютеризированного бухгалтерского учета // Бухгалтерский учет и аудит. – 1994. – №9. – С. 26-27.
 28. *Гуцайлюк З.В., Мех Я.В., Щирба М.Т.* Аудит (теорія, методика, збірник завдань). – Тернопіль: Економічна думка, 2002. – 190 с.
 29. *Давидов Г.М.* Аудит: Навч. посібник – 2-ге вид., перероб. і доп. – К.: Т-во Знання, КОО, 2001, – 363с.
 30. *Дорош Н.І.* Аудит: методологія і організація. – К.: Т-во “Знання”, КОО, 2001, – 402с.
 31. *Загородній А.Г., Корягін М.В., Єлісєєв А.В., Полякова Л.М.* Аудит: теорія і практика: Навч. посібник – Львів: Вид-во нац унту “Львівська політехніка”, 2004. – 453с.
 32. *Зубілевич С.Я., Голов С.Ф.* Основи аудиту. – К.: Ділова Україна, 1996. – 375с.
 33. *Івахненко С.В.* Інформаційні технології в організації бухгалтерського обліку та аудиту: Навч. посіб. – К.: Знання-Прес, 2003. – 349с.
 34. *Карпенко О.В., Подольська В.О., Пшенична А.Ж.* та ін. Застосування сучасних інформаційних технологій при викладанні облікових та контрольно-аналітичних дисциплін // Зб. методичних матеріалів. – Полтава: РВВ ПУСКУ, 2004. – 31с.
 35. *Кулаковська Л.П.* Основи аудиту: Навч. посібник. – Житомир: ЖІТІ, 2000. – 608с.
 36. *Муллахметов Х.М.* Внутренний аудит: проблемы организации и развития / Бухгалтерский учет. – 1993. – №8. – С.28-30.
 37. *Петрик О.* Аудиторська оцінка можливості подальшого функціонування підприємства // Вісник податкової служби України. – 2002. – С.59-64.

38. *Петрик О.* Аудиторський висновок і його види // Бухгалтерський облік і аудит. – 2005. – №2. – С.56-62.
39. *Петрик О.* Оцінка системи внутрішнього контролю підприємства у процесі незалежної аудиторської перевірки // Вісник податкової служби України ON-LINE//www.visnuk.com.ua
40. *Петрик О.* Оцінка суттєвості помилок, виявлених в процесі аудиторської перевірки // Бухгалтерський облік і аудит. – 2004. – №10. – С.59-62.
41. *Петрик О.* Процедури завершення аудиторської перевірки // Бухгалтерський облік і аудит. – 2004. – №12. – С.54-58.
42. *Петрик О.А.* Аудит: методологія і організація: Монографія. – К.: КНЕУ, 2003. – 260с.
43. *Петрик О.А., Фенченко М.Т.* Аудит у зарубіжних країнах: Навч.-метод. посібник для самост. вивч. дисц. / За заг. ред. О.А.Петрик. – К.: КНЕУ, 2002. – 168с.
44. *Плисюк Г.* Аудит підприємства. Організація аудиторських перевірок и комплексный анализ финансовых резервов. –М.: Экзамен,2001, – 212с.
45. *Пшенична А.Ж.* Актуальність оцінки аудиторського ризику та визначення суттєвості в аудиті / Аудиторські ризики і суттєвість в аудиті // Зб. тез і текстів виступів на міжрегіональній науково-практичній конференції. – Полтава: Полтава, 2002. – 40с.
46. *Пшенична А.Ж.* Інформаційно-предметне забезпечення технологій навчання у процесі підготовки бухгалтерів-аудиторів / Матеріали ХХХ міжвузівської науково-методичної конференції “Модернізація змісту і технології підготовки фахівців: проблеми і завдання вищих навчальних закладів щодо входження в європейський освітній простір” 26 березня 2005 року. – Полтава: РВЦ ПУСКУ, 2005. – 303с.
47. *Пшенична А.Ж.* Правові аспекти відповідальності бухгалтера за фінансову звітність / Матеріали Міжнародної науково-практичної конференції “Обліково-аналітичні системи: глобальний і національний аспекти”, 16-17 травня 2006 року. – Полтава: РВЦ ПУСКУ, 2006. – Ч.1. – 156с.
48. *Пшенична А.Ж.* Оцінка аудитором стану системи внутрішнього управління / Регіональні перспективи. – 2003. – №2-3(27-28). – С.94-95.
49. *Романов А.Н., Одинцов Б.Е.* Автоматизация аудита. – М.: Аудит: ЮНИТИ, 1999. – 336с.

50. *Рудницький В.* Внутрішній аудит: методологія, організація. – Тернопіль: Економічна думка, 2000. – 104с.
51. *Савченко В.Я.* Аудит: Навч. посібник. – К.: КНЕУ, 2002. – 322с.
52. *Суйц В.П.* Аудит: общий, банковский, страховой – М.: ИНФРА, 2000. – 556с.
53. *Сухарева Л.А., Дмитренко И.Н.* Внутренний аудит: организация и методология. Научно-практич. пособие. – Донецк: Дон ГУЭТ, 2000 – 75с.
54. *Серікова Т.М., Понікаров В.Д.* та ін. Облік, аналіз і аудит. Навч. посібник. – Харків, ВД “Інжек”, 2003. – 380с.
55. *Угольников К.Л.* История аудита // Контролинг. – 1991. – №1. – С.79-83.
56. *Шатигузов С.М.* Общие представления о профессиональной этике аудитора. // Контролинг. – 1991. – № 1. – С.12-16.
57. www.rada.gov.ua (сайт Верховної ради України)
58. www.sau-aru.org.ua (сайт Аудиторської палати України та Спільноти аудиторів України)

ДОДАТКИ

ДОДАТОК А

ПОРЯДОК ЗАПОВНЕННЯ РЕЄСТРАЦІЙНОЇ КАРТКИ СУБ'ЄКТА АУДИТОРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

№ з/п	Назва показника	Пояснення
1.	Повне найменування аудиторської фірми (ПІБ аудитора). Скорочене найменування	Зазначається найменування фірми (ПІБ аудитора) українською мовою. Якщо у створенні фірми бере участь іноземний партнер, необхідно відобразити це в найменуванні. Наприклад: (українсько-німецьке акціонерне товариство відкритого типу “інаудит-Україна”). Найменування орендного підприємства повинно містити інформацію “орендне підприємство”. Для фізичних осіб не слід писати “без права юридичної особи”
2	Ідентифікаційний код / номер	Проставляється восьмизначний цифровий код/номер, під яким аудиторська фірма (аудитор) зареєстрована в органах статистики (податкової інспекції). Якщо такий код відсутній або невідомий, необхідно терміново звернутися до місцевого статистичного органу (Автономної Республіки Крим, областей, м. Києва, Севастополя), районної податкової інспекції для отримання або відновлення коду/номера
3	Місце проведення державної реєстрації. Поштова адреса органу державної реєстрації.	Указується найменування органу державної реєстрації для даної аудиторської фірми (аудитора), його поштова адреса
4.	Дата проведення державної реєстрації	Указується число, місяць, рік
5.	Номер запису про державну реєстрацію	Указується реєстраційний номер свідоцтва про державну реєстрацію або номер рішення (розпорядження)
6.	Орган державної податкової служби. Поштова адреса органу державної податкової служби.	Указується найменування органу державної податкової служби де зареєстрована аудиторська фірма (аудитор), його поштова адреса
7.	Дата початку аудиторської діяльності (дата отримання першої ліцензії або Свідоцтва)	Проставляється дата отримання першої ліцензії (свідоцтва)

№ з/п	Назва показника	Пояснення
8.	Кількість підрозділів та їхнє розташування: відділень..., філій..., представництв... та кількість працюючих у них сертифікованих аудиторів	Заповнюється тільки для головних організацій, які мають відділення, філії, представництва, а також дочірні підприємства. Надається список всіх сертифікованих аудиторів із зазначенням номера сертифіката
9.	Юридична адреса, Поштовий індекс	Вказується п'ятизначний індекс відділення зв'язку юридичної адреси аудиторської фірми (аудитора)
	Відділення зв'язку	Заповнюється тільки в разі розбіжностей поштового індексу з відділенням зв'язку (коли один поштовий індекс обслуговує кілька відділень).
	Область	Вказується назва області, для фірм/аудиторів, розташованих (які проживають) в Автономній Республіці Крим, м.Києві або Севастополі, відповідно: АР Крим, м. Київ, Севастополь
	Район	Заповнюється для суб'єктів, розташованих (які проживають) у районах областей, Автономній Республіці Крим
	Місто/село	Вказується найменування міста, селища міського типу, села, хутора тощо
	Район міста	Вказується найменування внутрішнього району міста
	Вулиця Будинок Квартира	Вказується назва вулиці (майдану, проспекту, провулку), номер будинку, квартири, кімнати, де фактично розташована фірма, проживає аудитор – суб'єкт аудиторської діяльності
10.	Фактична адреса	Вказується фактична адреса місцезнаходження суб'єкта аудиторської діяльності
11.	Телефон, факс, електронна адреса	Вказується за наявністю
12.	Посада, ПІБ керівника, номер та дата видачі сертифіката	Проставляється назва посади, прізвище, ім'я, по батькові керівника аудиторської фірми, відділення, філії, представництва, дочірнього підприємства.
13.	Засновники (учасники)	Найменування юридичної особи або прізвище та ініціали фізичної особи. Адреса фактичного місцезнаходження. Проставляється отриманий код, якщо засновник є юридичною особою і перебуває на території України. Якщо фізична особа – проставляється номер сертифіката і дата видачі. Вказується частка в статутному капіталі кожного співзасновника

№ з/п	Назва показника	Пояснення
14.	Кількість працівників усього, в т.ч.: Кількість постійних працівників аудиторівосіб	Вказується ПІБ аудиторів, їхня посада, намер та дата видачі сертифіката, дата закінчення терміну сертифіката
15.	Середньорічна кількість сумісників (аудиторів)..... осіб	Вказується розрахована середньорічна кількість сумісників аудиторів та інших залучених працівників
16.	Членство (співпраця) в міжнародних аудиторських фірмах, у вітчизняних об'єднаннях аудиторів	Вказуються назви міжнародних аудиторських фірм, назви вітчизняних об'єднань та аудиторських фірм, надається їх повний перелік

Завершується складання Реєстраційної картки таким текстом:

«Аудиторська фірма (аудитор) зобов'язується здійснювати аудиторську діяльність відповідно до вимог чинного законодавства України, стандартів аудиту та норм професійної етики аудитора.

М.П.

Картку заповнив(підпис, ПІБ)

Керівник (підпис, ПІБ) (телефон)»

ДОДАТОК Б

(МСА 210 “Умови завдань з аудиторської перевірки”) (Додаток 1)

Приклад листа-зобов'язання про проведення аудиту [6]

Наведений нижче лист призначений для використання як керівництво разом із міркуваннями, викладеними в цьому МСА, та може змінюватися відповідно до конкретних вимог і обставин.

Раді директорів або відповідному представнику вищого управлінського персоналу:

Ви звернулися до нас із проханням про проведення аудиторської перевірки балансу(назва суб'єкта господарювання) станом на, а також звіту про фінансові результати, рух грошових коштів та приміток за рік, що завершується на цю дату. Цим листом ми раді підтвердити прийняття нами і наше розуміння цього завдання. Аудиторська перевірка буде проведена нами з метою висловлення думки про фінансові звіти.

Ми проводимо аудиторську перевірку відповідно до Міжнародних стандартів аудиту (або вкажіть відповідні національні стандарти або практику). Ці стандарти зобов'язують нас планувати та проводити аудиторську перевірку з метою одержання обґрунтованої впевненості в тому, що фінансові звіти не містять суттєвих викривлень. Аудит включає перевірку шляхом тестування свідчень, що підтверджують суми та розкриття інформації у фінансових звітах. Аудиторська перевірка також включає оцінку застосованих принципів бухгалтерського обліку та суттєвих облікових оцінок, здійснених управлінським персоналом, а також оцінку загального подання фінансових звітів.

У зв'язку з тестовим характером аудиторської перевірки та інші властиві аудиторській перевірці обмеження (разом з обмеженнями, властивими будь-якій системі бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю) існує неминучий ризик того, що навіть деякі суттєві викривлення можуть залишитися невиявленими.

Крім нашого висновку про фінансові звіти, ми плануємо надати Вам окремого листа, який сосується будь-яких помічених нами суттєвих недоліків в системах бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю.

Ми нагадуємо Вам, що відповідальність за складання фінансових звітів, у тому числі за відповідне розкриття інформації, несе управлінський персонал компанії. Вона охоплює ведення відповідних облікових записів, здійснення заходів внутрішнього контролю, вибір та застосування облікових політик та збереження активів компанії. Ми просимо управлінський персонал компанії (і це є частиною процесу аудиторської перевірки) надати письмове підтвердження стосовно пояснень, зроблених у зв'язку з аудиторською перевіркою.

Ми сподіваємося на повноцінну співпрацю з Вашим персоналом і на те, що нам буде надано всі записи, документацію та іншу інформацію, потрібну в зв'язку з нашою аудиторською перевіркою. Наш гонорар (що виплачується на основі рахунків, які виставлятимуться відповідно до виконаних робіт) розраховується, виходячи з часу, витраченого фахівцями, призначеними на завдання, та містить покриття поточних витрат. Погодина

оплата варіюється залежно від ступеня відповідальності фахівців, їхнього досвіду та необхідної кваліфікації.

Цей лист вважається дійсним протягом наступних років до моменту припинення терміну його дії, внесення змін або заміни цього листа іншим.

Просимо Вас підписати та повернути примірник цього листа (додається) на свідчення того, що він відповідає Вашому розумінню умов проведення нами аудиторської перевірки фінансових звітів.

XYZ & Co.

Підтверджено від імені компанії ABC

(підпис)

.....

Прізвище та посада

Дата

ХАРАКТЕРИСТИКА РОЗДІЛІВ ДОГОВОРУ НА ПРОВЕДЕННЯ АУДИТУ

Розділ	Назва розділу	Зміст основних положень розділу
	Вступ	Вказується назва, номер договору, місце та дата підписання, прізвища посадових осіб, які підписали договір від імені кожної із сторін
I	“Предмет договору”	Вказується мета аудиту та характеристика його масштабу
II	“Вартість послуг і порядок розрахунків”	Вказуються відомості про розмір і порядок оплати за надані послуги
III	“Права та обов’язки сторін”	Вказуються зобов’язання і права замовника і виконавця
IV	“Додаткові умови”	Вказується, як саме оформлюються результати аудиту і те, що слід вважати моментом виконання договірних зобов’язань
V	“Відповідальність сторін”	Містяться умови відповідальності кожної із сторін за виконання договору
VI	“Термін дії договору”	Містяться дані про те, коли договір вступив у силу, за яких умов він може бути розірваний і коли закінчується його дія
VII	“Особливі умови”	Містяться положення, які сторони вважають за необхідне обумовити, і які не знайшли свого відображення в попередніх розділах договору
VIII	“Юридичні адреси та реквізити сторін”	Містяться юридичні адреси та реквізити сторін

ДОДАТОК Г

ЛИСТОК ОЦІНКИ ВЛАСТИВОГО РИЗИКУ

Питання	Ризик		Джерела інформації
	Високий	Низький	
<i>Зовнішні фактори ризику</i>			
1. Який загальний стан економіки?	Так	Ні	
Спад виробництва	Так	Ні	
Депресія	Так	Ні	
Зростання ділової активності			
2. Чи вплинули негативно на розвиток підприємства галузі?			
Загальний стан економіки України	Так	Ні	
Зростання рівня інфляції	Так	Ні	
Чинне законодавство	Так	Ні	
3. Чи належить продукція галузі до:			
Конкурентоспроможної	Так	Ні	
Швидко старіючої	Так	Ні	
Енергоємної	Так	Ні	
Трудомісткої тощо	Так	Ні	
4. Чи отримує галузь дотації від уряду?	Так	Ні	
<i>Внутрішні фактори</i>			
1. Яка форма власності підприємства?			
Державна/приватна	Так	Ні	
2. Як здійснюється керівництво підприємством?			
Одноосібно	Так	Ні	
Колегіально	Так	Ні	
3. Чи здатне керівництво на невиправданий ризик?	Так	Ні	
4. Чи існує конфлікт між керівництвом і головним бухгалтером?	Так	Ні	
5. Чи усвідомлює керівництво важливість бухгалтерського обліку?	Так	Ні	
6. Чи існує чіткий розподіл обов'язків на підприємстві?	Так	Ні	
7. Чи вистачає підприємству власних оборотних коштів?	Так	Ні	
8. Чи є підприємство позивачем (відповідачем) у судовій справі?	Так	Ні	
9. Чи були випадки крадіжок?	Так	Ні	
10. Чи спостерігається зміна кадрів:			
Серед працівників бухгалтерії?	Так	Ні	
Матеріально-відповідальних осіб?	Так	Ні	
11. Чи змінився аудитор фірми?	Так	Ні	
12. Чи сплачувала фірма значні санкції по податках і платежах?	Так	Ні	

ДОДАТОК Д

Аудиторська фірма “.....”

 Період перевірки.....

Робочий документ Підприємство
 до розділу
 “Аудит запасів”

ТЕСТ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ

№ з/п	Зміст	Варіанти		
		Так	Ні	Інформація відсутня
1	2	3	4	5
1.	Чи відповідає зберігання запасів вимогам щодо належного зберігання: охорона, страхування, технологічні умови, необхідні пристосування, запобігання псуванню тощо?			
2.	Чи закріплені запаси, що знаходяться на складі і в експлуатації, за особами, відповідальними за їх зберігання і використання?			
3.	Наявність договорів про повну матеріальну відповідальність з працівниками, які безпосередньо пов'язані із зберіганням, обробленням, продажем (відпуском), перевезенням або застосуванням у процесі виробництва переданих йому запасів, якщо вони обіймають посади, передбачені спеціальним переліком.			
4.	Чи ведеться облік у розрізі підзвітних осіб?			
5.	Працівників, безпосередньо пов'язаних із збереженням та відпуском запасів, зобов'язують брати відпустку, призначають на час відпустки інших осіб, здійснюють передачі, інвентаризації?			
6.	Доступ до комп'ютерних записів по запасам є тільки у осіб, для яких це пов'язано з посадовими обов'язками?			
7.	Чи використовуються попередньо пронумеровані документи, чи їх видача реєструється в журналі (книгах) пронумерованих, прошнурованих, скріплених печаткою?			
8.	Періодичність проведення інвентаризацій: -1 раз на рік; -більше.			
9.	Чи відображається в обліку результат інвентаризацій?			
10.	Невикористана частина інвентаризаційних описів прокреслюється лінією (Z)?			

1	2	3	4	5
11.	Чи виявлені в звітному періоді факти крадіжки та псування запасів та на яку суму?			
12.	Чи списувались за нормами природний убуток запасів та їх сума?			
13.	Чи ліквідувались у звітному періоді запаси та їх сума?			
14.	Чи оприбутковували зайві матеріальні цінності, виявлені внаслідок інвентаризації та на яку суму?			
15.	Чи списувались неліквідні та залежалі матеріальні цінності та на яку суму?			
16.	Чи проводяться на підприємстві незаплановані (раптові) інвентаризації окремих видів запасів, груп, в окремих місцях зберігання та в підзвіті?			
17.	Чи проводиться звірка даних реєстрів бухгалтерського обліку запасів з даними Головної книги?			
18.	Чи здійснюється звірка за відпуском запасів на підставі лімітно-забірних карт з документами на витрачання?			
19.	Чи здійснюється контроль за фактами списань від псування та знищення запасів?			
20.	Чи здійснюється контроль за своєчасністю пред'явлення претензій за якістю та кількістю одержаних запасів?			
21.	Чи здійснюється контроль за списанням запасів від браку у виробництві?			
22.	Чи звіряються корінці книжки довіреностей з Журналом реєстрації довіреностей ф.М-3?			
23.	Чи здійснюється контроль за несвоєчасно зданими невикористаними довіреностями?			
24.	Чи проводиться контроль за точністю підрахунку первинних документів?			
25.	Чи перевіряються третьою особою ціни та підрахунки в інвентаризаційних описах?			
26.	Чи ведуться реєстри бухгалтерського обліку особами, обов'язки яких не залежать від обов'язків по вибуттю, руху та зберіганню запасів?			
27.	Чи виключаються із підрахунків запаси в наявності, право власності на які належать іншим,?			
28.	Чи посадові особи періодично виявляють зіпсовані, морально застарілі і т.п. запаси?			

Приклад внутрішнього стандарту “Попереднє ознайомлення із Клієнтом”

1. Для попереднього ознайомлення з фінансово-господарською діяльністю потенційного клієнта необхідно одержати за передбачуваний період аудиту такі джерела:

- Головна книга або оборотно-сальдова відомість за останній місяць (при веденні бухгалтерського обліку з автоматизованої бухгалтерської програми);
- декларації по податку на додану вартість за останній квартал;
- декларації про прибуток підприємства за рік;
- Баланс (форма №1);
- Звіт про фінансові результати (форма №2);
- Звіт про рух грошових коштів (форма № 3);
- Звіт про власний капітал (форма № 4);
- Примітки до фінансової звітності (форма № 5).

2. Крім того, необхідно одержати відповіді на такі питання:

а) Людські ресурси

- Хто є акціонерами?
- З ким з управлінського персоналу аудитори повинні підтримувати основні контакти?
- Які зміни відбулися або очікуються в структурі керівництва, ключовому керівництві або складі власників?
- Скільки працює бухгалтерів? Які ще фінансові структури є на підприємстві?

б) Продукція

- Які види діяльності здійснює підприємство?
- Хто є основними споживачами?
- Хто є основними постачальниками?

в) Ділова характеристика

- Чи продавав клієнт які-небудь значні капітальні інвестиції протягом року? Якщо так, то як саме це фінансувалося?
- Чи виникали у підприємства значні розбіжності з постачальниками або споживачами?

г) Системи бухгалтерського обліку

- Яким значним змінам піддавалася система бухгалтерського обліку протягом року?
- Чи існує яка-небудь специфічна облікова практика на підприємстві або в галузі?

д) Інші фактори

- Чи цікавилися або чи проводили перевірки підприємства представники органів, що контролюють податки й збори, або будь-якого іншого державного органу?

(Наведений у навчально-методичних матеріалах АПУ, САУ, Інформаційно-аналітичний та методичний центр аудиту в Україні "СТАТУС" [12])

ДОДАТОК Е

Види завдань в аудиторській діяльності та види звітних документів [12]

№ з/п	Завдання	Види звітних документів	МСА, нормативний документ держоргану
1	2	3	4
Завдання з надання впевненості – аудитор <i>висловлює думку</i>			
1.	Аудит повного пакету фінансової звітності (загального призначення)	Аудиторський висновок щодо повного пакету фінансової звітності <i>назва*</i> , станом на 31. 12. ...р.	МСА 700, 701
2.	Аудит повного пакету фінансової звітності (щорічний для ВАТ та профучасників ринку цінних паперів)	Аудиторський висновок щодо повного пакету фінансової звітності <i>назва</i> , станом на 31. 12. ...р.	МСА 700, 701; II розділ Положення щодо підготовки аудиторських висновоків, які подаються до державної комісії з цінних паперів та фондового ринку при розкритті інформації емітентами та професійними учасниками фондового ринку (Затверджено рішенням Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку від 19 грудня 2006р. №1528)
3.	Аудит проміжної фінансової звітності (на кінець кварталу, для емітентів цінних паперів – тільки баланс та звіт про фінансові результати)	Аудиторський висновок щодо фінансової звітності <i>назва</i> станом на 31. 03. ...р. (або іншу квартальну дату)	МСА 700, 701; III розділ Положення щодо підготовки аудиторських висновоків, які подаються до державної комісії з цінних паперів та фондового ринку при розкритті інформації емітентами та професійними учасниками фондового ринку (Затверджено рішенням Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку від 19 грудня 2006р. №1528)

1	2	3	4
4.	Аудит повного пакету фінансової звітності (щорічний для учасника ринку фінансових послуг: недержавні пенсійні фонди)	Аудиторський висновок щодо повного пакету фінансової звітності недержавного пенсійного фонду <i>назва</i> станом на 31. 12. ...р.	МСА 700, 701; Методичні рекомендації щодо формату аудиторського висновку за наслідками проведення аудиту річної фінансової звітності та іншої звітності про діяльність недержавного пенсійного фонду та адміністратора недержавних пенсійних фондів (затверджено розпорядженням Держкомісії з регулювання ринків фінансових послуг України від 27 грудня 2005р. № 5203 (в редакції Розпорядження Державної комісії з регулювання ринків фінансових послуг України від 19 жовтня 2006р. №6338))
5.	Аудит повного пакету фінансової звітності (щорічний для учасника ринку фінансових послуг: страхові компанії)	Аудиторський висновок щодо повного пакету фінансової звітності страхової компанії <i>назва</i> станом на 31. 12. ...р.	МСА 700, 701; Методичні рекомендації щодо формату аудиторського висновку за наслідками проведення аудиту річної фінансової звітності та річних звітних даних страховика (затверджено розпорядженням Держкомісії з регулювання ринків фінансових послуг України від 27 грудня 2005р. №5204 (в редакції Розпорядження Державної комісії з регулювання ринків фінансових послуг України від 12 жовтня 2006р. № 6313))

1	2	3	4
6.	Аудит повного пакету фінансової звітності (щорічний для учасника ринку фінансових послуг: кредитні спілки)	Аудиторський висновок щодо повного пакету фінансової звітності кредитної спілки <u>назва</u> станом на 31. 12. ...р.	МСА 700, 701; Методичні рекомендації щодо формату аудиторського висновку за наслідками проведення аудиту річної фінансової звітності та річних звітних даних кредитної спілки та об'єднаної кредитної спілки (затверджено розпорядженням Держкомісії з регулювання ринків фінансових послуг України від 27 грудня 2005р. № 5202 (в редакції Розпорядження Державної комісії з регулювання ринків фінансових послуг України від 12 жовтня 2006р. №6314)
7.	Аудит повного пакету фінансової звітності (щорічний для учасника ринку фінансових послуг: ломбарди та фінансові установи)	Аудиторський висновок щодо повного пакету фінансової звітності ломбарду або звітності фінансової компанії <u>назва</u> станом на 31. 12. ...р.	МСА 700, 701; Методичні рекомендації щодо формату аудиторського висновку за наслідками проведення аудиту річної фінансової звітності ломбарду та звітності фінансової компанії за рік (затверджено Розпорядженням Державної комісії з регулювання ринків фінансових послуг України від 19 жовтня 2006р. № 6337)
8.	Аудит фінансових звітів, складених відповідно до основи бухгалтерського обліку, іншої, ніж Міжнародні або національні стандарти бухгалтерського обліку (наприклад, звіт, що ґрунтується на інформації про рух грошових коштів)	Висновок щодо фінансової звітності <u>назва</u> складеної за касовим методом, станом нар.	МСА 800

1	2	3	4
9.	Аудит компонентів фінансових звітів (наприклад, формування статутного фонду, стан кредиторської заборгованості тощо)	Висновок щодо достовірності дебіторської заборгованості <u>назва</u> станом нар. (або щодо повноти відображення кредиторської заборгованості або інше)	МСА 800
10.	Аудит про виконання договорних умов (наприклад, цільове використання бюджетного фінансування або кредитних коштів або інше)	Висновок щодо цільового використання кредитних коштів, отриманих <u>назва</u> згідно кредитного договорустаном нар.	МСА 800
11.	Аудит узагальнених фінансових звітів (звіти містять узагальнену інформацію для окремих їх користувачів, наприклад, за розділами активів та зобов'язань)	Висновок щодо узагальнених фінансових звітів <u>назва</u> станом нар.	МСА 800
12.	Огляд повного пакету фінансової звітності	Висновок щодо огляду повного пакету фінансової звітності <u>назва</u> станом на 31. 12.р.	МСЗО 2400
13.	Огляд проміжної фінансової звітності (або окремого звіту)	Висновок щодо огляду проміжної фінансової звітності <u>назва</u> станом на 31. 03.р. (або іншу квартальну дату)	МСЗО 2410
14.	Перевірка податкових декларацій, інших звітів, які містять історичну фінансову інформацію (наприклад, перевірка достовірності довідки про фінансовий стан)	Висновок з надання впевненості за наслідками перевірки звітності (вказати якої звітності) <u>назва</u> станом нар.	МСЗНВ 3000
15.	Перевірка прогнозної фінансової інформації	Висновок за наслідками перевірки обґрунтованості кошторису <u>кого, чого</u> станом нар. (або обґрунтованості тарифів на електроенергію або інше)	МСЗНВ 3400

1	2	3	4
Інші аудиторські завдання – аудитор не висловлює думку			
16.	Виконання погоджених процедур стосовно фінансової інформації (конкретні процедури узгоджуються з замовником або з кристувачем звіту аудитора, наприклад, виконання інвентаризації)	Звіт про виконання погоджених процедур (наприклад, участь аудитора в інвентаризації активів)	МССП 4400
17.	Завдання з підготовки фінансової інформації (наприклад, складання фінансової звітності або податкової декларації на підставі бухгалтерського обліку клієнта)	Звіт про виконання завдання з підготовки звітності (вказати якої, кого) за (період) або (дату)	МССП 4410

*Назва — мається на увазі повна назва суб'єкта господарювання

ВИСНОВОК НЕЗАЛЕЖНОГО АУДИТОРА [6, С.721]

(Відповідний адресат)

Висновок щодо фінансових звітів

Ми провели аудиторську перевірку фінансових звітів компанії АВС, що включають баланс станом на 31 грудня 20XX року, звіт про прибутки і збитки, звіт про зміни в акціонерному капіталі, звіт про рух грошових коштів за рік, що минув на зазначену дату, опис важливих аспектів облікової політики та інші пояснювальні примітки.

Відповідальність управлінського персоналу

Управлінський персонал несе відповідальність за підготовку та достовірне представлення цих фінансових звітів у відповідності до Міжнародних стандартів фінансової звітності. Відповідальність управлінського персоналу охоплює: розробку, впровадження та використання внутрішнього контролю стосовно підготовки та достовірного представлення фінансових звітів, які не містять суттєвих викривлень внаслідок шахрайства або помилки; вибір та застосування відповідної облікової політики, а також облікових оцінок, які відповідають обставинам.

Відповідальність аудитора

Нашою відповідальністю є надання висновку щодо цих фінансових звітів на основі результатів нашої аудиторської перевірки. Ми провели аудиторську перевірку у відповідності до Міжнародних стандартів аудиту. Ці стандарти вимагають від нас дотримання етичних вимог, а також планування й виконання аудиторської перевірки для отримання достатньої впевненості, що фінансові звіти не містять суттєвих викривлень.

Аудит передбачає виконання аудиторських процедур задля отримання аудиторських доказів стосовно сум та розкриттів у фінансових звітах. Відбір процедур залежить від судження аудитора. До таких процедур входить і оцінка ризиків суттєвих викривлень фінансових звітів внаслідок шахрайства або помилок.

Виконуючи оцінку цих ризиків, аудитор розглядає заходи внутрішнього контролю, що стосується підготовки та достовірного представлення фінансових звітів, з метою розробки аудиторських процедур, які відповідають обставинам, а не з метою висловлення думки щодо ефективності внутрішнього контролю суб'єкта господарювання. Аудит включає також оцінку відповідності використаної облікової політики, прийнятність облікових оці-

нок, зроблених управлінським персоналом, та загального представлення фінансових звітів.

Ми вважаємо, що отримали достатні та відповідні аудиторські докази для висловлення нашої думки.

Висновок

На нашу думку, фінансові звіти справедливо та достовірно відображають (або “представляють достовірно, в усіх суттєвих аспектах”) фінансовий стан компанії АВС станом на 31 грудня 20XX року, її фінансові результати та рух грошових коштів за рік, що минув на зазначену дату, у відповідності до Міжнародних стандартів фінансової звітності.

Висновок щодо вимог законодавчих та нормативних актів

(Форма та зміст цього розділу аудиторського висновку змінюється відповідно до природи інших обов'язків аудитора щодо надання висновків.)

(Підпис аудитора)

(Дата аудиторського висновку)

(Адреса аудитора)

ДОДАТОК И

Приклади висновків щодо фінансових звітів, складених відповідно до всеохопної основи бухгалтерського обліку, іншої, ніж Міжнародні чи національні стандарти бухгалтерського обліку [6, С.763-764]

Звіт про надходження і виплату грошових коштів

АУДИТОРСЬКИЙ ВИСНОВОК ДЛЯ ...

Ми перевірили звіт Компанії АВС про надходження і виплату грошових коштів за рік, що закінчився 31 грудня 20XX р. Відповідальність за підготовку цього звіту несе управлінський персонал Компанії АВС. Ми несемо відповідальність за висловлення думки щодо звіту, який додається, на підставі нашої аудиторської перевірки.

Ми провели аудиторську перевірку відповідно до Міжнародних стандартів аудиту (або вказати відповідні національні стандарти і практику). Ці стандарти зобов'язують нас планувати і здійснювати аудиторську перевірку, щоб одержати обґрунтовану впевненість у тому, що фінансовий звіт не містить суттєвих викривлень. Аудит передбачає перевірку шляхом тестування доказів, які підтверджують суми та розкриття інформації у фінансовому звіті. Аудиторська перевірка включає й оцінювання застосовуваних принципів бухгалтерського обліку та суттєвих облікових оцінок, здійснених управлінським персоналом, а також оцінювання подання фінансового звіту в цілому. Ми вважаємо, що проведена нами аудиторська перевірка дає обґрунтовану підставу для висловлення нашої думки.

Політика Компанії передбачає підготовку звіту, що додається, на основі надходжень і виплат коштів. На цій основі доходи визнаються на момент надходження, а не на момент виникнення дебіторської заборгованості, а витрати визнаються на момент сплати, а не на момент нарахування.

На нашу думку, фінансовий звіт, що додається, справедливо й достовірно відображає (або подає достовірно, в усіх суттєвих аспектах) отримані доходи й понесені витрати Компанії станом на 31 грудня 20XXр., результат її діяльності та рух грошових коштів за рік, що закінчився, згідно з касовим методом обліку надходжень і витрат, описаним у Примітці X.

АУДИТОР

Дата

Адреса

Фінансові звіти, складені стосовно розрахунку податку на прибуток АУДИТОРСЬКИЙ ВИСНОВОК ДЛЯ ...

Ми перевірили фінансові звіти, складені стосовно розрахунку податку на прибуток Компанії АВС, що додаються, за рік, що закінчився 31 грудня 20XX р. Відповідальність за підготовку цих звітів несе управлінський персонал Компанії АВС. Ми несемо відповідальність за висловлення думки щодо звітів на підставі нашої аудиторської перевірки.

Ми провели аудиторську перевірку відповідно до Міжнародних стандартів аудиту (або вказати відповідні національні стандарти і практику). Ці стандарти зобов'язують нас планувати і здійснювати аудиторську перевірку, щоб одержати обґрунтовану впевненість у тому, що фінансовий звіт не містить суттєвих викривлень. Аудит передбачає перевірку шляхом тестування доказів, які підтверджують суми та розкриття інформації у фінансовому звіті. Аудиторська перевірка включає й оцінювання застосовуваних принципів бухгалтерського обліку та суттєвих облікових оцінок, здійснених управлінським персоналом, а також оцінювання подання фінансового звіту в цілому. Ми вважаємо, що проведена нами аудиторська перевірка дає обґрунтовану підставу для висловлення нашої думки.

На нашу думку, фінансові звіти справедливо й достовірно відображають (або подають достовірно в усіх суттєвих аспектах) фінансовий стан Компанії станом на 31 грудня 20XXр., а також її прибутки та витрати за рік, що закінчився, згідно з основою бухгалтерського обліку що її використовують стосовно оподаткування прибутку, описаною у Примітці X.

АУДИТОР

Дата

Адреса

**ПРИКЛАДИ ВИСНОВКІВ ЩОДО КОМПОНЕНТІВ
ФІНАНСОВИХ ЗВІТІВ [6, С. 765-766]**

Реєстр дебіторської заборгованості

АУДИТОРСЬКИЙ ВИСНОВОК ДЛЯ...

Ми перевірили реєстр дебіторської заборгованості Компанії АВС, який додається, за рік, що закінчився 31 грудня 20XX р. Відповідальність за підготовку цих звітів несе управлінський персонал Компанії АВС. Ми несемо відповідальність за висловлення думки щодо звітів на підставі нашої аудиторської перевірки.

Ми провели аудиторську перевірку відповідно до Міжнародних стандартів аудиту (або вказати відповідні національні стандарти і практику). Ці стандарти зобов'язують нас планувати і здійснювати аудиторську перевірку, щоб одержати обґрунтовану впевненість у тому, що фінансовий звіт не містить суттєвих викривлень. Аудит передбачає перевірку шляхом тестування доказів, які підтверджують суми та розкриття інформації у фінансовому звіті. Аудиторська перевірка включає й оцінювання застосовуваних принципів бухгалтерського обліку та суттєвих облікових оцінок, здійснених управлінським персоналом, а також оцінювання подання фінансового звіту в цілому. Ми вважаємо, що проведена нами аудиторська перевірка дає обґрунтовану підставу для висловлення нашої думки.

На нашу думку, реєстр дебіторської заборгованості справедливо й достовірно (або подає достовірно, в усіх суттєвих аспектах) стан дебіторської заборгованості Компанії станом на 31 грудня 20XX р., відповідно до...*

АУДИТОР

Дата

Адреса

** Зазначити відповідні національні стандарти або зробити посилання на Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку чи на будь-яку іншу описану основу бухгалтерського обліку*

Реєстр участі в прибутках

АУДИТОРСЬКИЙ ВИСНОВОК ДЛЯ...

Ми перевірили реєстр участі DEF, який додається, за рік, що закінчився 31 грудня 20XX р. Відповідальність за підготовку цього реєстру несе управлінський персонал Компанії ABC. Ми несемо відповідальність за висловлення думки щодо реєстру на підставі нашої аудиторської перевірки.

Ми провели аудиторську перевірку відповідно до Міжнародних стандартів аудиту (або вказати відповідні національні стандарти і практику). Ці стандарти зобов'язують нас планувати і здійснювати аудиторську перевірку, щоб одержати обґрунтовану впевненість у тому, що реєстр не містить суттєвих викривлень. Аудит передбачає перевірку шляхом тестування доказів, які підтверджують суми та розкриття інформації у фінансовому звіті. Аудиторська перевірка включає й оцінювання застосовуваних принципів бухгалтерського обліку та суттєвих облікових оцінок, здійснених управлінським персоналом, а також оцінювання подання реєстру в цілому. Ми вважаємо, що проведена нами аудиторська перевірка дає обґрунтовану підставу для висловлення нашої думки.

На нашу думку, реєстр справедливо й достовірно (або подає достовірно, в усіх суттєвих аспектах) участь DEF у прибутках Компанії станом на 31 грудня 20XX р., згідно з умовами трудової угоди між DEF і Компанією, датованої 1 червня 20XXр.

АУДИТОР

Дата

Адреса

ДОДАТОК Л

ПРИКЛАДИ ВИСНОВКІВ ЩОДО ВИКОНАННЯ КОНТРАКТНИХ УГОД [6, С. 767]

Окремий висновок

АУДИТОРСЬКИЙ ВИСНОВОК ДЛЯ...

Ми провели аудиторську перевірку Компанії ABC на предмет дотримання принципів бухгалтерського обліку й фінансової звітності, викладених у розділах XX-XXX Контракту, укладеного з банком DEF 15 травня 20XXр.

Ми провели аудиторську перевірку відповідно до Міжнародних стандартів аудиту, які застосовуються при аудиті виконання контрактних угод (або вказати відповідні національні стандарти і практику). Ці стандарти зобов'язують нас планувати і здійснювати аудиторську перевірку, щоб одержати обґрунтовану впевненість у тому, що Компанія ABC виконала відповідні розділи Контракту. Аудит передбачає перевірку шляхом тестування. Ми вважаємо, що проведена нами аудиторська перевірка дає обґрунтовану підставу для висловлення нашої думки.

На нашу думку, Компанія в усіх суттєвих аспектах виконала контрактні угоди (за розділами Контракту, зазначеними в попередніх параграфіх) щодо дотримання принципів бухгалтерського обліку і фінансової звітності, станом на 31 грудня 20XXр.

АУДИТОР

Дата

Підпис

**ПРИКЛАДИ ВИСНОВКІВ ЩОДО УЗАГАЛЬНЕНИХ
ФІНАНСОВИХ ЗВІТІВ[6, с. 769-770]**

Якщо висловлено безумовно-позитивну думку щодо річних фінансових звітів, перевічених аудитором

АУДИТОРСЬКИЙ ВИСНОВОК ДЛЯ ...

Ми провели аудиторську перевірку фінансових звітів Компанії АВС за рік, що закінчився 31 грудня 20XXр., на підставі яких складено (згідно з Міжнародними стандартами аудиту (або вказати відповідні національні стандарти і практику) узагальнені фінансові звіти. У нашому висновку, датованому 10 березня 20XXр., ми висловили безумовно-позитивну думку щодо фінансових звітів, на підставі яких складено узагальнені фінансові звіти.

На нашу думку, узагальнені фінансові звіти, що додаються, в усіх суттєвих аспектах відповідають фінансовим звітам, на підставі яких їх складено.

Для кращого розуміння фінансового стану Компанії, результатів її діяльності за відповідний період та обсягу аудиту узагальнені фінансові звіти слід читати разом з фінансовими звітами, на підставі яких їх складено, і нашим аудиторським висновком щодо них.

АУДИТОР

Дата

Адреса

Якщо висловлено умовно-позитивну думку щодо річних фінансових звітів, перевічених аудитором

АУДИТОРСЬКИЙ ВИСНОВОК ДЛЯ ...

Ми провели аудиторську перевірку фінансових звітів Компанії АВС (складених згідно з Міжнародними стандартами аудиту (або вказати відповідні національні стандарти і практику) за рік, що закінчився 31 грудня 20XXр., на підставі яких складено узагальнені фінансові звіти. У нашому висновку, датованому 10 березня 20XXр., ми висловили думку, що фінансові звіти справедливо й достовірно відображають (або подають дос-

товірно в усіх суттєвих аспектах)... за винятком того, що *вартість запасів завищена* на

На нашу думку, узагальнені фінансові звіти, що додаються, в усіх суттєвих аспектах відповідають фінансовим звітам, на підставі яких їх підготовлено і з приводу яких ми висловили умовно-позитивну думку.

Для кращого розуміння фінансового стану Компанії, результатів її діяльності за відповідний період та обсягу аудиту узагальнені фінансові звіти слід читати разом з фінансовими звітами, на підставі яких їх складено, і нашим аудиторським висновком щодо них.

АУДИТОР

Дата

Адреса

ДОДАТОК Н

ПРИКЛАДИ ВИСНОВКІВ ЩОДО ОГЛЯДУ З МОДИФІКОВАНОЮ ДУМКОЮ ВНАСЛІДОК ВІДХИЛЕННЯ ВІД ЗАСТОСОВАНОЇ КОНЦЕПТУАЛЬНОЇ ОСНОВИ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ [6, С.1081-1082]

Повний пакет фінансових звітів загального призначення, складених відповідно до концептуальної основи фінансової звітності, призначеної для досягнення справедливого подання

ВИСНОВОК ЩОДО ОГЛЯДУ ПРОМІЖНОЇ ФІНАНСОВОЇ ІНФОРМАЦІЇ

(Відповідний адресат)

Вступ

Ми виконали огляд балансу суб'єкта господарювання АВС станом на 31 березня 20XX р. та відповідних звітів про прибутки та збитки, зміни у власному капіталі та рух грошових коштів (що додаються) за три місяці, що минули на зазначену дату, а також стислого викладу важливих облікових політик та інших пояснювальних приміток. Управлінський персонал несе відповідальність за складання та достовірне подання цієї проміжної фінансової інформації відповідно до (вказати застосовану концептуальну основу фінансової звітності). Нашою відповідальністю є висловлення висновку щодо проміжної фінансової інформації на основі нашого огляду.

Обсяг огляду

Ми провели огляд відповідно до Міжнародного стандарту завдань з огляду 2410 “Огляд проміжної фінансової інформації, що виконується незалежним аудитором суб'єкта господарювання”. Огляд проміжної фінансової інформації складається з здійснення запитів, в основному, особам, що відповідають за фінансові та облікові питання, та застосування аналітичних та інших процедур огляду. Огляд зазвичай значно менший за обсягом, ніж аудит, який виконується відповідно до Міжнародних стандартів аудиту, і отже не надає нам можливості отримати впевненість в тому, що нам стане відомо про всі значні питання, які можна було б ідентифікувати під час аудиту. Відповідно цього ми не висловлюємо аудиторського висновку.

Основа для модифікації висновку

На основі інформації, наданої нам управлінським персоналом, суб'єкт господарювання АВС виключив з нерухомості та довгострокової заборгованості деякі зобов'язання з оренди, що, як ми вважаємо, слід капіталізува-

ти для відповідності (вказати застосовну концептуальну основу фінансової звітності). Ця інформація свідчить, що якби ці зобов'язання з оренди були капіталізовані станом на 31 березня 20XXр., нерухомість збільшилася б на \$, довгострокова заборгованість – на \$....., а чистий прибуток та прибуток на акцію збільшилися б (зменшились) відповідно на \$....., \$....., \$....., та \$..... за тримісячний період, що минув на зазначену дату.

Модифікований висновок

На основі нашого огляду нашу увагу не привернув будь-який факт, за винятком зазначеного в попередньому параграфі, що дає нам підстави вважати, що проміжна фінансова інформація (що додається) не відображає справедливо та достовірно (або не представляє в усіх суттєвих аспектах) фінансовий стан суб'єкта господарювання на 31 березня 20XXр., фінансові результати діяльності та рух грошових коштів за період в три місяці, що минули на зазначену дату, відповідно до (вказати застосовну концептуальну основу фінансової звітності, включаючи посилання на юрисдикцію чи країну походження концептуальної основи фінансової звітності, якщо використана концептуальна основа фінансової звітності не є Міжнародними стандартами фінансової звітності).

АУДИТОР

Дата

Адреса

ДОДАТОК П

ЗРАЗОК ЗВІТУ ПРО ФАКТИЧНІ РЕЗУЛЬТАТИ СТОСОВНО КРЕДИТОРСЬКОЇ ЗАБОРГОВАНОСТІ [6, С.1131-1132]

ЗВІТ ПРО ФАКТИЧНІ РЕЗУЛЬТАТИ

Кому: (особам, які залучали аудитора)

Ми виконали погоджені з Вами і перераховані далі процедури стосовно кредиторської заборгованості компанії АВС станом на (дата), наведеної в доданих реєстрах (не подані в цьому прикладі). Наше завдання виконане згідно з Міжнародними стандартами аудиту (або зазначити відповідні національні стандарти чи практику), які застосовуються до завдань з погоджених процедур. Процедури виконано винятково з метою надання Вам допомоги в оцінюванні достовірності стану кредиторської заборгованості; процедури передбачали таке:

- Ми одержали і провели перевірку підсумку пробного балансу кредиторської заборгованості станом на (дата), підготовленого компанією АВС, а також порівняли підсумкову суму із залишком відповідного рахунку в головній книзі.
- Ми порівняли доданий перелік основних постачальників (у цьому прикладі не наведено) і сум заборгованості станом на (дата) відповідним особам із сумами, зазначеними у пробному балансі.
- Ми одержали звіти постачальників (або надіслали запит постачальникам) для підтвердження залишків заборгованості станом на (дата).
- Ми порівняли такі звіти (або підтвердження) із сумами, зазначеними в пункті 2. Ми одержали дані звірянь від компанії АВС стосовно сум, щодо яких було виявлено розбіжності. Стосовно отриманих звірянь ми визначили і включили до переліку неоплачені рахунки-фактури, кредитові авізо й неоплачені чеки, сума за кожним з яких перевищила \$ XXX. Ми виявили і вивчили такі рахунки-фактури і кредитові авізо, отримані після звітної дати, а також чеки, оплачені після звітної дати, і встановили, що їх справді слід було включити до звірянь як неоплачені.

Ми наводимо у звіті наші результати:

- а) стосовно пункту 1 ми визначили, що підсумки правильні й загальна сума збігається;
- б) стосовно пункту 2 ми визначили, що перевірені суми збігаються;
- в) стосовно пункту 3 ми визначили, що всі звіти постачальників були в наявності;

г) стосовно пункту 4 ми визначили, що загальні суми збігаються, а стосовно сум, які не збігаються, ми виявили, що компанія ABC підготувала звірвання, у яких відповідним чином зазначено кредитові авізо, рахунки й неоплачені чеки на суму, що перевищує \$ XXX, за винятком:

(детальний опис винятків)

Оскільки перелічені вище процедури не є аудиторською перевіркою або оглядом, проведеними відповідно до Міжнародних стандартів аудиту (або зазначити національні стандарти чи практику), ми не висловлюємо впевненості стосовно стану кредиторської заборгованості станом на (дата).

За умов проведення додаткових процедур, аудиторської перевірки або огляду фінансових звітів згідно з Міжнародними стандартами аудиту аудиту (або зазначити національні стандарти чи практику) до нашої уваги могли б потрапити інші питання, висновок щодо яких був би наданий Вам.

Наш висновок надається винятково з метою, зазначеною в першому параграфі цього висновку. Висновок призначено для Вас і не повинен використовуватися в інших цілях та надаватися іншим сторонам. Цей висновок стосується лише рахунків і статей, зазначених вище, і не поширюється на фінансові звіти компанії ABC у цілому.

АУДИТОР

Дата

Адреса

**ЗРАЗКИ ЗВІТІВ ПРО ПІДГОТОВКУ ІНФОРМАЦІЇ
[6, С.1141-1142]**

Зразок звіту щодо завдання з підготовки фінансових звітів

ЗВІТ ПРО ПІДГОТОВКУ ІНФОРМАЦІЇ ДЛЯ...

На підставі наданої управлінським персоналом інформації ми провели підготовку балансу компанії АВС станом на 31 грудня 20XX р., а також відповідних звітів про прибутки і збитки та рух грошових коштів за рік, що закінчився, згідно з Міжнародними стандартами аудиту (або вказати відповідні національні стандарти чи практику), що застосовуються до завдань з підготовки інформації. Управлінський персонал несе відповідальність за ці фінансові звіти. Ми не проводили аудиторської перевірки та огляду цих фінансових звітів, а отже, не висловлюємо впевненості щодо них.

БУХГАЛТЕР

Дата

Адреса

Зразок звіту щодо завдання з підготовки фінансових звітів з додатковим параграфом, в якому вказано на відступ від визначеної концептуальної основи фінансової звітності

ЗВІТ ПРО ПІДГОТОВКУ ІНФОРМАЦІЇ ДЛЯ...

На підставі наданої управлінським персоналом інформації ми провели підготовку балансу компанії XYZ станом на 31 грудня 20XX р., а також відповідних звітів про прибутки і збитки та рух грошових коштів за рік, що закінчився, згідно з Міжнародними стандартами аудиту (або вказати відповідні національні стандарти чи практику), що застосовуються до завдань з підготовки інформації. Управлінський персонал несе відповідальність за ці фінансові звіти. Ми не проводили аудиторської перевірки та огляду цих фінансових звітів, а отже, не висловлюємо впевненості щодо них.

Ми звіртаємо Вашу увагу на Примітку X до фінансових звітів, оскільки управлінський персонал прийняв рішення не відображати в складі активів вартість орендованого устаткування та обладнання, що є відступом від визначеної концептуальної основи фінансової звітності.

БУХГАЛТЕР

Дата

Адреса

ДОДАТОК С

ВИЗНАЧЕННЯ СУБ'ЄКТІВ ОБОВ'ЯЗКОВОГО АУДИТУ В ЧИННОМУ ЗАКОНОДАВСТВІ УКРАЇНИ [24, С.18-20]

№	Нормативний акт	Витяг
1.	Закон України “Про банки і банківську діяльність” від 15.03.2006р., № 3541- IV (остання редакція від 14.04.2006р. на підставі 3541-15)	Стаття 28. Рішення про реорганізацію банку, крім перетворення, має містити інформацію про: ... 4) призначення незалежного аудитора, що має сертифікат Національного банку України; Стаття 69. Фінансова звітність банків, що подається до Національного банку України, має бути щорічно перевірена аудитором. Аудиторська перевірка банку здійснюється аудитором, який має сертифікат Національного банку України на аудиторську перевірку банківських установ.
2.	Закон України “Про страхування” від 07.03.1996р. № 85/96- ВР (остання редакція № 3201-15 від 15.12.2005р.)	Стаття 34. Достовірність та повнота річного балансу і звітності страховиків повинна бути підтверджена аудитором (аудиторською фірмою). Стаття 37. Уповноважений орган має право: 2) проводити перевірку щодо правильності застосування страховиками законодавства України про страхову діяльність і достовірності їх звітності за показниками, що характеризують виконання договорів страхування, не частіше одного разу на рік призначати проведення за рахунок страховика додаткової обов'язкової аудиторської перевірки з визначенням аудитора.
3.	Закон України “Про господарські товариства” від 19.09.1991р. № 1576-ХІІ (остання редакція № 2459-IV (2459-15) від 03.03.2005р.)	Стаття 18. Достовірність та повнота річної фінансової звітності товариства повинні бути підтверджені аудитором (аудиторською фірмою). Стаття 20. Достовірність та повнота ліквідаційного балансу повинні бути підтверджені аудитором (аудиторською фірмою).
4.	Закон України “Про приватизацію державного майна” від 4.03.1992р. № 2163- ХІІ (остання редакція № 3370- IV (3370-15) від 19.01.2006р.)	Стаття 11. ... обов'язкове проведення аудиторської перевірки фінансової звітності підприємства, що приватизується (за винятком об'єктів малої приватизації).

№	Нормативний акт	Витяг
5.	Закон України “Про загальнооб’язкове державне соціальне страхування від нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання, які спричинили втрату працездатності” від 23.09.1999р. № 1105-XIV (остання редакція № 3421- IV (3421-15) від 09.02.2006р.)	Стаття 26. Нагляд за діяльністю Фонду соціального страхування від нещасних випадків ... 3) у разі потреби, крім щорічних аудиторських перевірок використання страхових коштів, призначає позачергові перевірки фінансової діяльності Фонду соціального страхування від нещасних випадків або окремих напрямів його роботи, діяльності робочих органів виконавчої дирекції Фонду. Перевірки проводяться за рахунок коштів Фонду.
6.	Закон України “Про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом” від 14.05.1992р. № 2343-XII	Стаття 11. Господарський суд в ухвалі про порушення справи про банкрутство може зобов’язати боржника подати аудиторський висновок або провести аудит. Якщо у боржника немає для цього коштів, господарський суд може призначити проведення аудиту за рахунок кредитора лише за згодою останнього.
7.	Закон України “Про заставу” від 2.10.1992р. № 2654- XII (остання редакція № 2801-IV (2801-15) від 06.09.2005р.)	Стаття 12. При укладанні договору застави за згодою сторін або на вимогу однієї із сторін може бути проведена аудиторська перевірка достовірності та повноти балансу або фінансового стану відповідної сторони договору застави та оцінка предмета застави відповідно до законодавства.
8.	Закон України “Про сільськогосподарську кооперацію” від 17.07.1997р. № 469/97-ВР (остання редакція № 1929-IV (1929-15) від 29.06.2004р.)	Стаття 38. Повнота і достовірність ліквідаційного балансу повинні бути підтверджені аудитором.
9.	Закон України “Про угоди про розподіл продукції” від 14.09.1999р. № 1039-XIV (остання редакція № 3370-IV (3370-15) від 19.01.2006р.)	Стаття 25. Річний баланс і звітність інвестора про діяльність, пов’язану з виконанням угоди про розподіл продукції, підлягають обов’язковій щорічній аудиторській перевірці.
10.	Закон України “Про цінні папери та фондовий ринок” від 23.02.2006р. № 3480-IV	Стаття 30. Проспект емісії цінних паперів підписується керівником емітента (головною виконавчою особою), аудитором та засвідчується печаткою емітента.

№	Нормативний акт	Витяг
11.	Закон України “Про іпотечні облигації” від 22.12.2005р. № 3273-IV (остання редакція № 3480-IV (3480-15) від 23.02.2006р.)	Стаття 7. На момент реєстрації випуску іпотечних облигацій відповідність розміру їх іпотечного покриття даним бухгалтерського обліку і фінансової звітності емітента та вимогам цього Закону підтверджується аудитором. Стаття 22. Управитель іпотечним покриттям структурованих іпотечних облигацій виконує такі функції: ... 2) забезпечує ведення реєстру власників структурованих іпотечних облигацій та укладає договори з особою, яка здійснює депозитарне обслуговування, обслуговуючою установою і аудитором.
12.	Закон України “Про загальнообов’язкове державне пенсійне страхування” від 9.07.2003р. № 1058-IV (остання редакція 3 32-V (32-16) від 26.07.2006р.)	Стаття 66. За рішенням голови Наглядової ради на розгляд її засідання виносяться питання про проведення перевірки діяльності Пенсійного фонду членами Наглядової ради або незалежним аудитором (аудиторською фірмою).
13.	Закон України “Про фінансово-кредитні механізми і управління майном при будівництві житла та операціях з нерухомістю” від 19.06.2003р. №978-IV	Стаття 43. Документи, що подаються для отримання дозволу на здійснення емісії сертифікатів ФОН бухгалтерську звітність за останній звітний рік, підтверджену аудитором; бухгалтерську звітність на останню звітну дату перед поданням заяви на одержання дозволу на здійснення емісії сертифікатів ФОН.
14.	Закон України “Про кредитні спілки” від 20.12.2001р. № 2908-III (остання редакція № 3108-IV (3108-15) від 17.11.2005р., ВВР, 2006р.)	Стаття 22. Достовірність і повнота річної звітності кредитної спілки повинна бути підтверджена незалежним аудитором (аудиторською фірмою), визначеним загальними зборами кредитної спілки. Аудиторський висновок подається Уповноваженому органу та представляється загальним зборам кредитної спілки.
15.	Закон України “Про фінансові послуги та державне регулювання ринків фінансових послуг” від 12.07.2001р. № 2664-III (остання редакція № 3201-IV (3201-15) від 15.12.2005р.)	Стаття 6. При укладанні договору юридична або фізична особа мають право вимагати у суб’єкта підприємницької діяльності надання балансу або довідки про фінансове становище, підтверджені аудитором (аудиторською фірмою), а також бізнес-план, якщо інше не передбачено законодавством України.

№	Нормативний акт	Витяг
16.	Закон України “Про інститути спільного інвестування (пайові та корпоративні інвестиційні фонди)” від 15.03.2001р. № 2299-III (остання редакція № 3201-IV (3201-15) від 15.12.2005р)	Стаття 48. Компанія з управління активами ІСІ відкритого або інтервального типу зобов’язана не пізніше 30 квітня передати для реєстрації в Комісію проспект емісії цінних паперів ІСІ на поточний рік із внесеними до нього змінами відповідно до результатів діяльності ІСІ за попередній рік. Зміни до проспекту емісії цінних паперів ІСІ відповідно до результатів діяльності за попередній рік розробляються компанією з управління активами та підтверджуються зберігачем і аудитором (аудиторською фірмою).
17.	Закон України “Про режим іноземного інвестування” від 19.03.1996р. № 93/96-ВР (остання редакція № 762-IV (762-15) від 15.05.2003р.)	Стаття 10. Усі понесені витрати та збитки іноземних інвесторів, завдані їм внаслідок дій, зазначених у статті 9 та частині першій цієї статті, повинні бути відшкодовані на основі поточних ринкових цін та/або обґрунтованої оцінки, підтверджених аудитором чи аудиторською фірмою.

ДОДАТОК Т

ПОРІВНЯЛЬНИЙ АНАЛІЗ СИТЕМ СЕРТИФІКАЦІЇ АУДИТОРІВ В ЗАРУБІЖНИХ КРАЇНАХ І В УКРАЇНІ [24,С. 29-30]

Країна	Нормативні акти, що визначають статус аудитора	Вимоги до претендентів на набуття статусу аудитора (окрім складання іспиту)	Документ, що засвідчує статус аудитора
США	Постанова АІСРА “Про аудит балансів” 1917р.	Вища освіта за фахом, стаж практичної роботи понад 1 рік	Ліцензія
Англія	Серія Законів про компанії 1844р.	Вища освіта за фахом, стаж практичної роботи понад не менше 3 років	Атестат, ліцензія
Швеція	Закон “Про аудиторів” 18.05.1995р.	Громадянство Швеції або країн ЄС, не банкрут, не має заборони на господарську діяльність, 3 роки стажу за економічним спрямуванням	Атестат затвердженого чи уповноваженого аудитора
Японія	Комерційний кодекс 1890р., “Закон про дипломованих бухгалтерів CPA” 1948р.	Вища освіта, зареєструватися як CPA (дипломований суспільний бухгалтер), 3 роки практичного досвіду	Диплом
Франція	Закон “Про комісарів по рахунках” 27.07.1867р.	Вища освіта або 15 років роботи за фахом, обов’язкове проходження стажування	Диплом експерта-бухгалтера, свідоцтво комісара по рахунках
Німеччина	Постанова “Про порядок виконання новели до акціонерного права” 19.09.1931р.	Вища освіта за фахом або 10 років роботи асистентом аудитора, 6 років практики в галузі, а останні 4 з виконанням контрольних функцій	Кваліфікаційний сертифікат та складання приєсяги

Країна	Нормативні акти, що визначають статус аудитора	Вимоги до претендентів на набуття статусу аудитора (окрім складання іспиту)	Документ, що засвідчує статус аудитора
Польща	Закон “Про перевірку і оприлюднення фінансових звітів, аудиторів та їх самоврядування” 19.10.1991р.	Вища освіта, досвід бухгалтерської роботи не менше 2 років, відпрацювати стажування	Кваліфікаційний атестат та ліцензія
Росія	Федеральний закон “Про аудиторську діяльність” № 119 від 07.08.2001р.	Економічна або юридична освіта (вища чи середня спеціальна), стаж не менше 5 років, причому 3 останні за фахом	Кваліфікаційний атестат аудитора 2 типів та ліцензія
Білорусь	Закон “Про аудиторську діяльність” листопад 1994р.	Вища юридична чи економічна освіта, стаж практичної роботи не менше 5 років	Кваліфікаційний атестат та ліцензія
Азербайджан	Закон Азербайджанської Республіки “Про аудиторську службу” 16.09.1994р.	Вища юридична чи економічна освіта, стаж практичної роботи не менше 5 років	Аудиторська ліцензія
Україна	Закон України “Про аудиторську діяльність” 22.04.1993р.	Вища економічна або юридична освіта (документ), про здобуття якої визнається в Україні, 3-річний досвід безперервної роботи ревізором, бухгалтером, юристом, фінансистом, економістом, асистентом аудитора	Сертифікат типу А,Б

НАВЧАЛЬНЕ ВИДАННЯ

ПШЕНИЧНА Антоніна Жанівна

АУДИТ

Навчальний посібник

Керівник видавничих проєктів – *Б.А.Сладкевич*
Друкується в авторській редакції
Дизайн обкладинки – *Б.В. Борисов*

Підписано до друку 14.01.2008. Формат 60x84 1/16.
Друк офсетний. Гарнітура PetersburgC.
Умовн. друк. арк. 20.
Наклад – 1000 прим.

Видавництво “Центр учбової літератури”
вул. Електриків, 23
м. Київ, 04176
тел./факс 425-01-34, тел. 451-65-95, 425-04-47, 425-20-63
8-800-501-68-00 (безкоштовно в межах України)
e-mail: office@uabook.com
сайт: WWW.CUL.COM.UA

Свідоцтво ДК №2458 від 30.03.2006