

В.В. Рядська, Я.В. Петраков

АУДИТ

Навчальний посібник
для студентів вищих навчальних закладів

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

Київ
«Центр учбової літератури»
2008

ББК 65.053я73
Р 98
УДК 657.6(075.8)

*Гриф надано
Міністерством освіти і науки України
(Лист № 1.4/18-Г-2378 від 26.12.2007 р.)*

Рецензенти:
Осадчий Ю.І. – доктор економічних наук, професор;
Барановський О.І. – доктор економічних наук, професор;
Козаченко С.В. – доктор економічних наук, професор.

В.В. Рядська (розділи 4-7), **Я.В. Петраков** (розділи 1-3)
Р 98 Аудит. Навч. пос. – К.: Центр учбової літератури, 2008. – 416 с.

ISBN 978-966-364-642-8

У навчальному посібнику висвітлено питання правового забезпечення аудиту забезпечення аудиту та загальні методичні вимоги, які знаходяться в основі здійснення всіх етапів процесу аудиту: переддоговірного етапу, етапу укладання договору, планування, здійснення процедур перевірки, етапі складання аудиторського висновку. Розділи навчального посібника мають логічний взаємозв'язок, містять приклади та схематичне подання матеріалу, що дозволяє засвоювати матеріал і під час самостійної підготовки. В додатках подано як витяги з окремих стандартів аудиту та інших документів, що регламентують процес аудиту, так і практичні приклади документації, яка складається під час аудиту. Таким чином, навчальний підручник має не тільки теоретичну, але й практичну спрямованість.

Посібник розрахований на широке коло користувачів: студентів, аспірантів, викладачів, а також практиків – аудиторів, бухгалтерів, фінансових аналітиків, фінансових менеджерів, та здобувачів сертифіката аудитора.

ББК 65.053я73

ISBN 978-966-364-642-8

© В.В. Рядська, Я.В. Петраков, 2008

© Центр учбової літератури, 2008

ЗМІСТ

<i>Вступ</i>	6
<i>Розділ 1. Сутність аудиту, його мета і завдання</i>	8
1.1. Сутність аудиту, його місце і значення в економічних відносинах ..	8
1.1.1. Історичні аспекти становлення та розвитку аудиту у світі.....	8
1.1.2. Становлення аудиту в Україні	14
1.1.3. Визначення аудиту.....	17
1.2. Класифікація робіт, які виконуються аудиторами.....	21
1.2.1. Поняття та характеристики робіт (завдань) з надання впевненості	22
1.2.2. Види завдань з надання впевненості. Класифікація видів аудиту	29
1.2.2.1. Завдання внутрішнього аудиту, його взаємозв'язок із зовнішнім аудитом.....	32
1.2.2.2. Класифікація зовнішнього аудиту.....	37
<i>Розділ 2. Аудиторська діяльність та її регулювання</i>	39
2.1. Регулювання аудиторської діяльності в Україні.....	39
2.2. Основні правові форми підприємницької діяльності в аудиті.....	46
2.3. Стандарти аудиту та етики	50
2.4. Професійна етика, юридична та професійна відповідальність аудиторів. Права та обов'язки аудиторів	54
2.5. Незалежність аудиторів та аудиторських фірм.....	63
<i>Розділ 3. Аудиторський ризик та методика його визначення</i>	67
3.1. Поняття аудиторського ризику	68
3.2. Поняття суттєвості	70
3.3. Поняття помилки та шахрайства	78
3.4. Складові аудиторського ризику. Моделі визначення аудиторського ризику	85
<i>Розділ 4. Процедура вибору замовника та укладання договору на проведення аудиту</i>	90
4.1. Етапи проведення аудиту та їх нормативне забезпечення.....	90
4.2. Зміст процедур переддоговірного етапу та форми проведення переговорів з клієнтом.....	91
4.3. Договір на проведення аудиту	111

Розділ 5. Планування в аудиті.....	118
5.1. Види планування в аудиті	118
5.2. Порядок розробки планів аудиторської перевірки	119
5.2.1. Попереднє планування аудиту.....	120
5.2.2. Формування загальної стратегії аудиту.....	125
5.2.3. План аудиту	128
5.3. Програма аудиту.....	131
Розділ 6. Аудиторські докази. Методи і прийоми аудиту.....	136
6.1. Нормативно-правове забезпечення збирання аудиторських доказів.....	136
6.2. Поняття про аудиторські докази, їх види.....	137
6.3. Твердження у фінансових звітах, щодо яких отримуються аудиторські докази	144
6.4. Процедури отримання аудиторських доказів	151
6.4.1. Види аудиторських процедур за їх характером	151
6.4.2. Види аудиторських процедур за їх типом	157
Розділ 7. Вивчення системи внутрішнього контролю та оцінка ризиків суттєвого викривлення	177
7.1. Мета функціонування системи внутрішнього контролю	177
7.2. Вивчення системи внутрішнього контролю в процесі аудиту.....	178
7.2.1. Поняття, цілі, методи та функції системи внутрішнього контролю.....	180
7.2.2. Структура системи внутрішнього контролю за міжнародними стандартами аудиту.....	188
7.2.2.1. Середовище контролю.....	189
7.2.2.2. Процес оцінки ризиків суб'єкта господарювання	195
7.2.2.3. Інформаційні системи та обмін інформацією	197
7.2.2.4. Процедури контролю	201
7.2.2.5. Моніторинг заходів контролю	203
7.3. Методи документування системи внутрішнього контролю	205
7.4. Оцінка ризиків суттєвого викривлення.....	215
Розділ 8. Документування процесу аудиту.....	220
8.1. Основні вимоги до документального забезпечення аудиторської діяльності	220
8.2. Мета складання робочої документації та процедури організації документального забезпечення процесу аудиту	223

8.3. Види робочої документації та вимоги до її складання	230
8.4. Підсумкова документація	237
8.4.1. Аудиторський звіт	237
8.4.2. Аудиторський висновок	240
8.4.2.1. Безумовно-позитивний висновок	243
8.4.2.2. Модифіковані висновки	251
8.4.2.2.1. Безумовно-позитивний висновок з пояснювальним параграфом	253
8.4.2.2.2. Модифіковані висновки з питаннями, що впливають на думку аудитора	255
Список використаної літератури.....	263
Додатки	265

Передмова

Сучасні економічні відносини між власниками і керівництвом підприємства, між суб'єктами підприємницької діяльності та між суб'єктами підприємницької діяльності і державою вимагають незалежного аудиторського контролю, який повинен захищати майнові інтереси як власників, так і держави.

Ці обставини є визначальними в тому, що підготовка майбутніх спеціалістів за економічним спрямуванням пов'язана з обов'язковим опануванням студентами основних засад регулювання та здійснення аудиторської діяльності. Пропоноване видання надасть їм допомогу у цій справі.

Процеси глобалізації, які знаходяться в основі розвитку сучасних економічних відносин, мають своїм наслідком те, що необхідно мати єдині підходи для інформаційного забезпечення прийняття рішень користувачами фінансових звітів. У свою чергу таке інформаційне забезпечення повинно бути надійним, що досягається застосуванням стандартних підходів до проведення перевірки (аудиту) фінансових звітів суб'єктів господарювання.

Міжнародною федерацією бухгалтерів (МФБ) були розроблені та прийняті „Міжнародні стандарти аудиту та етики”, які з 2003 року рішенням Аудиторської палати України визнали в якості національних. МФБ постійно вносить зміни у стандарти аудиту. У 2006 році вийшла їх новітня редакція, яка отримала назву „Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики”.

Отже, основними документами, на підставі яких регулюється та здійснюється аудиторська діяльність в Україні, є Закон України „Про аудиторську діяльність” і „Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики”.

У навчальному посібнику висвітлено питання правового забезпечення аудиту забезпечення аудиту та загальні методичні вимоги, які знаходяться в основі здійснення всіх етапів процесу аудиту: переддоговірного етапу, етапу укладання договору, планування, здійснення процедур перевірки, етапу складання аудиторського висновку. Подання матеріалу базується на розкритті основних (базових) питань „Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики”. Розділи навчального посібника мають логічний взаємозв'язок, містять приклади та схематичне подання

матеріалу, що дозволяє засвоювати матеріал і під час самостійної підготовки. У додатках подано як витяги з окремих стандартів аудиту та інших документів, що регламентують процес аудиту, так і практичні приклади документації, яка складається під час аудиту. Таким чином, навчальний підручник має не тільки теоретичну, але й практичну спрямованість.

Посібник розрахований на широке коло користувачів: студентів, аспірантів, викладачів, а також практиків – аудиторів, бухгалтерів, фінансових аналітиків, фінансових менеджерів, та здобувачів сертифіката аудитора.

Розділ 1. «Сутність аудиту, його мета і завдання»

Глосарій до розділу: аудит, економічний контроль, фінансова звітність, комплект фінансових звітів, незалежність аудитора, тристоронні відносини, огляд, компіляція, завдання з надання впевненості, користувачі аудиту

1.1. Сутність аудиту, його місце і значення в економічних відносинах

1.1.1. Історичні аспекти становлення та розвитку аудиту у світі

Зрозуміло, що будь-який вид діяльності з'являється лише тоді, коли в суспільстві сформовані достатньо потреби на це. Завжди виникають певні передумови, пов'язані з розвитком суспільних відносин, які потім становлять основу для формування відповідних потреб.

Історія виникнення аудиту також пов'язана з розвитком суспільних відносин, які сформувавши потребу у *незалежному економічному контролі*. Для того, щоб дослідити процес виникнення та розвитку аудиту важливим є розподіл словосполучення «незалежний економічний контроль» на дві складові частини: перша складова частина визначається прикметником *«незалежний»*, а друга складова частина – *«економічний контроль»*.

Спочатку, на ранніх стадіях розвитку суспільства та формування держави, виникло таке явище, як економічний контроль. Його примітивні форми існували і за первіснообщинного, рабовласницького та феодалного ладу. Головним його завданням було контролювати казенні кошти та майно.

Так, у Стародавньому Єгипті були чиновники, які поєднували функції обліку та контролю. За часів правління I і II династій (3400–2980 рр. до н. е.) через кожних два роки проводилися інвентаризації рухомого і нерухомого майна, а вже за часів правління IV династії періодична інвентаризація була замінена поточною (перманентною). Пізніше почали складати кошториси витрат та контролювати їх дотримання особами, які були наділені певними правами на розпорядження, що підтверджується документами.

У Вавилонському царстві законодавче регулювання обліку було підпорядковане здійсненню контролю за діяльністю повноважних осіб для повноти і своєчасності сплати податків. Відповідно до законів Хаммурапі (2200–2150 рр. до н. е.) передбачалося: купцям – ведення самостійного обліку; храмам – державне рахівництво. Передавання грошей без розписки вважалося недійсним.

В Ізраїльському царстві, наприклад, облік поєднувався з незалежним контролем. Про це у Біблії зберігся вислів царя Соломона щодо тих, хто постійно перебував у торгових відносинах.

У Китаї у VII ст. до н. е. було запроваджено посаду головного аудитора. Основний його обов'язок полягав у визначенні чесності урядових чиновників, що розпоряджалися державними коштами, майном.

У Римській імперії функції контролю здійснювали спеціальні службовці, так звані куратори. Водночас призначалися прокуратори – намісники провінцій, фінансові чиновники з забезпечення державних доходів; квестори займалися фінансовими та судовими справами.

Афіни мали спеціальних чиновників і контролерів, до обов'язків яких належало складання звітів про доходи і витрати держави та їх контроль.

Отже, про що свідчать ці історичні факти? На ранніх етапах формування держави і розвитку товарно-грошових відносин власники майна, грошей (активів) не займаються їх прямим управлінням. Для цього використовуються спеціально наймані особи, які наділені певними повноваженнями. Таким чином, власнику потрібен спеціальний контроль за діяльністю осіб, які займалися управлінням майна. Найпоширеніша форма контролю – це ведення обліку майна та реєстрація операцій надходження та витрачання коштів, що в подальшому відображалось у спеціально складених звітах.

Але, для того, щоб бути впевненими в тому, що інформація, яка наведена у фінансових звітах є правдивою, її необхідно було перевірити. Об'єктивні висновки щодо достовірності інформації могли зробити лише особи, які по-перше, мали належні професійні знання з питань складання звітності, по-друге, ніяким чином не повинні були залежати (тобто знаходитись в родинних чи трудових відносинах) як з власниками майна, так і з особами, які управляли цим майном і звітували перед власником. Звітували управлінці один раз на рік на спеціальних слуханнях. Слово AUDI в перекладі з латинської означає слухати, тому процес перевірки звітів, які потім заслуховувались власниками і отримав назву **аудит**.

Саме такі обставини і стали об'єктивною основою виникнення особового виду діяльності в суспільстві як аудит.

Якщо зробити певні узагальнення, то можна говорити про те, що вже на перших етапах становлення аудиту виникають та формуються так звані **тристоронні відносини**, які і сьогодні є визначальним елементом Міжнародної концептуальної основи завдань з надання впевненості. Схематично такі тристоронні відносини показано на рисунку 1.1.

Також можна назвати і **головну функцію аудиту** як форми незалежного економічного контролю. Це – **захист інформаційних інтересів власників майна (користувачів фінансових звітів)**. Причому, таких захист має форму того, що незалежна особа – **аудитор надає користувачеві певний рівень впевненості** про те, що інформації у фінансових звітах можна (чи не можна) довіряти.

Перша згадка про аудиторів належить до 1299 р. У 1324 р. Едуард II призначив трьох державних аудиторів. В указі про призначення зазначалося, що аудитори зобов'язані запитувати, слухати і перевіряти всі рахунки, які ведуться і які будуть заведені у провінціях Оксфорд, Уельсі та ін., відмічати всі зауваження щодо ведення рахунків.

В Італії аудит поширився після падіння Римської імперії. Купці Флоренції, Генуї та Венеції використовували працю аудиторів для перевірки платоспроможності капітанів торгових кораблів, які перевозили товари в інші країни Європи. В той час метою контролю було попередження помилок в облікових книгах.

Аудит, як і весь фінансово-господарський контроль, тісно пов'язаний з бухгалтерським обліком. Слід зазначити, що найбільший внесок у зародження італійської подвійної бухгалтерії вніс францисканський чернець-математик Лука Пачолі (1445–1515), який узагальнив її принципи у Трактаті про рахунки і записи, опублікованому у 1494 р.

У період Середньовіччя разом із розвитком суспільно-економічних відносин удосконалювався облік і контроль господарської діяльності, з'явилися спеціальні трактати про контроль облікових записів і звітності.

Як бачимо, на ранніх етапах розвитку аудиту головні користувачі фінансової, яка перевіряється аудитором є, як правило, одноосібні власники, або в окремих випадках кредитори.

ТРИСТОРОННІ ВІДНОСИНИ В АУДИТІ

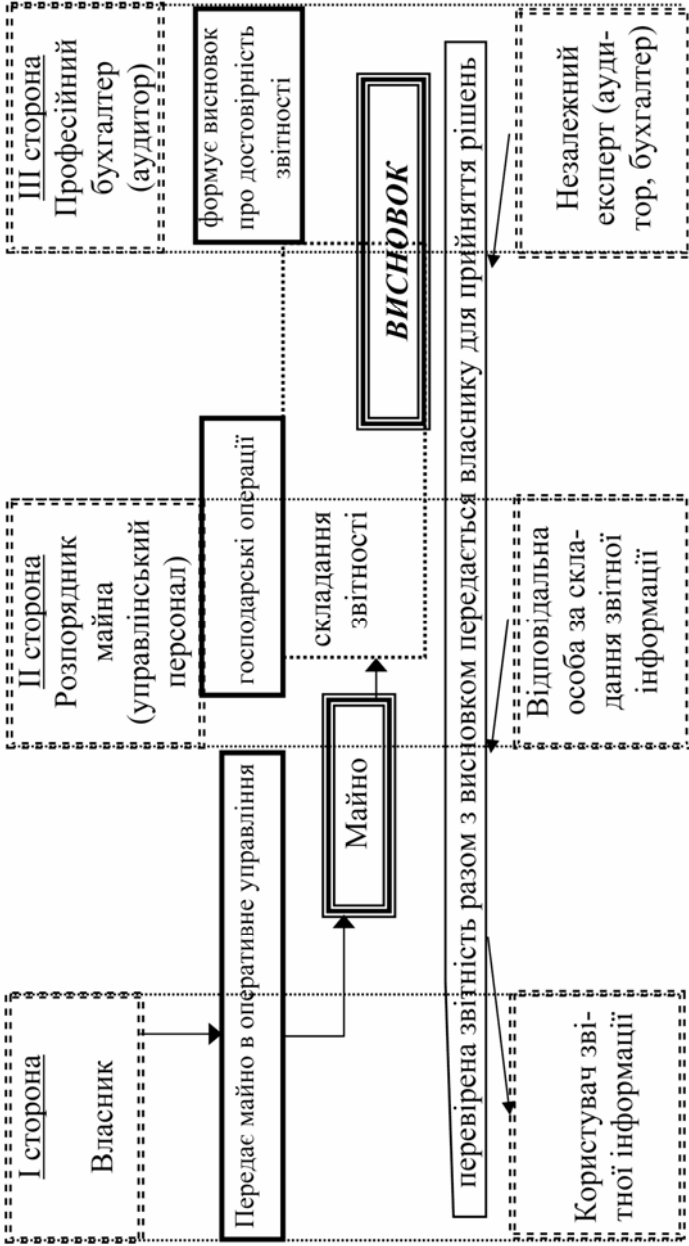


Рис 1.1. Взаємовідносини в аудиті

В основі формування капіталістичних відносин, як відомо, були перетворення у формі власності на засоби виробництва. Такі перетворення мали наслідком виникнення акціонерного капіталу, а отже, і розширення кола зацікавлених в достовірній фінансовій інформації осіб.

Колискою капіталістичних відносин стала Англія, саме тому подальший поштовх до розвитку аудит отримав в Англії, коли в 1862 році був прийнятий закон про британські компанії. У ньому запропоновано в обов'язковому порядку перевіряти рахунки і звіти компаній аудиторами не рідше одного разу на рік. Це було зумовлено потребою в об'єктивній оцінці звітності акціонерного товариства з тим, щоб мати достовірні дані про дійсний фінансовий стан підприємства і результати його господарської діяльності за конкретний період. Уже через п'ять років після встановлення обов'язкового аудиту в Англії було прийнято такий самий закон у Франції.

Аудиторська діяльність у США виникла під безпосереднім впливом британського аудиту. У 1896 р. законодавчими органами штату Нью-Йорк було ухвалено закон, що регулював аудиторську діяльність.

Більшість учених світу визнають, що офіційною датою виникнення незалежного аудиту в сучасному його значенні є 23 жовтня 1854 р. Саме тоді Спілці бухгалтерів Единбургу був наданий статус королівської, її членам присвоєно звання «привілейованих бухгалтерів». Спілка бухгалтерів Единбургу налічувала 180 членів, Інститут бухгалтерів та експертів Глазго – 144, а Спілка бухгалтерів Абердіно – 224.

У Шотландії вже до початку ХХ ст. було створено 12 організацій професійних бухгалтерів: 1854 р. – Спілка бухгалтерів Единбургу, 1855 р. – Інститут бухгалтерів та експертів Глазго, 1867 р. – Спілка бухгалтерів Абердіно, 1870 р. – Інститут привілейованих бухгалтерів Англії та Уельсу, 1880 р. – Інститут привілейованих бухгалтерів Канади, 1886 р. – Інститут привілейованих бухгалтерів Австралії, 1887 р. – Спілка бухгалтерів Австралії, 1887 р. – Американський інститут дипломованих громадських бухгалтерів, 1888 р. – Інститут привілейованих бухгалтерів Ірландії, 1891 р. – Привілейована асоціація дипломованих бухгалтерів Англії, 1894 р. – Спілка бухгалтерів Нової Зеландії, 1895 р. – Інститут реєстрованих бухгалтерів Голландії. Сьогодні такі організації діють практично в усіх країнах з ринковою економікою.

Спеціалістів із аудиту у різних країнах називають по-різному: у США – громадськими бухгалтерами; в Англії – ревізорами або присяжними бухгалтерами; у ФРН – контролерами господарства, контролерами

книг; у країнах СНД – аудиторами, економістами з обліку й аудиту. Незважаючи на різне найменування фахівців із аудиту, всі вони виконують одні й ті ж самі функції.

З початком домінування з середини ХІХ ст. капіталістичного типу виробництва у країнах Європи і Північної Америки реальні власники підприємств (акціонери, пайовики, засновники) майже повністю перестали брати участь в управлінні, яке було передано найманим працівникам – професійним менеджерам. Аудитори стали інструментом реалізації контролю власника за діяльністю найманого персоналу, результати якої знаходили формальне вираження у показниках публічної фінансової звітності.

Відокремлення власників від безпосереднього управління власністю стало важливою передумовою розвитку аудиту і створення інститутів професійних бухгалтерів та аудиторів.

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, ураховують і передбачають різноманітні вимоги споживачів, суспільних організацій, держави тощо.

Потреба досягнення конкурентних переваг і прагнення посісти позицію лідера у галузі змушує великі компанії використовувати послуги не тільки власних спеціалістів, а й зовнішніх експертів – аудиторів.

Необхідність залучення незалежних аудиторів для здійснення перевірок та експертиз системи управління виникла, передусім, у тих компаніях, які мали філії, дочірні підприємства, а також диверсифіковану структуру.

У зв'язку з розвитком комп'ютерної техніки і сучасних інформаційних технологій за останні десятиріччя посилилася тенденція зростання обсягів фінансово-економічної інформації, доступної для використання різними категоріями користувачів – акціонерами, інвесторами, кредитними і страховими організаціями тощо. Водночас зросла потреба у забезпеченні належної достовірності та якості фінансово-економічної інформації, яка потрапляє на ринок і може розглядатися як специфічний товар. Своєрідним «сертифікатом якості» для такої інформації є висновок незалеж-

них аудиторів, який набагато збільшує її достовірність і, відповідно, вартість. Отже, аудит бере безпосередню участь у процесі виробництва та створення нової вартості.

Зародження аудиту в країнах пострадянського простору наприкінці 80-х років було обумовлено появою нових форм підприємницької діяльності, створенням акціонерних товариств, товариства з обмеженою відповідальністю, комерційних банків та інших підприємств, де власник не брав безпосередньої участі в процесі оперативного управління, але вимагав ефективної діяльності створеного за його кошти бізнесу.

Потреба в послугах аудиторських фірм виникла через ряд об'єктивних умов:

- можливість подання необ'єктивної інформації адміністрацією у випадку існування конфлікту між нею та користувачами поданої інформації (власниками, інвесторами, кредиторами);
- залежність наслідків прийнятих рішень від якості наявної інформації;
- необхідність спеціальних знань для перевірки інформації;
- часткова відсутність у користувачів інформації доступу для оцінки її якості.

Першими аудиторськими організаціями на початку 90-х років були представництва та дочірні підприємства АТ «Інаудит». Спочатку аудит проводився на спільних підприємствах, заснованих за участю іноземного капіталу, оскільки зарубіжні співвласники вимагали підтвердження аудитором бухгалтерської звітності. З часом спектр та сфера діяльності аудиторів значно розширилися.

Для сучасного аудиту, як професійної діяльності, властива така характерна риса, як прийняття відповідальності перед громадськістю. Саме ця риса визначає основну мету аудиторської діяльності – це задоволення чотирьох основних потреб, які очікує реалізувати громадськість: довіра, професіоналізм, якість послуг, конфіденційність.

1.1.2. Становлення аудиту в Україні

Самостійний початок розвитку аудиту в Україні почався у 1991 році після набуття Україною незалежності.

Офіційне визнання обов'язкового аудиту відбулося 1993 р. у зв'язку з прийняттям Закону України «Про аудиторську діяльність», у якому визначені правові засади здійснення аудиторської діяльності в Україні,

що спрямовані на створення системи незалежного контролю з метою захисту інтересів власника. Відповідно до даного закону у тому ж році була створена Аудиторська палата України (АПУ), яка функціонує як незалежний самостійний орган на засадах самоврядування. Також у 1993 році згідно з тим же Законом України «Про аудиторську діяльність» була створена Спілка аудиторів України (СПА), яка займається питаннями розвитку аудиторської діяльності в Україні.

Розвиток аудиту в Україні має три етапи:

Перший – 1987-1992 рр. – створення перших аудиторських структур;

Другий – 1993-1998 рр. – формування нормативно-правової бази аудиту в Україні.

Третій – 1999 р. – дотепер – діяльність аудиту на новій нормативно-правовій базі.

18 квітня 2003 року Аудиторською палатою України було прийнято в якості національних Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики.

За цей час з маловідомого терміну аудит перетворився на невід’ємний елемент економічних відносин.

Однією з причин гальмування розвитку аудиту в Україні є те, що вона впродовж багатьох століть була поневолена іншими державами. Рівень розвитку аудиту значною мірою залежав від розвитку продуктивних сил і виробничих відносин цих країн.

Західні землі до закінчення Першої світової війни входили до складу Австро-Угорської імперії, а потім — Польщі. За часів панування Австро-Угорської імперії на Західних землях України у великих містах розвивалися мануфактури, виникали нові промислові підприємства. Все це створювало певні умови для розвитку аудиту, оскільки власникам підприємств потрібний був незалежний контроль за використанням і збереженням їх капіталу

Поневолення Західних земель України панською Польщею дещо сповільнило розвиток аудиту. Польща порівняно з Австро-Угорською імперією у розвитку промисловості була більш відсталою. Контроль за збереженням панських маєтків здійснювали наглядачі. Проте їх діяльність мало чим нагадує роботу аудиторів.

Центральні, східні та південні-регіони України входили до складу Російської імперії. Розвиток аудиту в цих регіонах був адекватний його

розвитку в Росії. Перша згадка про аудиторів у Росії відноситься до початку XVIII ст., де аудиторами називали військових слідчих.

Звання аудитора в Росії було введено Петром I, який у військовому статуті 1716 р. і в "Табелі про ранги" до військових чинів відніс і аудитора. В 1797 р. аудитори були переведені в цивільні чини, а 1833 р. з метою навчання аудиторів у Петербурзі засновано школу, названу пізніше Аудиторським училищем.

За характером посада аудитора поєднувала посади діловода, судового секретаря і прокурора. Після проведення в Росії військово-судової реформи 1867 р. посаду аудитора було скасовано. Спроби створити наприкінці XIX —початку XX ст. у Росії Інститут присяжних бухгалтерів (рахівників) закінчилися лише підготовкою документів, які регламентували його діяльність.

Професійної організації бухгалтерів (аудиторів) у Російській імперії так і не вдалося створити. Незалежні перевірки щорічних звітів акціонерних товариств проводилися ревізійними комісіями. До складу цих комісій часто входили акціонери, не завжди обізнані з обліком і контролем.

Після жовтневої революції 1917 р. та часів існування СРСР була сформована командно-адміністративна система. В основі соціалістичного ладу, як відомо, знаходилося монопольна форма власності – державна. За цих умов контрольні функції повністю виконували державні контрольно-ревізійні органи. Водночас з цим існував партійний контроль. Тобто не було об'єктивних умов для існування незалежного економічного контролю.

На сучасному етапі розвитку національної економіки спостерігаємо значні зміни у методах і механізмах господарювання, зумовлені розширенням і зміцненням недержавних форм власності, приватизаційними процесами, розвитком міжрегіональних і міжнародних зв'язків, побудованих на ринкових засадах.

В Україні виникла нова категорія людей, реально здатних впливати на економічну, соціальну і політичну атмосферу в державі, — категорія власників, їхньою характерною рисою є зацікавленість у стабільності, передбачуванні та відкритості всіх економічних та політичних процесів, що відбуваються у суспільстві, оскільки безпека будь-якого бізнесу визначається, насамперед, загальним становищем у державі і суспільстві.

Формування приватної власності як альтернативи державному сектору економіки зумовило виникнення низки нових професій в економічній сфері, де важливе місце належить аудиторам.

1.1.3. Визначення аудиту

Сучасна практика суб'єктів аудиторської діяльності має широкий спектр робіт, про які мова буде йти нижче. Тому дуже важливим є визначення, що розуміється під терміном «аудит».

Визначення цього поняття мають різні документи які регламентують здійснення аудиторської діяльності в Україні. Перш за все, це Закон України «Про аудиторську діяльність» (надалі – Закон про аудит) та «Міжнародні стандарти аудиту надання впевненості та етики» (надалі – МСА).

Так, стаття 3 Закону «Про аудиторську діяльність» дає таке визначення (див. Додаток А.1):

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 вимогам законів України, положень (стандартів) бухгалтерського обліку або інших правил (внутрішніх положень суб'єктів господарювання) згідно із вимогами користувачів.

У свою чергу МСА 200 «Мета та загальні принципи аудиту фінансових звітів» (див. Додаток А.2) дає таке визначення:

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

Порівняння цих двох визначень дозволяє виділити такі основні ознаки аудиту:

перша – це те, що аудит пов'язаний з проведенням процедур перевірки фінансових звітів,

друга – це те, що в процесі аудиту висловлюється незалежна думка,

третья – це те, що сформоване судження має базуватися на концепції суттєвості інформації, яка міститься у фінансових звітах.

Термін "фінансові звіти" означає структуроване подання фінансової інформації, до складу якої, як правило, входять примітки, що додаються, зроблені на основі облікових записів та призначені для інформування про економічні ресурси чи зобов'язання підприємства на певну дату або про зміни в них протягом періоду часу відповідно до концептуальної основи фінансової звітності.

Цей термін може означати повний пакет фінансових звітів, а також й окремий фінансовий звіт, наприклад, баланс або звіт про доходи і витрати та відповідні пояснювальні примітки.

Вимоги концептуальної основи фінансової звітності визначають форму та зміст фінансових звітів та склад повного пакета фінансових звітів. Для деяких концептуальних основ фінансової звітності один фінансовий звіт, такий як звіт про рух грошових коштів, та пов'язані з ним пояснювальні примітки становитимуть повний комплект фінансових звітів.

У відповідності до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» повний комплект фінансової звітності включає такі компоненти:

- Баланс,
- Звіт про фінансові результати,
- Звіт про власний капітал,
- Звіт про рух грошових коштів,
- Примітки.

При складанні фінансової звітності в Україні використовуються Положення (Стандарти) бухгалтерського обліку, які й формують концептуальну основу фінансової звітності в Україні. Відомо, що формування показників фінансової звітності може здійснюватися з використанням іншої концептуальної основи, наприклад, Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ).

Таким чином, коли мова йдеться про аудит, то завжди мається на увазі, що буде робитися висновок стосовно *повного комплекта фінансової звітності*.

Управлінський персонал підприємства несе відповідальність за визначення концептуальної основи фінансової звітності, яку слід застосовувати для складання та подання фінансових звітів. Управлінський персонал відповідає також за складання та подання фінансових звітів відповідно до застосовної концептуальної основи фінансової звітності. Відповідальність управлінського персоналу включає:

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

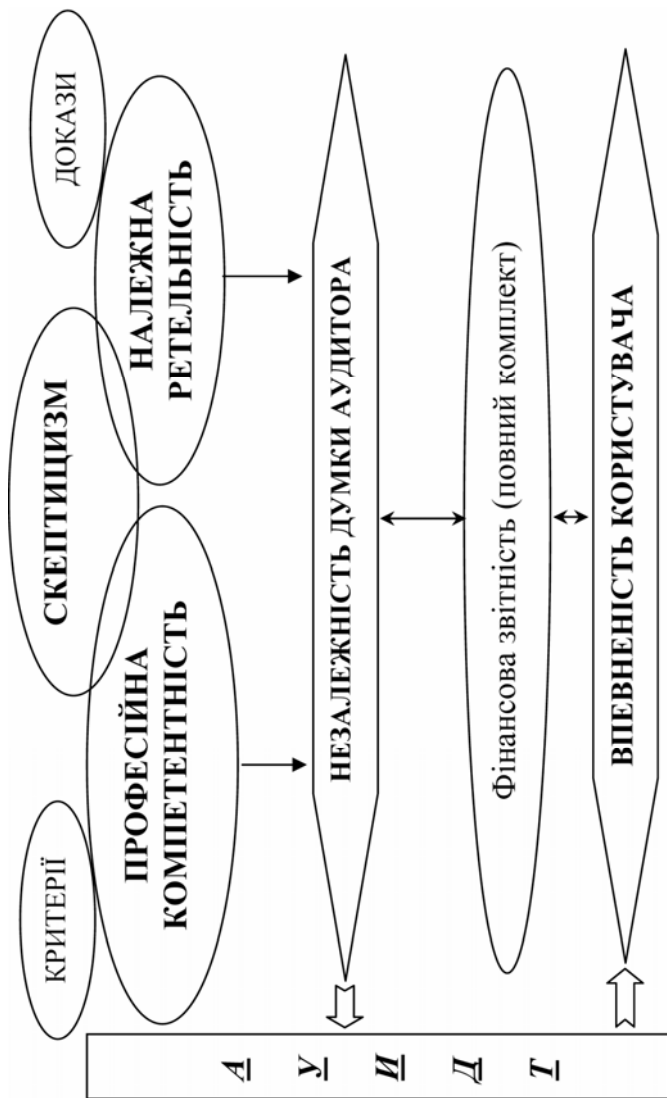


Рис 1.2. Сутність аудиту

У той час як аудитор несе відповідальність за формування та висловлення думки стосовно фінансових звітів, відповідальність за складання та подання фінансових звітів згідно зі застосовною концептуальною основою фінансової звітності є відповідальністю управлінського персоналу суб'єкта господарювання при здійсненні нагляду особами, яким довірено найвище управління.

Аудит фінансових звітів не позбавляє управлінський персонал або найвищий управлінський персонал від відповідальності. У відповідності до статті 9 Закону України «Про аудиторську діяльність» органи управління суб'єкта господарювання несуть відповідальність за повноту і достовірність документів та іншої інформації, які надаються аудитору (аудиторській фірмі) для проведення аудиту чи надання інших аудиторських послуг.

Аудит – це завжди незалежна перевірка, про що прямо зазначено у статті 3 Закону України «Про аудиторську діяльність».

МСА 200 не має у визначенні аудиту безпосередньо терміна «незалежність думки», проте дотримання незалежності є ключовою вимогою Кодексу етики професійних бухгалтерів, завдяки якій аудитор може забезпечити в процесі своєї діяльності виконання всіх вимог щодо фундаментальних принципів етики, таких як чесність, об'єктивність, професійна компетентність та належна ретельність, конфіденційність, професійна поведінка.

Формування незалежного судження аудитора стосовно достовірності повного комплексу фінансової звітності завжди проводиться на основі визначеного рівня суттєвості інформації, яку містять такі звіти.

Суттєвою є інформація, якщо її пропуск або неправильне відображення може вплинути на економічні рішення користувачів, прийняті на основі фінансових звітів.

Аудитор повинен планувати і виконувати аудиторську перевірку з професійним скептицизмом, усвідомлюючи, що можуть існувати обставини, які є причиною суттєвого викривлення у фінансових звітах.

Професійний скептицизм означає, що аудитор критично оцінює, ставлячи під сумнів, обґрунтованість отриманих аудиторських доказів та очікує на виявлення аудиторських доказів, які суперечать {чи ставлять під сумнів} достовірність документів, відповіді на запити та іншу інформацію, отриману від управлінського та найвищого управлінського персоналу.

Наприклад, професійний скептицизм потрібний аудиторів протягом процесу аудиторської перевірки для того, щоб зменшити ризик пропущення помилок у фінансових звітах підприємства, які можна вважати суттєвими. Тобто мова йде про те, що недоречно покладатися на надмірні узагальнення під час формування висновків на підставі проведених спостережень. Або коли аудитор робить запити на отримання якоїсь інформації, він, по-перше, завжди повинен пам'ятати, що отримана інформація має не остаточний доказовий характер, а лише тільки переконливий, а по-друге, не треба вважати, що керівництво підприємства завжди характеризується як добросовісне та чесне. Відповідно, пояснення управлінського персоналу не замінюють отримання достатніх та відповідних аудиторських доказів для формування обґрунтованих висновків, що їх буде покладено в основу аудиторської думки.

1.2. Класифікація робіт, які виконуються аудиторами

Як було зазначено вище, головною функцією аудиту є захист інформаційних потреб осіб, які приймають певні управлінські рішення на підставі фінансових звітів. У результаті проведення аудиту користувач інформації отримує впевненість певного рівня про те, що фінансовим звітам можна (чи не можна) довіряти.

Результатом розвитку ринку аудиторських послуг є те, що сучасні аудиторські фірми мають дуже широкий спектр робіт, які вони виконують. Причому існує досить багато видів робіт, які не пов'язані з формуванням висновку та наданням замовникам впевненості щодо надійності інформації. У теорії аудиту існує багато різних класифікацій послуг, які виконуються аудиторами. Проте стандарти з аудиту (Міжнародна концептуальна основа завдань з надання впевненості) мають власне їх групування, яке дозволяє правильно визначати та використовувати стандарти у професійній діяльності аудиторів. Схема класифікації наведена на рисунку 1.3.

Отже, всі види робіт, які виконуються аудиторами поділяються на дві великих групи:

перша група – це роботи, пов'язані з наданням впевненості користувачам,

друга група – це роботи, внаслідок виконання яких впевненість користувачам не надається. Такі роботи отримали спеціальну назву «суттєві послуги».

До супутніх послуг, зокрема, відносяться завдання, що підпадають під дію Міжнародних стандартів супутніх послуг, наприклад, завдання з погоджених процедур або складання фінансової та іншої інформації, складання податкових декларацій, що не передбачає висловлення думки стосовно впевненості, консалтингові (дорадчі) завдання, наприклад, консалтинг з менеджменту або питань оподаткування.

1.2.1. Поняття та характеристики робіт (завдань) з надання впевненості

Завдання з надання впевненості — це завдання, виконуючи які, аудитор робить висновок, призначений підвищити ступінь довіри майбутніх користувачів, які не є відповідальною стороною щодо результатів оцінки або порівняння предмета завдання з відповідними критеріями.

Впевненість – це ступінь довіри користувача до достовірності предмета перевірки аудитором.

Користувач, як правило, не виконує роботи, пов'язані з підготовкою інформації. Для нього процес підготовки інформації представляє собою «чорний ящик», на вході якого є дані про господарські операції, а на виході показники, що характеризують результат такої діяльності. Отже, цілком зрозуміло, що користувач інформації про результати діяльності хоче бути впевненим, що процедури систематизації та обробки в середині «чорного ящика» є надійними і на виході дають достовірний результат і що показникам фінансових звітів можна довіряти.

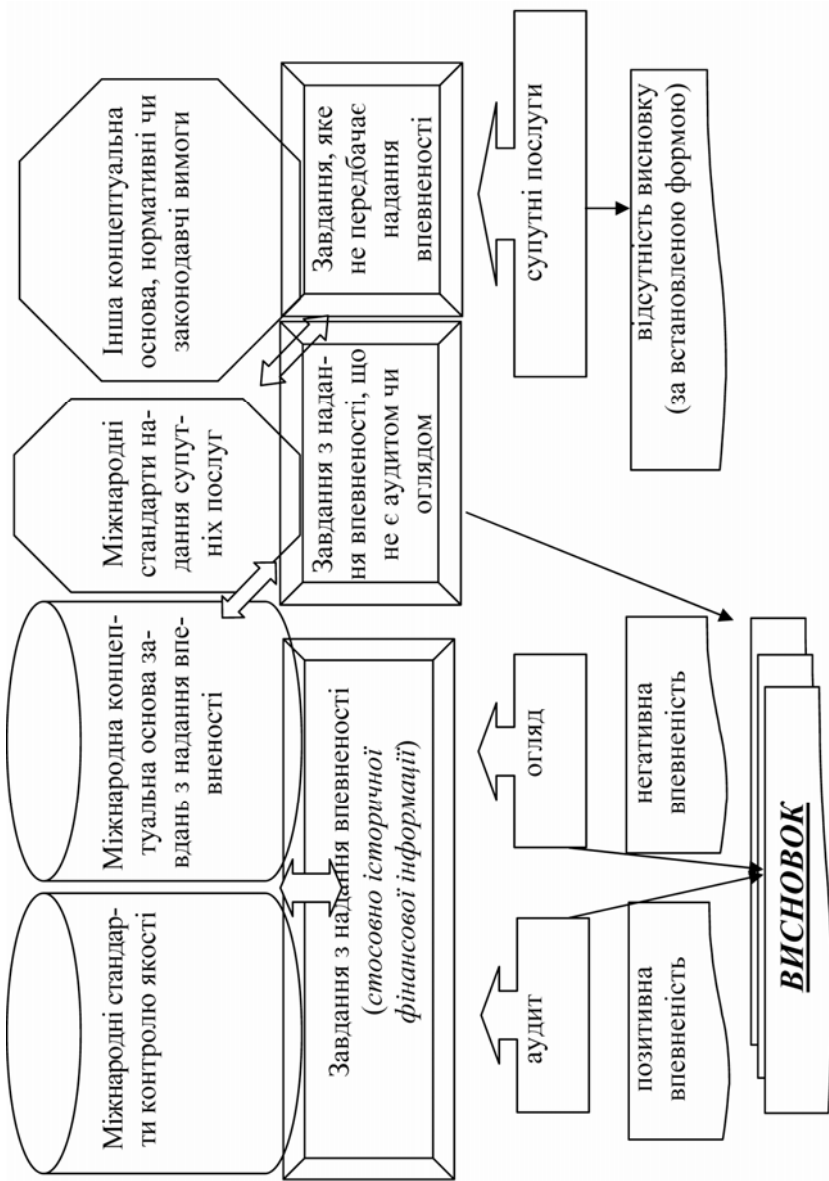


Рис. 1.3. Класифікація робіт, які виконує аудитор

Разом з тим аудитор, який повинен надати користувачеві таку впевненість, не може говорити про те, що рівень її абсолютний. Абсолютна впевненість означала б, що можна на 100% гарантувати відсутність суттєвих перекручень та помилок в інформації, щодо якої аудитором зроблено висновок.

Абсолютна впевненість недосяжна внаслідок дії таких чинників:

- під час проведення процедур перевірки, як правило, використовується не суцільний, а вибірковий підхід,
- отримані аудитором докази за своїм характером є ймовірніше переконливими, ніж остаточними,
- завжди існують обмеження, які властиві будь-якій системі внутрішнього контролю.

Тому коли аудитор виконує завдання, пов'язані з наданням впевненості, така впевненість для користувача може бути у формі *обґрунтованої впевненості та обмеженої впевненості*.

Метою завдання з надання обґрунтованої впевненості є зменшення ризику завдання з надання впевненості до прийнятно низького рівня в обставинах завдання як основи для позитивної форми висновку практика. Тобто, аудитор висловлює високий, але не абсолютний рівень впевненості в тексті аудиторського висновку про те, що інформація, яка пройшла аудиторську перевірку не містить суттєвих викривлень, це так звана *позитивна форма висновку*.

Метою завдання з надання обмеженої впевненості є зменшення ризику завдання з надання впевненості до рівня, який є прийнятним в обставинах завдання (але цей ризик є більшим, ніж у завданні з надання обґрунтованої упевненості) як основи для негативної форми висновку практика. Тобто аудитор в тексті аудиторського висновку говорить про те, що під час проведення перевірки він не отримав свідчень, які робили б підстави вважати, що інформація, яка пройшла перевірку, містить суттєві викривлення, це так звана *негативна форма висновку*.

Кожне завдання з надання впевненості повинно мати такі елементи:

- а) *тристоронні відносини* між аудитором, відповідальною стороною та користувачами;
- б) *предмет перевірки*: фінансові звіти або інша інформація;
- в) *відповідні критерії*, щодо виконання яких буде формуватися висновок: концептуальна основа фінансової звітності, концептуальні основи ефективності внутрішнього контролю;

г) *достатні відповідні докази;*

д) *письмовий висновок з надання впевненості*, форма якого відповідає завданню з надання обґрунтованої впевненості або завданню з надання обмеженої впевненості.

Отже, як було вже зазначено вище, **тристоронні відносини** завжди існують, коли мова йдеться про аудит фінансових звітів. Відносини аудиту передбачають наявність трьох окремих сторін: аудитора, відповідальної сторони та користувача. Це поняття також є визначальним і для того, щоб можна було говорити, що завдання, яке отримано, є завданням з надання впевненості.

Міжнародні стандарти аудиту застосовують термін «професійний бухгалтер практик». Цей термін також включає і термін «аудитор».

Відповідальна сторона – це особа або особи, які несуть відповідальність за предмет перевірки. Наприклад, управлінський персонал, який звітує за результати своєї діяльності і складає фінансову звітність.

Відповідальна сторона може бути (а може й не бути) стороною, що наймає аудитора (замовником).

Користувач – особа, особи або клас осіб, для яких аудитор готує висновок з завдання з надання впевненості. Бувають випадки, коли відповідальна сторона може виступати в ролі користувача. Відповідальна сторона та користувач часто належать до різних організацій, але це є не обов'язковою умовою.

Сучасний ринок аудиторських послуг має досить широкий спектр осіб, які мають статус користувачів. Так можна назвати таких основних користувачів фінансової звітності та іншої інформації про господарську діяльність підприємства: інвестори (власники підприємства – засновники та акціонери), органи управління підприємства, працівники підприємства, банки, постачальники та інші кредитори, державні регуляторні органи, клієнти (замовники), громадськість. Зрозуміло, що різні користувачі мають різні інформаційні потреби (див. табл. 1.1).

Наступним обов'язковим елементом завдання з надання впевненості є **предмет**.

Предмет та інформація з предмета завдання з надання впевненості може мати різну форму, наприклад:

- *фінансові показники або умови* (наприклад, історичний або прогнозний фінансовий стан, фінансові показники та ліквідність), для яких інформацією з предмета можуть бути визнання, оцінка, подання та розкриття, представлені у фінансовій звітності;

- *нефінансові показники або умови* (наприклад, показники підприємства), для яких інформацією з предмета можуть бути ключові показники продуктивності та ефективності;
- *фізичні характеристики* (наприклад, потужність обладнання), для яких інформацією з предмета може бути документ із специфікацією;
- *системи та процеси* (наприклад, система внутрішнього контролю підприємства або система інформаційних технологій), для яких інформацією з предмета може бути твердження з ефективності;
- *поведінка* (наприклад, корпоративне управління, відповідність законодавству, управління людськими ресурсами), для якої інформацією з предмета може бути звіт про відповідність або звіт про ефективність.

Таблиця 1.1.

Користувачі фінансової звітності та їхні інформаційні потреби

Користувачі	Інформаційні потреби
Інвестори	Здатність підприємства сплачувати дивіденди. Прийняття рішень щодо придбання, утримання або продажу інвестицій.
Органи управління підприємством	Прийняття рішень щодо поточного та стратегічного управління
Працівники	Стабільність і прибутковість підприємства. Збереження робочих місць, оплата праці та пенсійне забезпечення.
Банки	Своєчасне повернення позики та отримання відсотків
Постачальники та інші кредитори	Своєчасність оплати рахунків
Клієнти (замовники)	Гарантії отримання відповідних товарів та послуг вчасно, в повному обсязі та належної якості
Уряд (державні регуляторні органи)	Своєчасність і повнота сплати податків. Оцінка отриманого та прогноз майбутнього національного доходу і розподіл ресурсів.
Громадськість	Вплив діяльності підприємства на добробут суспільства (зайнятість, екологію, тощо)

Предмети мають різні характеристики. Так, наприклад, інформація, яка формує предмет перевірки, може бути:

- якісною, або кількісною,
- об'єктивною або суб'єктивною,
- історичною або прогноною,
- відноситися до певного моменту часу (моментні показники), або покривати визначений період часу (інтервальні показники).

Такі характеристики впливають на:

- а) точність оцінки або вимірювання предмета щодо критеріїв;
- б) переконливість наявних доказів.

Предмет перевірки має бути чітко визначений, послідовно оцінюваний або вимірюваний за відповідними критеріями та мати форму, яку можна перевірити за допомогою процедур із збирання доказів та для підтвердження цієї оцінки.

Критерії є важливим елементом при формуванні аудитором своєї думки у висновку, так як вони формують основу, стосовно якої був оцінений та вимірюваний предмет перевірки, та інформують про нього користувача. Без таких критеріїв будь-яка думка може піддаватися різним тлумаченням та неправильному розумінню.

Критерії — це контрольні показники, що використовуються для оцінки або вимірювання предмета, включно з показниками, там де це прийнятно, подання та розкриття.

Приклади критеріїв:

- для аудиторської перевірки фінансових звітів критерієм можуть виступати Положення (Стандарти) бухгалтерського обліку, які діють в Україні, або Міжнародні стандарти фінансової звітності,
- для підготовки висновку про систему внутрішнього контролю за критерій може бути вибрана концептуальна основа внутрішнього контролю,
- при підготовці висновку про відповідність декларацій з оподаткування законодавству критеріями можуть виступати законодавчі акти.

Критерії можуть бути *встановленими (формальними)*, або *спеціально розробленими (менш формальними)*. Установлені критерії визначаються законами, нормативними документами, положеннями. Спеціально розроблені критерії визначаються для конкретного завдання та узгоджуються з метою завдання. У цьому випадку доцільно професійному бухгалтеру обговорити розроблені критерії з відповідальною стороною або користувачем.

Відсутність чітко визначених критеріїв приводить до того, що будь-який висновок може піддаватися різним тлумаченням та неправильному розумінню. Тому дуже важливо, щоб кожне завдання з надання впевненості мало **відповідні критерії** залежно від контексту, тобто від обставин завдання.

Для окремих користувачів можуть розроблятися різні критерії при одному і тому ж предметі перевірки. Наприклад, необхідно зробити висновок щодо якості продукції, яка реалізується підприємством на ринку. З цією метою відповідальна сторона одного підприємства використовує в якості критерію кількість отриманих скарг від покупців, як предмет оцінки задоволення покупців, а відповідальна сторона іншого підприємства може визначати з цією метою кількість повторних покупок впродовж трьох місяців після першої покупки.

Отже, дуже важливо, щоб прийняті критерії для виконання завдань з надання впевненості мали певні 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 потрібно, показники подання та розкриття;

в) *надійність*: надійні критерії не дозволяють давати суперечливої оцінки або вимірювання предмета включно, якщо це необхідно, з поданням та розкриттям, якщо вони використовуються в подібних обставинах аудитором з подібною кваліфікацією;

г) *нейтральність*: нейтральні критерії дають можливість дійти неупереджених висновків;

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

В якості критеріїв для оцінки або вимірювання предмета завдання з надання впевненості не можуть використовуватись очікування, судження або власний досвід аудитора .

При виконанні будь-якого завдання з надання впевненості аудитор повинен мати доступ та отримати **достатні та відповідні докази** того, що інформація з предмета не має суттєвих перекручень. При плануванні та виконанні завдання, особливо при визначенні природи, порядку виконання завдання та об'єму процедур збору доказів, аудитор враховує суттєвість, ризик завдання з надання впевненості та кількість і якість наявних доказів.

І нарешті, результатом виконання будь-якого завдання з надання впевненості є **письмовий висновок з надання впевненості, форма якого відповідає завданню з надання обґрунтованої впевненості або завданню з надання обмеженої впевненості.**

Концепція обґрунтованої впевненості пов'язана з накопиченням аудиторських доказів, потрібних аудиторіві для висновку про відсутність суттєвих викривлень у фінансових звітах, розглянутих в цілому. Обґрунтована впевненість стосується всього процесу аудиту.

Аудиторська перевірка не є гарантією того, що фінансові звіти не містять суттєвого викривлення, оскільки отримати абсолютну впевненість неможливо. Крім цього, аудиторський висновок не гарантує майбутньої життєздатності підприємства, ні ефективності, ані результативності діяльності управлінського персоналу.

1.2.2. Види завдань з надання впевненості.

Класифікація видів аудиту

Визначення поняття завдань з надання впевненості говорить про те, що під час їх виконання аудитор може здійснювати такі дії:

- 1) оцінювати предмет завдання на відповідність до обраних критеріїв цього предмета,
- 2) порівнювати предмет завдання з вибраним критерієм цього предмета.

Прикладом першого типу завдань може бути аудит річної фінансової звітності, коли аудитор робить висновок щодо відповідності фінансових звітів вимогам П(С)БО або МСФЗ або коли аудитор робить висновок щодо відповідності системи внутрішнього контролю підприємства концептуальній основі ефективності внутрішнього контролю. Іншими словами, своїм висновком аудитор буде підтверджувати (або ні) твердження відповідальної сторони, що втілює в собі предмет перевірки. Такі завдання з надання впевненості мають назву завдання з підтвердження.

Для другого типу завдань з надання впевненості характерною рисою є те, що аудитор сам безпосередньо здійснює оцінку або вимір або оцінку предмета у спосіб (або у відповідності до визначених критеріїв), який потім буде порівнюватися на відповідність до таких критеріїв. Наприклад, аудитор може отримати завдання щодо перевірки цільового використання кредитних коштів. У такому випадку аудитор спочатку отримує інформацію про умови фінансування та визначення того, як можуть витратитися кошти цільового фінансування. Потім аудитор на підставі даних первинного обліку про рух грошових коштів (виписок з банківських рахунків та іншої інформації) робить самостійно оцінку предмета за-

вдання – визначає суми фактичного використання отриманого цільового використання за напрямками витрат, і, нарешті, робить порівняння отриманих результатів з визначеними умовами фінансування. Такі завдання з надання впевненості мають назву **завдання зі складання безпосереднього висновку**.

Загальну сукупність завдань з надання впевненості можна поділити на дві великих категорії:

перша категорія – це аудит та огляд історичної фінансової інформації,

друга категорія – це завдання з надання впевненості, що не є аудитом або оглядом.

Головна характерна риса першої категорії завдань з надання впевненості є те, що такі завдання виконуються стосовно *повного комплексу фінансових звітів*, які за своїм характером і є історичною фінансовою інформацією. Виконання цієї категорії завдань завжди буде відповідати *завданням з підтвердження*. Друга категорія завдань з надання впевненості може виконуватись як *завдання з підтвердження*, або як *завдання зі складання безпосереднього висновку*.

Відмінність огляду від аудиту полягає в тому, що метою завдання з огляду є можливість надати аудиторіві на основі процедур, які не дають усіх свідчень, що їх вимагала б аудиторська перевірка, констатувати, чи привернув увагу аудитора будь-який факт, який дає йому підстави вважати, що фінансові звіти не складені в усіх суттєвих аспектах згідно з визначеною концептуальною основою фінансової звітності. Отже, головна відмінність огляду від аудиту полягає в тому, що під час огляду зменшується обсяг проведення процедур перевірки і, як наслідок, обсяг отриманих доказів. Саме тому результатом проведення огляду є надання обмеженої (середньої) впевненості, яка має форму негативної впевненості.

Як бачимо, аудит, як вид завдання з надання впевненості, посідає лише окрему частку в загальному спектрі робіт, які виконуються аудиторами.

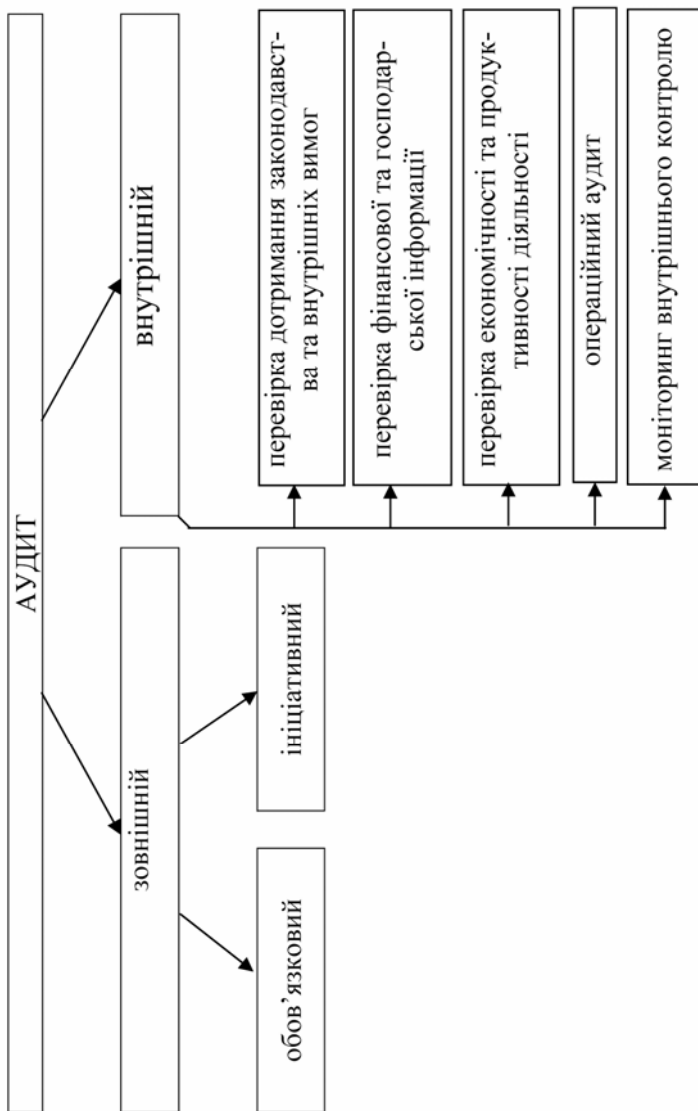


Рис. 1.4. Класифікація аудиту за напрямками

1.2.2.1. Завдання внутрішнього аудиту, його взаємозв'язок із зовнішнім аудитом

Сучасні форми організації бізнесу вимагають не тільки захисту інформаційних потреб зовнішніх користувачів, але й формування спеціальних форм економічного контролю всередині холдингів та корпорацій. Тому залежно від форми та мети аудит буває:

- зовнішній (незалежний),
- внутрішній (залежний).

Зовнішній аудит – це аудит, який визначається як завдання з надання обґрунтованої впевненості стосовно повного комплексу фінансових звітів. Головною характерною рисою зовнішнього аудиту є існування тристоронніх відносин, в яких аудитор має незалежність від інших двох сторін.

Виникнення внутрішнього аудиту пов'язано перш за все з тим, що внаслідок процесу концентрації капіталу відбувається утворення бізнес-структур, в яких існують юридично відокремлені суб'єкти господарювання (підприємства), що знаходяться під контролем (у власності) іншої структури – холдингу. Таким чином, виникає об'єктивна необхідність у спеціальному контролюючому органі – внутрішньому аудиті. Підрозділи внутрішнього аудиту, на відміну від зовнішнього, знаходяться під контролем управлінського органу холдингу, але не підпорядковуються іншим структурам, що входять до його складу. Тому і виникає таке поняття, як внутрішній, або залежний аудит.

Основним правилом, що регулює процедуру організації і функціонування внутрішнього аудиту, є наступне: сума витрат на його утримання не повинна перевищувати очікуваних збитків в даний період з причини його неефективності.

Обсяг і мета внутрішнього аудиту змінюються й залежать від розміру, структури суб'єкта господарювання, вимог його управлінського персоналу. Як правило, внутрішній аудит складається з одного або декількох наведених елементів:

- Моніторинг внутрішнього контролю. Впровадження адекватного внутрішнього контролю входить до обов'язків управлінського персоналу та вимагає постійної уваги. Управлінський персонал покладає, як правило, на внутрішній аудит відповідальність щодо перевірки внутрішнього контролю, моніторингу його

го функціонування, а також надання рекомендацій з його вдосконалення;

- Перевірка фінансової і господарської інформації. Цей елемент може включати перевірку способів, що застосовуються для визначення, виміру, класифікації цієї інформації і складання звітності про неї та конкретний запит щодо окремих статей, у тому числі детальне тестування операцій, залишків на рахунках і процедур;
- Перевірка економічності та продуктивності діяльності, включаючи нефінансові заходи контролю суб'єкта господарювання;
- Перевірка дотримання законів, нормативних актів та інших зовнішніх вимог, а також політики, директив управлінського персоналу та інших внутрішніх вимог.

Цілі внутрішнього аудиту значно ширші за цілі зовнішнього аудиту. Це надає гнучкості внутрішнім аудиторам для задоволення потреб підприємства. Різні підприємства відрізняються обсягом, спрямованістю та сферами дослідження внутрішнього аудиту. Наприклад, менеджмент одного підприємства може вирішити, що внутрішні аудитори мають оцінювати внутрішній контроль та фінансові звіти кожного підрозділу щорічно; тоді як на інших підприємствах, крім того, внутрішні аудитори повинні бути консультантами і зосереджуватися на рекомендаціях, які покращують показники діяльності.

Аналіз поглядів відомих вчених і спеціалістів у галузі аудиту та законодавчої бази стосовно суті внутрішнього аудиту та його функцій дає підстави концептуально відокремити його від внутрішнього контролю і сформулювати такі висновки:

- внутрішній аудит організаційно призначений обслуговувати інтереси власників підприємства;
- система внутрішнього контролю призначена обслуговувати інтереси інших користувачів — керівництва підприємства;
- вимоги норм чинного законодавства стосовно ревізійних комісій (ревізорів) з незалежного контролю (внутрішнього аудиту) за фінансово-господарською діяльністю економічних суб'єктів мають обов'язковий характер і підлягають неухильному дотриманню;
- внутрішній контроль має ініціативний характер: за розсудом керівництва економічного суб'єкта він може проводитися в

поточному (постійному), періодичному чи одноразовому режимі;

- проведення внутрішнього аудиту акціонерних товариств, товариств з обмеженою та додатковою відповідальністю, комерційних банків в установлених законодавством випадках є обов'язковим;
- внутрішній контроль може за розсудом керівництва економічного суб'єкта здійснюватися власним структурним підрозділом, штатним контролером чи на договірних засадах сторонньою спеціалізованою організацією;
- внутрішній аудит в інтересах власників має, в установлених законодавством випадках, проводитися ревізійною комісією (ревізором) чи внутрішніми аудиторами.

Внутрішній аудит може зосереджуватися на фінансовій звітності (фінансовий аудит), відповідності політиці, процедурам, законам чи регулятивним документам (аудит відповідності), виявленні помилок та зловживань (аудит порушень) та операційній ефективності і продуктивності (операційний аудит).

Операційний аудит — це вид внутрішнього аудиту, який досліджує дії об'єкта щодо ефективності й продуктивності і може оцінити будь-які дії на будь-якому рівні в межах підприємства. На відміну від фінансового аудиту, операційний аудит зосереджується швидше на діях, подіях, аніж на підтвердженні фінансового звіту. Загальним для всіх завдань операційного аудиту є підвищення прибутковості підприємства.

Управлінський аудит — вид операційного аудиту, спрямований на оцінювання ефективності управління організаційною одиницею. Він концентрується більше на ефективності, ніж на продуктивності. Ефективність та продуктивність, що використовуються для характеристики операційного аудиту, — різні поняття.

Продуктивність можна розглядати як вхідну міру. Це стосується контролю за рівнем витрат і поточних функцій мінімізації витрат. Ефективність — орієнтовний вихід — міра продуктивності використання ресурсів підприємства. Продуктивність може розглядатися також з погляду зростання прибутковості, рентабельності. За високого рівня організації продуктивність стає менш важливою стосовно ефективності [24, с. 692]. Між зовнішнім та внутрішнім аудитом існує тісний взаємозв'язок. Внаслідок його існування МСА мають у своєму складі спеціальний стандарт МСА 610 «Використання роботи внутрішнього аудитора».

Хоча обидва види аудиту мають загальні завдання, між ними існують значні відмінності (див. табл.1.2) .

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.

Проте деякі способи досягнення відповідних цілей часто подібні, а отже, ці конкретні аспекти внутрішнього аудиту можуть виявитися корисними при визначенні характеру, розрахунку часу та обсягу зовнішніх аудиторських процедур.

Таблиця 1.2.

Відмінності внутрішнього і зовнішнього аудиту

Елемент	Внутрішній аудит	Зовнішній аудит
1	2	3
Об'єкт	Визначається керівництвом	Визначається договором
Кваліфікація спеціалістів	Визначається адміністрацією. Незалежність обмежена.	Виставляються жорстокі умови з боку професіональних організацій. Повна незалежність.
Методи	Великі збіжності в методах, що використовуються. Відмінності існують в деталізації перевірок та в необхідній точності даних, що отримуються.	
Цілі	Визначається керівництвом або випливає із планів.	Виходять із законоположень, а також із зовнішніх потреб.
Звітність	Перед керівництвом	Перед третіми особами.

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 виключну 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.

Разом з тим ефективний внутрішній аудит часто дає змогу змінювати характер, визначати час, а також зменшувати обсяг процедур, що їх

виконує зовнішній аудитор, але не може їх повністю виключити. Проте іноді, розглянувши діяльність внутрішнього аудиту, зовнішній аудитор може вирішити, що внутрішній аудит не вплине на процедури зовнішнього аудиту.

Оцінка зовнішнім аудитором роботи внутрішнього аудиту впливатиме на його судження стосовно використання внутрішнього аудиту під час оцінки ризиків та модифікування внаслідок цього характеру, розрахунку часу та обсягу подальших процедур зовнішнього аудиту.

Для отримання розуміння й здійснення оцінки роботи внутрішнього аудиту важливими критеріями є:

1. *Організаційний статус*: особливий статус служби внутрішнього аудиту на суб'єкті господарювання і вплив цього на його об'єктивність. В ідеальному випадку служба внутрішнього аудиту звітує перед управлінським персоналом найвищого рівня і не несе іншої відповідальності. Будь-які примушення або обмеження зі сторони управлінського персоналу щодо внутрішнього аудиту треба ретельно розглядати. Зокрема, внутрішнім аудиторам необхідно вільно контактувати із зовнішнім аудитором з усіх питань;

2. *Обсяг діяльності*, тобто характер і обсяг завдань, що виконуються внутрішніми аудиторами. Зовнішній аудитор повинен визначити, чи дотримується управлінський персонал рекомендацій внутрішнього аудиту, і чим це підтверджується;

3. *Технічна компетентність*: чи здійснюється внутрішній аудит особами, які (як внутрішні аудитори) мають відповідні технічну підготовку і професіоналізм. Наприклад, зовнішній аудитор може здійснити огляд політики найму та навчання внутрішніх аудиторів, їхній досвід і професійну кваліфікацію;

4. *Належна професійна ретельність*: чи належним чином здійснюється планування, нагляд, перевірка та документування внутрішнього аудиту. Треба розглянути наявність відповідних аудиторських інструкцій, робочих програм та робочих документів.

1.2.2.2. Класифікація зовнішнього аудиту

Зовнішній аудит може бути:

- добровільним (ініціативним),
- обов'язковим.

Ініціативний аудит це – вид завдання з надання обґрунтованої впевненості стосовно повного комплексу фінансових звітів, яке аудитор отримує за власною ініціативою замовника. Він може бути, наприклад, в наступних випадках: коли придбавається нове підприємство і новий власник хоче перевірити вартість придбання; коли власники не довіряють своїм управлінцям і хочуть проконтролювати їхню роботу.

Обов'язковий аудит це – вид завдання з надання обґрунтованої впевненості стосовно повного комплексу фінансових звітів, яке аудитор отримує від замовника у випадках, передбачених чинним законодавством.

У відповідності до статті 8 «Обов'язкове проведення аудиту» Закону України «Про аудиторську діяльність» проведення аудиту є обов'язковим для:

1) підтвердження достовірності і 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;

2) перевірки фінансового стану засновників банків, підприємств з іноземними інвестиціями, відкритих акціонерних товариств (крім фізичних осіб), страхових і холдингових компаній, інститутів спільного інвестування, довірчих товариств та інших фінансових посередників;

3) емітентів цінних паперів при отриманні ліцензії на здійснення професійної діяльності на ринку цінних паперів.

Проведення аудиту є обов'язковим також в інших випадках, передбачених законами України.

Контрольні запитання до розділу

1. Дайте загальну характеристику аудиту.
2. Назвіть основні історичні етапи розвитку аудиту.
3. Поясніть відмінність між аудитом та контролем і ревізією.
4. У чому полягає сутність аудиту та його призначення?
5. Прокласифікуйте роботи, які проводить аудитор, за різними ознаками.
6. Проаналізуйте та поясніть основні інформаційні потреби користувачів фінансових звітів та аудиторських висновків.
7. Поясніть відмінності між аудитом та іншими завданнями з надання впевненості, які виконує аудитор.
8. Опишіть схему тристоронніх відносин в аудиті та визначте повноваження кожної зі сторін.
9. Дайте характеристику процесу внутрішнього аудиту та його видів.
10. В яких випадках проведення аудиту для суб'єктів господарювання є обов'язковим?

Розділ 2. «Аудиторська діяльність та її регулювання»

Глосарій до розділу: аудиторська діяльність, аудитор, аудиторська фірма, Аудиторська палата України, Спілка аудиторів України, Кодекс етики професійних бухгалтерів, нормативно-правове регулювання

2.1. Регулювання аудиторської діяльності в Україні

Залежно від внутрішніх пріоритетів щодо забезпечення інформаційних потреб користувачів фінансової звітності в основі регулювання аудиторської діяльності можуть бути різні базові підходи.

Перший базовий підхід існує в тих країнах, де користувачами аудиторських висновків є перш за все представники органів державної влади, тому аудиторська діяльність знаходиться під жорстким регламентом з боку держави.

Другий базовий підхід пов'язаний з розширенням кола користувачів фінансової звітності. В такій ситуації аудит орієнтований на потреби широкого кола громадськості, а саме переважно потреб акціонерів, інвесторів, кредиторів та інших зацікавлених юридичних та фізичних осіб. Саме тому в таких країнах аудиторська діяльність є певною мірою саморегульованою.

Враховуючи те, що історично аудит – це форма незалежного економічного контролю, а представники органів державної влади є одними з користувачів фінансової звітності та аудиторських висновків, то в першому випадку аудит залежатиме від державних структур, які регулюють аудиторську діяльність. Таким чином, другу форму регулювання аудиторської діяльності можна розглядати як більш прогресивну, яка дозволяє формувати об'єктивні зовнішні умови для незалежності аудиту.

В Україні регулювання аудиту здійснюється на базі другого (громадсько-орієнтованого) підходу.

Система регулювання аудиторської діяльності в Україні має такі елементи:

1) сукупність законів та інших регламентуючих документів, щодо здійснення аудиторської діяльності, таких як:

- Закон України «Про аудиторську діяльність»,
- Закони, які визначають обов'язковість проведення аудиту,

ституція України, Господарський кодекс, закони з оподаткування).

Основний нормативний документ, який регламентує здійснення аудиту в Україні – Закон України «Про аудиторську діяльність» (надалі Закон про аудит). Перша його редакція була прийнята 22 квітня 1993 року. З цього моменту вважається офіційне визнання аудиту, як професійної діяльності у сфері незалежного економічного контролю.



Рис 2.2. Регулювання аудиторської діяльності в Україні

Держава, як один із користувачів фінансової звітності, не може прямо регулювати через свої виконавчі органи аудиторську діяльність, інакше буде втрачено незалежність аудиторського контролю. Отже, аудиторська діяльність є саморегулюючою. Це означає, що держава встанов-

лює лише вимогу здійснення аудиту, а методику його проведення визначають професійні організації.

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.

Положення Закону «Про аудиторську діяльність» діють на території України і поширюються на всіх суб'єктів господарювання незалежно від форм власності та видів діяльності.

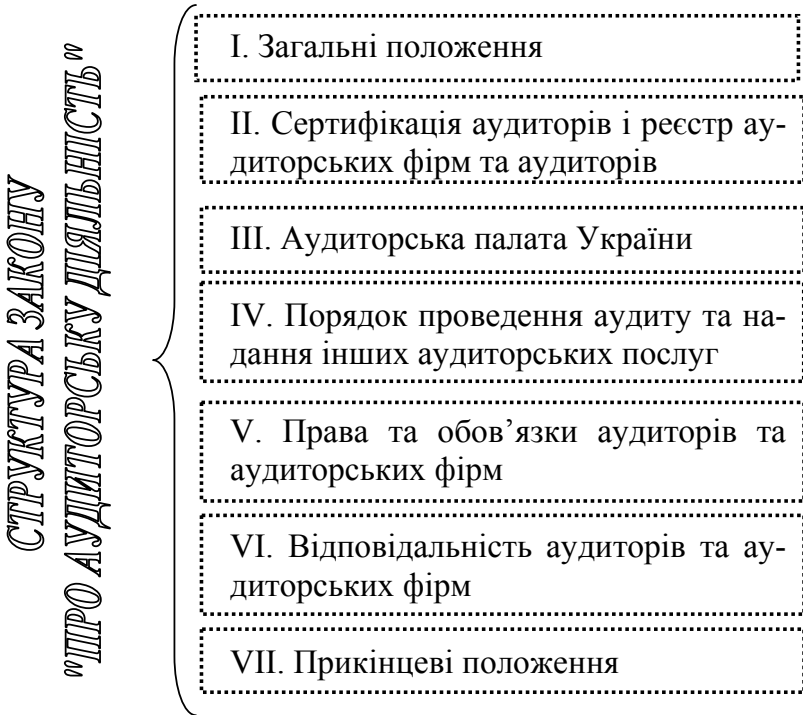


Рис. 2.3. Закон України «Про аудиторську діяльність»

Регулятивним органом, який визначено законодавством в Україні, є Аудиторська палата України – незалежна неприбуткова організація (юридична особа), яка діє на підставі Закону України «Про аудиторську діяльність» та власного Статуту (АПУ) (див. Додаток Б.4).

До повноважень і обов'язків АПУ належать:

1) здійснення сертифікації осіб, які мають намір займатися аудиторською діяльністю;

2) затвердження стандартів аудиту;

3) затвердження програм підготовки аудиторів та за погодженням з Національним банком України програм підготовки аудиторів, які здійснюватимуть аудит банків;

4) ведення Реєстру суб'єктів аудиторської діяльності;

5) здійснення контролю за дотриманням аудиторськими фірмами та аудиторами вимог Закону України «Про аудиторську діяльність», стандартів аудиту, норм професійної етики аудиторів;

6) здійснення заходів із забезпечення незалежності аудиторів при проведенні ними аудиторських перевірок та організації контролю за якістю аудиторських послуг;

7) регулювання взаємовідносин між аудиторами (аудиторськими фірмами) в процесі здійснення аудиторської діяльності та у разі необхідності застосування до них стягнення;

8) здійснення інших повноважень, передбачених Законом України «Про аудиторську діяльність» та Статутом Аудиторської палати України.

Аудиторська палата України формується на паритетних засадах шляхом делегування до її складу аудиторів та представників державних органів.

Загальна кількість членів Аудиторської палати України становить двадцять осіб.

Від державних органів делегують по одному представнику 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.

До складу Аудиторської палати України від аудиторів делегуються в кількості десяти осіб висококваліфіковані аудитори з безперервним стажем аудиторської діяльності не менше п'яти років, представники фахових навчальних закладів та наукових організацій.

Право аудиторів обирати представників до складу Аудиторської палати України і бути обраними реалізується через рішення, які приймаються на з'їзді аудиторів України.

Порядок делегування представників до Аудиторської палати України визначається відповідно з'їздом аудиторів України, колегією державних органів або іншим вищим керівним органом.

Статут Аудиторської палати України приймається двома третинами голосів від загальної кількості членів Аудиторської палати України.

Аудиторська палата України за погодженням з Міжнародною федерацією бухгалтерів здійснила переклад та видання державною мовою Стандартів аудиту та етики Міжнародної федерації бухгалтерів і своїм рішенням "Про порядок застосування в Україні Стандартів аудиту та етики Міжнародної федерації бухгалтерів" від 18.04.2003 № 122 прийняла Стандарти аудиту та етики Міжнародної федерації бухгалтерів в якості Національних стандартів аудиту

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.

Рішення Аудиторської палати України приймаються на її засіданнях простою більшістю голосів за наявності більше як половини її членів, за винятком випадків, передбачених Законом та Статутом.

Джерелами фінансування діяльності Аудиторської палати України можуть бути:

- плата за проведення сертифікації фізичних осіб на право зайняття аудиторською діяльністю;
- плата за включення до Реєстру суб'єктів аудиторської діяльності;
- добровільні внески, що надходять від професійних організацій аудиторів України;
- інші джерела, не заборонені законодавством.

Для виконання своїх функцій Аудиторська палата України може створювати комісії із числа її членів. До роботи в комісіях можуть залучатись експерти, які не є членами Аудиторської палати України.

Ведення поточних справ в Аудиторській палаті України здійснює Секретаріат, очолюваний завідувачем. Завідувач Секретаріату несе персональну відповідальність за ефективне використання майна та коштів Аудиторської палати України і створення належних умов для виконання функціональних обов'язків її членами.

Іншою організацією, яка впливає на діяльність аудиторів, є **Спілка аудиторів України (САУ)**, створена згідно з Законом України "Про аудиторську діяльність", прийнятим 22 квітня 1993 року.

Згідно з першою редакцією Закону України "Про аудиторську діяльність" в червні-липні 1993 року Спілка аудиторів України сформувала Аудиторську палату України, до складу якої були делеговані 10 представників від Спілки аудиторів України, по одному представнику від центрального апарату Міністерства фінансів України, Головної податкової адміністрації України, Національного банку України, Державного комітету статистики України, Міністерства юстиції України та п'ять представників від профільних вищих навчальних закладів, наукових і інших організацій – всього 20 фахівців.

Аудитори України об'єдналися в професійну громадську організацію – Спілку аудиторів України, яка має фіксоване індивідуальне членство в особі окремих аудиторів або їх колективів. Спілці аудиторів України надано право відкривати місцеві осередки. Нині Спілка аудиторів України налічує у своїх рядах 1600 членів, 12 аудиторських фірм – колективних членів САУ. Спілка має свої відділення в усіх обласних центрах України – 25 відділень.

На засідання Ради Спілки аудиторів України постійно запрошуються керівники територіальних відділень Спілки.

Для подальшого розвитку аудиторської діяльності в Україні Спілка аудиторів України забезпечила підготовку нормативної бази сертифікації аудиторів, розробку та впровадження в практику стандартів аудиту, постійне удосконалення професійних знань аудиторів. Особливу увагу Спілка приділяє питанням забезпечення незалежності діяльності аудиторів, дотриманню аудиторами норм і стандартів аудиту та вимог Кодексу етики аудитора.

Таблиця 2.1.

Функції професійних організацій аудиторів України

Функції	АПУ	САУ
1	2	3
Методологічна	Затвердження норм і стандартів аудиту, програм підготовки аудиторів	Розробка на основі узагальнення практики науково обгрунтованої методики та рекомендацій з питань аудиторської діяльності

Продовження таблиці

1	2	3
Інформаційна	Сприяння виданню нормативних, методологічних та інших матеріалів з питань аудиторської діяльності	Видання навчальної методологічної літератури з питань аудиторської діяльності
Кадрова	Сертифікація аудиторів	Участь у навчальній діяльності, сприяння підготовці та перепідготовці кадрів
Організаційна	Підготовка пропозицій з питань розвитку аудиту в Україні та внесення їх на розгляд відповідних інстанцій, реєстрація аудиторських фірм та аудиторів, які одноособово надають аудиторські послуги. Створення регіональних відділень, визначення їх повноважень та контроль діяльності. Участь у роботі міжнародних організацій з питань аудиту. Створення тимчасових комісій та робочих груп з питань, віднесених до компетенції АПУ.	Внесення пропозицій до органів влади і управління з питань аудиторської діяльності. Представлення законних інтересів своїх членів в органах державної влади та управління України, в АПУ. Створення регіональних відділень, визначення їх повноважень та контроль діяльності. Забезпечення членів спілки необхідними інформаційними, консультативними та іншими послугами. Розвиток міжнародного співробітництва, участь у роботі міжнародних громадських організацій. Співробітництво з державними і громадськими об'єднаннями, підприємствами і установами, приватними особами на території України та за її межами з питань, віднесених до статутних завдань САУ.
Правова	Розгляд скарг на діяльність окремих аудиторів та аудиторських фірм з питань їх компетенції та застосування стягнень за неналежне виконання професійних обов'язків.	Сприяння дотриманню законності і проведенню профілактики правопорушень серед своїх членів.

2.2. Основні правові форми підприємницької діяльності в аудиті

Статтею 3 Закону України «Про аудиторську діяльність» визначено, що аудиторська діяльність – це підприємницька діяльність, яка включає організаційне і методичне забезпечення аудиту, практичне виконання аудиторських перевірок (аудит) та надання інших аудиторських послуг.

Законодавством передбачено, що аудиторська діяльність може здійснюватись у двох формах:

- а) одноособово (як фізична особа – аудитор);
- б) аудиторською фірмою.

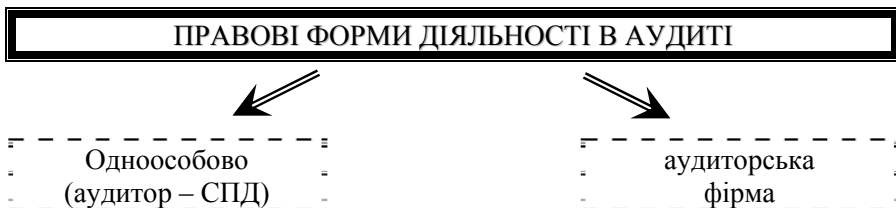


Рис. 2.4. Підприємницька діяльність в аудиті

Термін «аудитор» має достатньо широке трактування, щодо його ідентифікації з роботами, які він може виконувати. Разом з тим досить важливо мати чітке уявлення стосовно того, хто розуміється під «аудитором» з позицій норм 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 у складі аудиторської фірми.

Якщо фізична особа, має статус аудитора, то вона має право займатися аудиторською діяльністю лише після того, як вона:

- 1) зареєструється як суб'єкт підприємницької діяльності,
- 2) фізична особа – підприємець буде включена 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.

Таким чином, статус аудитора України можна отримати лише після підтвердження кваліфікаційного рівня – отримання сертифіката аудитора.

Сертифікати видаються аудиторською палатою або її регіональними відділеннями за результатами кваліфікаційних іспитів. Сертифікати бувають 2 видів:

сертифікат серії А – надає право на проведення аудиту підприємств – господарських товариств (крім банків);

сертифікат серії Б – дає право на проведення аудиту тільки банків;

Право на отримання сертифіката мають фізичні особи, які відповідають ряду встановлених вимог:

- мають вищу економічну або юридичну освіту, документ про здобуття якої визнається в Україні,
- необхідні знання з питань аудиту, фінансів, економіки та господарського права,
- досвід роботи не менше трьох років підряд на посадах ревізора, бухгалтера, юриста, фінансиста, економіста, асистента (помічника) аудитора.

Особи, які мають право на отримання сертифіката аудитора України подають до АПУ або регіонального відділення АПУ в двох примірниках такі документи: заяву, копію диплома та копію трудової книжки, засвідчені нотаріально, документ про оплату сертифікації.

Секретаріат АПУ або РВ АПУ реєструє подані документи у спеціальному журналі з видачею подавцеві розписки. Комісія з сертифікації та освіти аудиторів АПУ приймає рішення протягом 20 днів з дати подання заяви про допуск до сертифікації. Потім АПУ створює кваліфікаційні комісії у складі п'яти членів кожна та погоджує дату проведення іспитів. Кожного претендента повідомляють не пізніше ніж за 10 днів про дату проведення іспитів.

Наявність необхідного обсягу знань для отримання сертифіката визначається шляхом проведення письмового кваліфікаційного іспиту за програмою, затвердженою Аудиторською палатою України.

Кваліфікаційний іспит проходить у два етапи. На першому етапі претенденту необхідно отримати не менше 75 балів за результатами виконання тестових завдань з аудиту та суміжних дисциплін. Після успішного проходження першого етапу претендент виконує завдання другого етапу – ситуаційні завдання з аудиту. Якщо за результатами другого етапу він отримає 60 балів і вище, то такому претенденту видається сертифікат аудитора, якщо він отримує 50-59 балів, то такий претендент має право повторної здачі екзамену протягом року, якщо менше 50 балів – іспит вважається не складеним.

Втім і цей засіб регулювання ринку аудиторських послуг має встановлені застережні заходи:

- термін чинності сертифіката не може перевищувати п'яти років (продовження терміну чинності сертифіката здійснюється через п'ять років за підсумками контрольного те-

ствання 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.

Знання, рівень яких засвідчується сертифікатом, мають властивість втрачати свою актуальність. Належний професійний рівень фахівець може мати лише тоді, коли він постійно проводить актуалізацію набутих теоретичних знань шляхом регулярного проходження підготовки та займається практикою аудиту. Саме тому продовження чинності сертифікату аудитора України здійснюється через п'ять років за підсумками контрольного тестування за фахом у порядку, встановленому Аудиторською палатою України.

Аудиторська діяльність, як було зазначено вище, також може здійснюватись юридичними особами – аудиторськими фірмами.

Аудиторська фірма – юридична особа, створена відповідно до законодавства, яка здійснює виключно аудиторську діяльність.

Аудиторська фірма може мати будь-яку організаційно-правову форму: приватне підприємство чи господарське товариство (товариство з обмеженою відповідальністю, акціонерне товариство (закрите або відкрите), командитне товариство, товариство з додатковою відповідальністю).

До аудиторської фірми – юридичної особи Законом України «Про аудиторську діяльність» встановлено такі вимоги:

- створена відповідно до законодавства;
- здійснює виключно аудиторську діяльність;
- включена до Реєстру аудиторських фірм та аудиторів;
- загальний розмір частки засновників (учасників) аудиторської фірми, які не є аудиторами, у статутному капіталі не може перевищувати 30 відсотків;
- керівником аудиторської фірми може бути тільки аудитор.

Отже, як бачимо передбачений державою механізм регулювання аудиторської діяльності призначений для чіткого та прозорого визначення правил та процедур, необхідних для набуття статусу аудитора.

До таких механізмів відносять:

- **реєстр аудиторських фірм та аудиторів** – база даних, що містить інформацію про аудиторські фірми та аудиторів, які займаються аудиторською діяльністю індивідуально як фізичні особи – підприємці;
- **сертифікацію аудиторів** (визначення кваліфікаційної придатності на займання аудиторською діяльністю).

Включеним до Реєстру аудиторським фірмам та аудиторам видається свідоцтво відповідного зразка.

З метою запобігання зловживань:

- 1) ведення Реєстру покладено на один (єдиний) орган – Аудиторську палату України;
- 2) за включення до Реєстру утримується плата;
- 3) інформація щодо аудиторів, включених до Реєстру, є загальнодоступною і не рідше одного разу на рік публікується у фаховому виданні Аудиторської палати України.

2.3. Стандарти аудиту та етики

Важливим елементом регулювання практики аудиту є стандарти аудиту. Статтею 6 Закону України «Про аудиторську діяльність» прямо визначено, що 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 Закону України «Про аудиторську діяльність» 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.

Історія впровадження у практику аудиту України технічних стандартів пов'язана з тим, що на перших етапах становлення та розвитку вітчизняного аудиту АПУ було розроблено та запроваджено національні нормативи аудиту (ННА). В основі розробки ННА було покладено міжнародні стандарти аудиту (МСА) Міжнародної Федерації бухгалтерів (МФБ). Національні нормативи аудиту використовувалися вітчизняними аудиторами з 1999 року до 2001 року, коли АПУ отримала дозвіл від МФБ на

переклад стандартів аудиту, які отримали назву «Стандарти аудиту та етики. Видання МФБ 2001 р.» З цього часу в Україні всі суб'єкти аудиторської діяльності повинні застосовувати у своїй практиці Міжнародні стандарти аудиту та етики.

У зв'язку з тим, що МФБ постійно вносить зміни у стандарти аудиту, АПУ у 2006 році видала новітню редакцію професійних стандартів, які називаються «Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики».

Міжнародні стандарти аудиту встановлюють та розкривають порядок застосування основних правил здійснення професійної діяльності аудиторів. При цьому такі правила визначають не тільки зміст процедур, які повинен виконувати аудитор, але й пов'язують їх з можливим потенційним результатом – якістю наданих аудитором послуг.

На сьогодні Міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості мають таку структуру (див. рис. 2.5). Стандарти аудиту формують методичну базу для практики аудиту і на сьогодні включають Концептуальну основу, 43 стандарти та 15 положень з аудиторської практики.

Їх застосування робить незалежний аудит зрозумілим для будь-якого користувача. Тому в сучасних умовах розвитку економіки, для якої характерні процеси глобалізації та створення єдиних інформаційних стандартів, застосування МСА дозволяє розширити рамки економічної інтеграції.

Виконання професійних завдань аудиту пов'язане перш за все з тим, що аудитор несе певну відповідальність перед громадськістю. Саме тому технічні (професійні) стандарти аудиту тісно поєднані з Кодексом професійної етики. З одного боку, неможливо дотримуватись етичних принципів, не виконуючи якісно всіх вимог МСА, з іншого боку формування вимог технічних стандартів підпорядковано забезпеченню виконання етичних принципів. Тому важливою складовою частиною Міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості є Кодекс етики професійних бухгалтерів.

Цей документ має три основні частини:

- частина А – застосовується до всіх професійних бухгалтерів,
 - частина Б – застосовується до професійних бухгалтерів-практиків,
 - частина В – застосовується до штатних професійних бухгалтерів.
- Професійний бухгалтер* – це особа, яка є членом організації – члена Міжнародної федерації бухгалтерів.

Світовий досвід має великі напрацювання щодо створення саморегулювальних професійних об'єднань.

Найбільшого авторитету та ваги має Міжнародна федерація бухгалтерів (МФБ). Це всесвітня організація бухгалтерів-професіоналів, яка була заснована у 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.

МФБ складається зі 163 організацій-членів з усього світу, що представляють понад 2,5 мільйона професійних бухгалтерів-практиків, що працюють в промисловості, торгівлі, державному секторі та освіті. Жодна інша бухгалтерська організація у світі і небагато інших професійних організацій мають таку ж широку підтримку, як МФБ. МФБ керують Рада та Правління. До складу Правління МФБ входить по 1 представнику з кожної організації-члена. Рада – це менша група, що відповідає за встановлення політики МФБ. Головний офіс МФБ розташований у Нью-Йорку. *Професійний бухгалтер-практик* – це особа, яка незалежно від функціональної класифікації її обов'язків (наприклад, аудит, оподаткування чи консалтинг), працює у фірмі, що надає професійні послуги. Цей термін також використовують стосовно фірми професійних бухгалтерів-практиків.

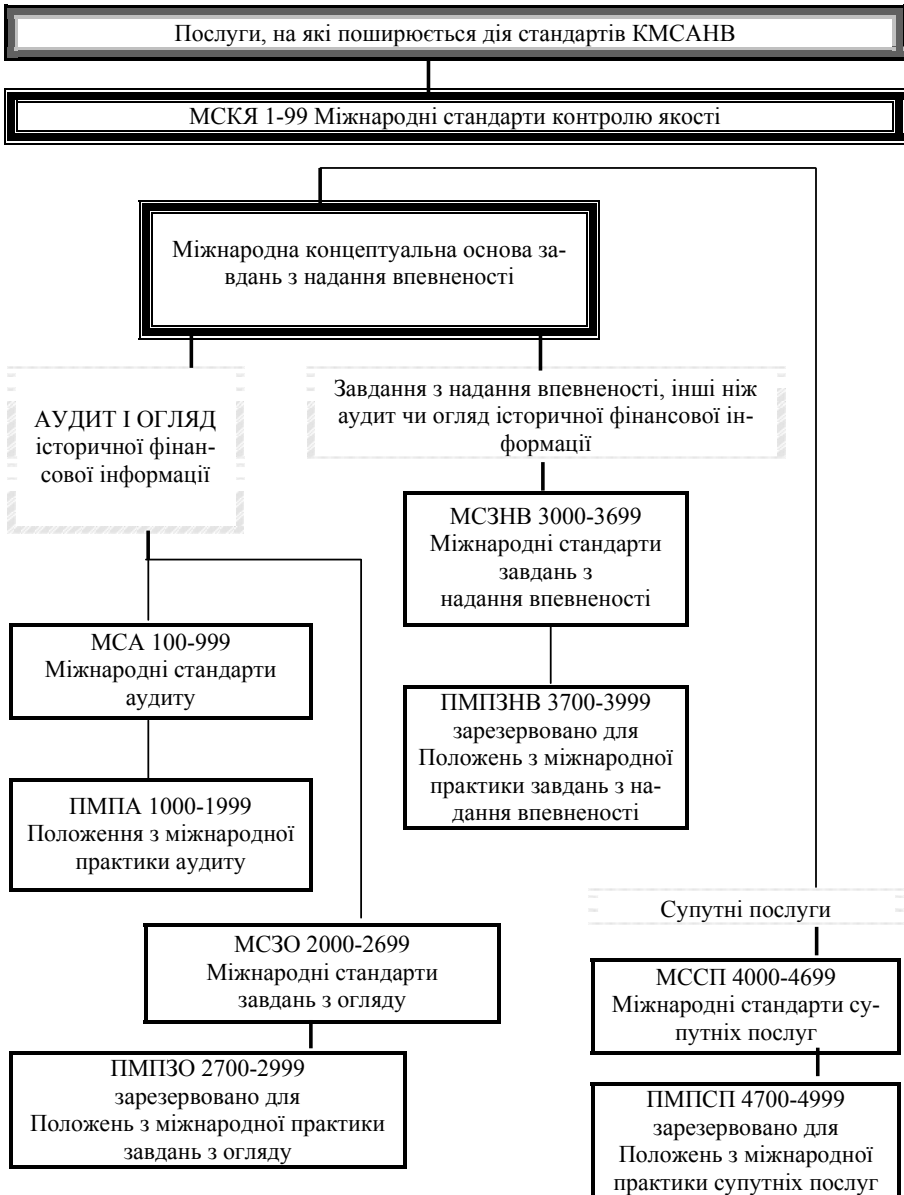


Рис. 2.5. Структура міжнародних стандартів аудиту

Професійні послуги – це послуги, що потребують бухгалтерських (чи пов'язаних з обліком) навичок і виконуються професійним бухгалтером, включаючи послуги з бухгалтерського обліку, аудиту, оподаткування, управлінського консалтингу та фінансового менеджменту.

Кодекс етики професійних бухгалтерів включає і розкриває зміст таких елементів:

- Громадські інтереси. Кодексом визначається, що характерною рисою аудиту як професії є прийняття відповідальності перед громадськістю.

- Цілі. Аудит повинен задовольняти чотири основні потреби: довіра, професіоналізм, якість послуг, конфіденційність.

- Фундаментальні принципи: чесність, об'єктивність, професійна компетентність, конфіденційність, професійна поведінка, застосування технічних стандартів (витяг Кодексу етики наведено в Додатку Б.5).

2.4. Професійна етика, юридична та професійна відповідальність аудиторів. Права та обов'язки аудиторів

Етичні проблеми характерні не лише аудиторській діяльності. Наприклад, вони існують в медичній практиці, коли лікарю стає відома інформація відносно здоров'я хворого, в юридичній практиці, коли адвокату стають відомі факти щодо клієнта.

Норми професійної етики викладено в Кодексі етики професійних бухгалтерів. Кодекс визначає інтереси, на захисті яких повинні бути аудитори. Це перш за все інтереси суспільства в цілому, яке складається з клієнтів, інвесторів, підприємців та інших суб'єктів держави, що покладаються на об'єктивність і чесність професійних аудиторів.

Професійний бухгалтер повинен дотримуватися таких фундаментальних принципів:

- **Чесність**. Професійний бухгалтер повинен бути прямим та чесним у всіх професійних та ділових стосунках.

Принцип чесності накладає на всіх професійних бухгалтерів обов'язок бути відвертими та чесними у своїх професійних та ділових стосунках. Чесність передбачає справедливе ведення справ та правдивість.

Професійний бухгалтер не повинен мати відношення до звітів, декларацій, листування чи іншої інформації, якщо він вважає, що ця інформація:

- (а) містить суттєво неправдиві або неправильні дані;
- (б) містить необмірковані твердження чи інформацію; або
- (в) пропускає чи викривлює інформацію, яку необхідно надати, якщо такий пропуск чи викривлення вводять користувача в оману.

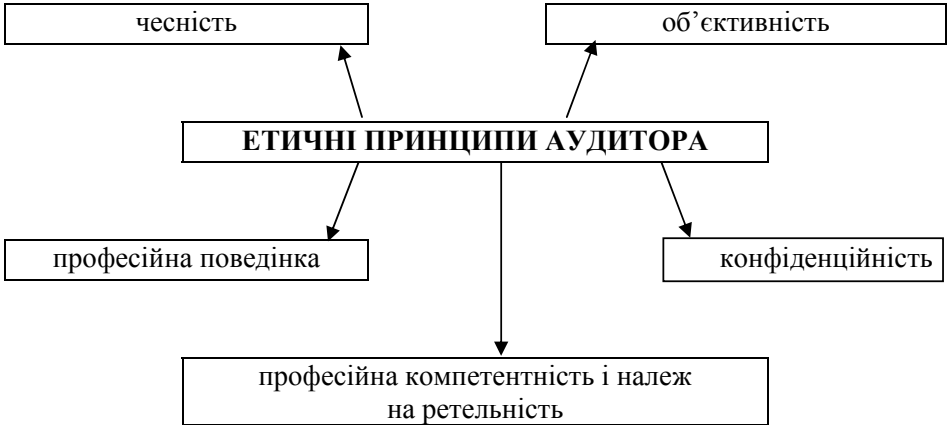


Рис. 2.6. Фундаментальні етичні принципи аудиторa

- **Об'єктивність.** Професійний бухгалтер не повинен допускати упередженості, конфлікту інтересів або неналежного впливу з боку інших осіб на його професійні або ділові судження.

Принцип об'єктивності накладає на всіх професійних бухгалтерів обов'язок не давати підстав ставити під сумнів їхнє професійне чи ділове судження внаслідок упередження, конфлікту інтересів або впливу з боку інших осіб.

Професійний бухгалтер може опинитися в ситуаціях, які можуть впливати на його об'єктивність. Визначити всі подібні ситуації та вихід з них неможливо. Професійний бухгалтер повинен уникати стосунків, що викликають упередження або неналежним чином впливають на його професійне судження.

- **Професійна компетентність та належна ретельність.** Професійний бухгалтер зобов'язаний постійно підтримувати професійні знання та навичка на рівні, потрібному для надання клієнтові чи роботодавцеві компетентних професійних послуг, що базуються на знаннях сучасних тенденцій практики, законодавства та технології. Надаючи професійні по-

слуги, професійний бухгалтер повинен діяти сумлінно і дотримуватися застосовних технічних та професійних стандартів,

Принцип професійної компетентності зобов'язує професійних бухгалтерів:

(а) підтримувати професійні знання та навички на рівні, необхідному для надання клієнтам або роботодавцям компетентних професійних послуг; та

(б) діяти суворо у відповідності до належних технічних та професійних стандартів, надаючи професійні послуги.

Компетентні професійні послуги вимагають обґрунтованих суджень у застосуванні професійних знань та навичок. Професійну компетентність можна розділити на два окремі етапи:

(а) досягнення професійної компетентності; та

(б) підтримка/збереження професійної компетентності.

Підтримка/збереження професійної компетентності вимагає від професійного бухгалтера постійної обізнаності та розуміння відповідних технічних, професійних і ділових здобутків, Безперервний професійний розвиток забезпечує вдосконалення та підтримку можливості професійного бухгалтера компетентно працювати у професійному середовищі.

Ретельність стосується обов'язку професійного бухгалтера діяти ретельно, обережно, своєчасно та відповідно до вимог завдання.

Професійний бухгалтер повинен забезпечити відповідну підготовку осіб, що працюють під керівництвом професійного бухгалтера, та нагляд за ними.

У разі доречності, професійний бухгалтер повинен повідомляти клієнтам, роботодавцям або іншим користувачам професійних послуг про характерні цим послугам обмеження, для уникнення неправильного тлумачення висловленої думки як визнання факту.

- **Конфіденційність.** Професійний бухгалтер повинен поважати конфіденційність інформації, отриманої в результаті професійних та ділових стосунків, і не розголошувати таку інформацію третім сторонам без належних та визначених повноважень, якщо немає юридичного чи професійного права для розголошення цієї інформації. Професійний бухгалтер не повинен використовувати конфіденційної інформації, отриманої в результаті професійних та ділових стосунків, в особистих цілях чи в інтересах третіх сторін.

Принцип конфіденційності зобов'язує професійного бухгалтера утримуватися від:

(а) розкриття конфіденційної інформації, отриманої в результаті професійних та ділових стосунків, без отримання відповідного та конкретного дозволу, за межами фірми або організації, що наймає його, крім випадків, коли розкриття інформації є юридичним або професійним правом чи обов'язком; та

(б) використання конфіденційної інформації, отриманої в результаті професійних та ділових зв'язків, на власну користь чи на користь третіх сторін.

Професійний бухгалтер повинен дотримуватися принципу конфіденційності навіть у соціальному середовищі. Професійний бухгалтер повинен пам'ятати про можливість ненавмисного розкриття, особливо в обставинах тривалих стосунків з колегами або його близьких чи найближчих родичів.

Професійний бухгалтер повинен дотримуватися принципу конфіденційності інформації, наданої йому потенційним клієнтом або роботодавцем.

Професійний бухгалтер повинен враховувати також й необхідність дотримуватися принципу конфіденційності інформації на самій фірмі або в організації, що наймає його.

Професійний бухгалтер повинен вжити всіх необхідних заходів і забезпечити, щоб особи, які працюють під контролем професійного бухгалтера, та особи, які йому допомагають або консультують його, поважали обов'язки професійного бухгалтера щодо дотримання конфіденційності.

Необхідність дотримання принципу конфіденційності зберігається навіть після закінчення стосунків між професійним бухгалтером та клієнтом або роботодавцем. У випадках, коли професійний бухгалтер змінює роботу або отримує нового клієнта, професійний бухгалтер може користуватися своїм попереднім досвідом. Однак, професійний бухгалтер не повинен користуватись або розкривати будь-яку конфіденційну інформацію, отриману в результаті професійних або ділових стосунків.

Проте, можуть виникати обставини, за яких професійні бухгалтери можуть або повинні розкривати конфіденційну інформацію або ж зазначене розкриття може бути доречним. До таких обставин належать:

- (а) розкриття дозволяється законом і санкціонується клієнтом або роботодавцем;
- (б) розкриття вимагається законом, наприклад:

- (i) надання документів або інших доказів в ході процесуальних дій; або
- (ii) надання відомостей відповідним органам влади щодо виявлених порушень законодавства; та
- (в) існує професійний обов'язок або право розкривати інформацію, якщо це не заборонено законом:
 - (i) на дотримання вимог щодо перевірки якості, визначених організацією-членом або професійною організацією;
 - (ii) у відповідь на запит або при розслідуванні, що проводиться організацією-членом або регуляторним органом;
 - (iii) і для захисту професійних інтересів професійного бухгалтера в ході процесуальних дій; або
 - (iv) у відповідності до технічних стандартів та етичних вимог.

При прийнятті рішення щодо розкриття конфіденційної інформації професійні бухгалтери повинні брати до уваги наступне:

- a) чи зашкодить розкриття інформації інтересам усіх сторін, включаючи треті сторони, на чий інтерес це може вплинути, якщо клієнт або роботодавець дасть згоду на розкриття інформації професійним бухгалтером;
- b) чи відома та підтверджена вся відповідна інформація, щоб бути практичною; у випадках, коли ситуація стосується непідтверджених фактів, неповної інформації або непідтверджених висновків, професійний бухгалтер повинен використовувати своє професійне судження щодо того, як розкрити інформацію, якщо це необхідно; та
- c) спосіб розкриття інформації та кому воно адресоване; так, наприклад, професійний бухгалтер повинен бути впевненим, що всі сторони, на які спрямоване це розкриття, є відповідними одержувачами.

- **Професійна поведінка.** Професійний бухгалтер повинен дотримуватися відповідних законів та нормативних актів та утримуватись від будь-яких дій, які можуть дискредитувати професію.

Принцип професійної поведінки накладає на професійного бухгалтера обов'язок дотримуватися відповідних законів та нормативних актів, а також уникати будь-яких дій, що можуть дискредитувати професію. До таких дій належать дії, які розсудила та поінформована третя сторона, обізнана з усією відповідною інформацією, може розцінити як такі, що негативно впливають на репутацію професії.

Рекламуючи себе та свою роботу, професійний бухгалтер не повинен негативно вилити на репутацію професії. Професійний бухгалтер має бути чесним та правдивим і не повинен:

- а) перебільшувати свої можливості з послуг, які він може надавати, своєї кваліфікації або досвіду; або
- б) зневажливо посилається на роботу інших професійних бухгалтерів або робити некоректні порівняння.



Рис. 2.7. Етичні та професійні загрози аудитора

Виконання професійних обов'язків може здійснюватися за обставин, коли виникають **загрози** для дотримання фундаментальних принципів. Загальну сукупність загроз, що потенційно можуть існувати, Кодекс етики розподіляє за наступними категоріями:

- (а) загроза власного інтересу, спричинена фінансовими або іншими інтересами професійного бухгалтера або інтересами його найближчих чи близьких родичів;
- (б) загроза власної оцінки у випадках, коли професійний бухгалтер повинен переглянути своє ж попереднє судження;
- (в) загроза захисту, коли професійний бухгалтер захищає позицію або думку такою мірою, яка може ставити під сумнів його об'єктивність;
- (г) загроза особистих стосунків, коли внаслідок тісних стосунків професійний бухгалтер занадто співчуває інтересам інших; та
- (д) загроза тиску, коли професійний бухгалтер утримується від об'єктивних дій внаслідок фактичних або відчутних загроз.

Професійний бухгалтер (аудитор) повинен ідентифікувати існуючі загрози та вжити **застережні заходи**, що можуть їх усунути або зменши-

ти до прийнятного рівня. Такі застережні заходи поділено на дві широкі категорії:

- (а) застережні заходи, розроблені професійними організаціями, законодавчими чи регуляторними органами; та
- (б) застережні заходи в робочому середовищі.

Застережні заходи, розроблені професійними організаціями, законодавчими чи регуляторними органами, включають (але не обмежуються):

- вимоги до освіти, професійної підготовки та досвіду для набуття статусу професіонала;
- вимоги постійного вдосконалення професійних знань;
- нормативні акти щодо управління корпораціями;
- професійні стандарти;
- професійний або регуляторний моніторинг і процедури дисциплінарного характеру;
- зовнішня перевірка звітів, декларацій, листування або інформації, підготовленої професійним бухгалтером, юридично уповноваженою третьою стороною.

У частинах Б та В Кодексу, відповідно, розглядаються застережні заходи, створені робочим середовищем професійного бухгалтера-практика та найманого професійного бухгалтера.

Деякі застережні заходи підвищують можливість виявлення або запобігання випадків неетичної поведінки. Такі застережні заходи можуть створюватися професійними організаціями, законодавчими чи регуляторними органами або організаціями, що наймають професійних бухгалтерів. Вони, зокрема, включають:

- ефективні та широковідомі системи розгляду скарг, що застосовуються організаціями, які наймають професійних бухгалтерів; професійними організаціями, законодавчими чи регуляторними органами і дозволяють колегам, роботодавцям та представникам громадськості висвітлювати непрофесійну або неетичну поведінку;
- чітко сформульований обов'язок сповіщати про порушення етичних вимог.

Характер застережних заходів, що можуть застосовуватись, залежить від конкретних обставин.

Оцінюючи дотримання фундаментальних принципів, професійний бухгалтер може постати перед проблемою **розв'язання конфлікту у застосуванні фундаментальних принципів**.

Починаючи процес офіційного чи неофіційного розв'язання конфлікту, професійний бухгалтер, розглядає, окремо або разом, такі складники цього процесу:

- (а) відповідні факти;
- (б) пов'язані з процесом етичні питання;
- (в) фундаментальні принципи, що стосуються даного питання
- (г) встановлені внутрішні процедури; та
- (д) альтернативні заходи.

Розглянувши ці питання, професійний бухгалтер визначає належні заходи, що відповідають визначеним фундаментальним принципам. Професійний бухгалтер також вивчає наслідки кожного з можливих заходів. Якщо питання залишається невирішеним, професійний бухгалтер консультиється з відповідними представниками фірми чи організації, що його наймає, для отримання допомоги в розв'язанні проблеми.

Законом України «Про аудиторську діяльність» зафіксовано у статті 19 «Обов'язки аудиторів та аудиторських фірм» ряд обов'язків, які відбивають вимоги фундаментальних принципів етики професійних бухгалтерів, а саме: аудитори та аудиторські фірми зобов'язані:

1) в аудиторській діяльності дотримуватися вимог Закону України «Про аудиторську діяльність» та інших нормативно-правових актів, стандартів аудиту, принципів незалежності аудитора та відповідних рішень Аудиторської палати України;

2) належним чином проводити аудит та надавати інші аудиторські послуги;

3) повідомляти власників, уповноважених ними осіб, замовників про виявлені під час проведення аудиту недоліки ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності;

4) 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;

5) відповідати перед замовником за порушення умов договору відповідно до договору та закону;

6) обмежувати свою діяльність наданням аудиторських послуг та іншими видами робіт, які мають безпосереднє відношення до надання аудиторських послуг, у формі консультацій, перевірок або експертиз;

7) своєчасно подавати до Аудиторської палати України звіт про свою аудиторську діяльність.

За неналежне виконання своїх зобов'язань аудитор (аудиторська фірма) несе майнову та іншу цивільно-правову відповідальність відповідно до договору та закону.

Розмір майнової відповідальності аудиторів (аудиторських фірм) не може перевищувати фактично завданих замовнику збитків з їх вини.

Усі спори стосовно невиконання умов договору, а також спори майнового характеру між аудитором (аудиторською фірмою) та замовником вирішуються у встановленому законом порядку.

За неналежне виконання професійних обов'язків до аудитора (аудиторської фірми) можуть бути застосовані Аудиторською палатою України стягнення у вигляді попередження, зупинення чинності сертифіката на строк до одного року або анулювання сертифіката, виключення з Реєстру.

До аудиторів можуть бути застосовані інші види відповідальності відповідно до закону.

Окрім обов'язків, визначених Законом України «Про аудиторську діяльність», аудитори та аудиторські фірми наділені певними правами. Існування спеціальної норми в Законі є також основою для забезпечення виконання етичних принципів, які закладено в Кодексі етики професійних бухгалтерів.

Аудитори і аудиторські фірми під час здійснення аудиторської діяльності мають право:

1) самостійно визначати форми і методи проведення аудиту та надання інших аудиторських послуг на підставі чинного законодавства, стандартів аудиту та умов договору із замовником;

2) отримувати необхідні документи, які мають відношення до предмета перевірки і знаходяться як у замовника, так і у третіх осіб.

Треті особи, які мають у своєму розпорядженні документи стосовно предмета перевірки, зобов'язані надати їх на вимогу аудитора (аудиторської фірми). Зазначена вимога повинна бути офіційно засвідчена замовником;

3) отримувати необхідні пояснення в письмовій чи усній формі від керівництва та працівників замовника;

4) перевіряти наявність майна, грошей, цінностей, вимагати від керівництва суб'єкта господарювання проведення контрольних оглядів, замірів виконаних робіт, визначення якості продукції, щодо яких здійснюється перевірка документів;

5) залучати на договірних засадах до участі в перевірці фахівців різного профілю.

2.5. Незалежність аудиторів та аудиторських фірм

Визначення професійної аудиторської діяльності пов'язана напряму з поняттям незалежності. У цьому контексті термін **«незалежність»** розуміється лише як професійна незалежність.

Незалежність можлива лише в умовах свободи від впливу (контролю) з будь-якого боку. Тобто, коли мова йдеться про професійну аудиторську діяльність, то контроль за нею не може бути ані з боку користувачів (можливих замовників на аудит), ані з боку відповідальної сторони.

Разом з тим реально існує лише певний рівень незалежності, тобто аудитори не можуть бути абсолютно незалежними.

Кодекс етики професійних бухгалтерів визначає, що незалежність вимагає:

незалежності думки,

тобто такої спрямованості думок, яка дає можливість надати висновок без будь-якого впливу, що може ставити під загрозу професійне судження, та дозволяє діяти чесно з об'єктивністю та професійним скептицизмом;

незалежності поведінки,

тобто уникнення фактів та обставин настільки значущих, що розсудлива та поінформована третя сторона, знаючи всю відповідну інформацію, в тому числі вжиті застережні заходи, обґрунтовано дійшла би висновку, що чесність, об'єктивність чи професійний скептицизм фірми або члена групи з виконання завдання знаходяться під загрозою.

Втрата незалежності думки може відбутися, наприклад, в таких ситуаціях, коли:

- аудитор підпорядковує власне судження судженню керівництва підприємства, звітність якого перевіряється;
- висновки або текст звіту аудитора носять звинувачувальний характер, в їх тексті робиться персоніфікація помилок, визначається майнова або кримінальна відповідальність працівників замовника;
- судження аудитора формується з посиланням на підручники, професійні авторитети, публічні виступи посадових осіб;
- в тексті висновку прослідковується особиста неприязнь до конкретних працівників замовника.

Незалежність поведінки передбачає відповідні форми взаємовідносин аудитора з:

- керівництвом замовника,
- з персоналом замовника,
- з користувачами аудиторського висновку чи аудиторського звіту,
- з державними регуляторними чи фіскальними органами.

Може існувати багато різних обставин, які створюють загрози для незалежності аудитора. Тому дуже важливо кожному практикуючому аудитору та аудиторській фірмі здійснювати контроль за дотриманням незалежності у стосунках із замовниками.

Історія розвитку аудиторської діяльності дає підстави виділити три аспекти незалежності: правові, етичні та економічні (див. табл. 2.2).

Основною умовою незалежності є саморегулювання аудиторської професії. Воно полягає у делегуванні державою прав професійним організаціям самостійно встановлювати правила поведінки, методологію, методикау і техніку, вимоги до професійної компетентності, контролювати їх дотримання.

Саморегулювання аудиторської професії також включає і такі аспекти:

- аудитор самостійно приймає рішення методів та прийомів проведення аудиторської перевірки залежно від конкретних обставин та його професійного досвіду,
- аудитор самостійно визначає рівень суттєвості щодо інформації у фінансових звітах замовника та оцінює ризик суттєвих викривлень у ній,
- аудитор самостійно приймає рішення щодо виконавців робіт та необхідності залучення експертів,
- аудитор приймає самостійне рішення щодо використання технічних стандартів та етичних принципів,
- аудитор не змінює суті висновку під впливом (тиском) третіх осіб.

Законом України «Про аудиторську діяльність» визначено, що аудит проводиться на підставі договору між аудиторською фірмою (аудитором) і замовником. Незалежність на цьому етапі виявляється у самостійному виборі замовника. Проте міжнародні стандарти обов'язково вказують на необхідність оцінки усіх аспектів незалежності під час укладання такого договору. У протилежному випадку аудиторська фірма буде нести відповідальність за порушення вимог до незалежності і результати аудиту можуть бути визнані недійсними. Це також означає, що повинні бути відсутніми будь-які майнові чи фінансові інтереси в об'єкті перевірки як з боку аудитора, так і з боку пов'язаних з ним осіб (родичів, близьких людей).

Таблиця 2.2.

Аспекти незалежності аудиторської професії

Професійна незалежність аудиторів		
Правова	Етична	Економічна
Саморегулювання професії	Чесність, об'єктивність, професійна компетентність, належна ретельність	Обмеження видів діяльності (аудит – виключний вид діяльності)
Контрактна (договірна) основа взаємовідносин	Добросовісне виконання професійних обов'язків, збереження репутації фірми	Обмеження суми винагороди від одного клієнта (25-30% в загальному обсязі)
Частка засновників не аудиторів у статутному фонді аудиторської фірми не може перевищувати 30%	Дотримання вимог технічних стандартів	Відсутність фінансового інтересу у справах клієнта
Розподіл відповідальності за думку про звітність та за фінансову звітність	Конфіденційність інформації щодо клієнта	Заборона отримання товарів і послуг від клієнта
Відповідальність за роботу інших аудиторів, асистентів, експертів	Обмеження тривалості співпраці з одним клієнтом	
Неможливість призначення аудитора органом управління вниз за підлеглистю	Вимоги до змісту реклами	
	Вимоги до назви фірми	

Вважається, що коли аудитори отримують від замовника будь-які вигоди (купають активи чи послуги навіть за звичайною ціною) під час проведення перевірки, то такі обставини можуть скласти загрозу незалежності: необізнані працівники підприємства можуть оцінювати поведінку аудитора як заангажовану і ставитися до нього з недовірою.

Розподіл відповідальності за думку про звітність та за фінансову звітність між аудитором і замовником ґрунтується на Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність», а також статті 9 Закону України «Про аудиторську діяльність».

Контрольні запитання до розділу

1. Розкрийте зміст базових підходів щодо регулювання аудиторської діяльності в контексті забезпечення інформаційних потреб користувачів фінансової звітності.
2. Дайте характеристику якості та рівню нормативного-правового забезпечення аудиторської діяльності.
3. Поясніть механізм дії системи регулювання аудиторської діяльності.
4. Охарактеризуйте структуру міжнародних стандартів аудиту.
5. Назвіть функції професійних організації аудиторів в Україні.
6. Опишіть загрози дотримання аудиторами фундаментальних етичних принципів.
7. Розкрийте зміст незалежності аудиторів та аудиторських фірм за вимогами Кодексу етики професійних бухгалтерів.
8. Опишіть сутність принципу незалежності в аудиторській практиці.
9. Поясніть аспекти незалежності аудитора та наведіть приклади їх практичного застосування.
10. Розкрийте сутність та підходи до саморегулювання аудиторської діяльності.

Розділ 3. «Аудиторський ризик та методика його визначення»

Аудиторська діяльність – це один із видів підприємницької діяльності. Як відомо, здійснення підприємницької діяльності завжди пов'язане з певним рівнем комерційного (підприємницького) ризику, який залежить від виду та умов конкретного бізнесу. Цей ризик проявляється, наприклад в тому, що покупці вчасно (або зовсім) не розрахуються за придбаний товар, внаслідок конкуренції будуть втрачені ринки збуту, хронічна нестача грошових коштів вимусить кредиторів ініціювати процедуру банкрутства і т.д.

Отже, аудиторській діяльності також властиві певні види підприємницького ризику. Але аудиторська діяльність характеризується тим, що це виключна, тобто особлива діяльність. Результатом проведення аудиту є висновок про достовірність інформації, яка міститься у фінансовій звітності. Інформація, яку перевіряє аудитор і щодо якої формує своє судження, є наслідком функціонування системи внутрішнього контролю підприємства. Ефективність системи внутрішнього контролю підприємства може бути різною і тому завжди буде існувати вірогідність того, що фінансові звіти будуть мати суттєві помилки, які і повинен виявити аудитор.

Концептуальною основою МСА визначено, що аудиторський висновок надає користувачеві лише обґрунтовану впевненість про те, що фінансові звіти не містять суттєвих помилок. Разом з тим завжди аудиторській діяльності властивий професійний ризик того, що під час проведення аудиту ним не будуть виявлені суттєві помилки, внаслідок чого він зробить невідповідний висновок про фінансову звітність. Такий ризик отримав назву аудиторського ризику.

Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики розкривають поняття та основні елементи аудиторського ризику. Стандарти визначають правила та процедури, за допомогою яких аудитор проводить дослідження складників аудиторського ризику, які потім формують основу для прийняття рішення щодо порядку проведення аудиторської перевірки. Дослідження аудиторського ризику повинно здійснюватися з урахуванням положень таких МСА:

- *Міжнародний стандарт аудиту 200 «Мета та загальні принципи аудиторської перевірки фінансових звітів»* – надалі МСА 200. В цьому

МСА дається визначення поняття аудиторського ризику, називаються основні його складники.

- *Міжнародний стандарт аудиту 240 «Відповідальність аудитора за розгляд шахрайства під час аудиту фінансових звітів»* – надалі МСА 240. Цей МСА наводить поняття того, які викривлення в інформації фінансових звітів кваліфікуються як помилка, а які визнаються шахрайством, а також визначає процедури, які повинен виконати аудитор щодо ризиків суттєвих викривлень внаслідок шахрайства (див. Додаток В.1).

- *Міжнародний стандарт аудиту 315 «Розуміння суб'єкта господарювання та його середовища і оцінка ризиків суттєвих викривлень»* – надалі МСА 315, розкриває зміст процедур та порядок оцінки ризиків суттєвих викривлень, які можуть існувати у фінансовій звітності, щодо якої необхідно сформулювати аудиторський висновок.

- *Міжнародний стандарт аудиту 320 «Суттєвість в аудиті»* – надалі МСА 320, надає рекомендації щодо поняття суттєвості та її взаємозв'язків з аудиторським ризиком (див. Додаток В.2).

3.1. Поняття аудиторського ризику

Аудиторський ризик – це ризик того, що аудитор висловить невідповідну аудиторську думку, коли фінансові звіти суттєво викривлені.

На різних етапах становлення аудиту поняття аудиторського ризику було різним. У процесі розвитку аудиторської діяльності відбулася переорієнтація аудиту із попередження і виявлення помилок, зловживань і шахрайства на підтвердження правильності і об'єктивності фінансової звітності (див. рис. 3.1).

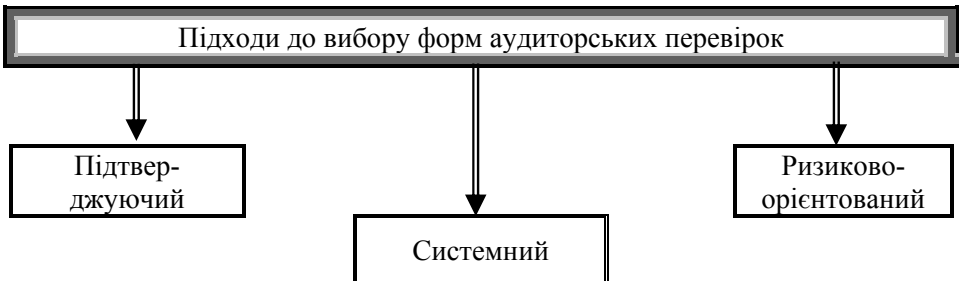


Рис. 3.1. Підходи щодо вибору форми аудиторської перевірки виходячи з оцінювання ризиків

Таким чином, склалися і існують 3 підходи при наданні аудиторських послуг:

1) підтверджувальний аудит;

Основна мета – попередження і виявлення помилок, зловживань, шахрайства. Це, як правило, суцільна перевірка всіх первинних документів, яка зводиться до дублювання процедур бухгалтерського обліку.

Основні недоліки:

- трудомісткість і, як наслідок, висока вартість послуг;
- він може застосовуватися на невеликих підприємствах з однотипними господарськими операціями та вузьким профілем підприємницької діяльності.

2) системний аудит;

Основна мета – підтвердження повноти і достовірності фінансової звітності. Досліджується система внутрішнього контролю, а також система бухгалтерського обліку, аналізується правильність відображення господарських операцій на рахунках бухгалтерського обліку (оцінюється якість обробки інформації за наслідками господарських операцій, а не якість самої інформації). При цьому збільшується ризик того, що на рівні первинних документів є помилка.

3) ризиково-орієнтований аудит;

Основна мета – підтвердження повноти і достовірності фінансової звітності. Але не досліджується ефективність системи внутрішнього контролю в цілому (припускається те, що вона в цілому функціонує з високим рівнем надійності). При цьому підході досліджують найбільш ризиковані позиції в системі контролю підприємства, які пов'язані з особливостями діяльності і можуть мати наслідком виникнення суттєвих помилок. Тобто визначаються зони ризику. Наприклад, протягом звітного року підприємство придбало акції іншого підприємства, яке отримало статус дочірнього, і реалізувало йому за пільговими цінами власну продукцію. Отже, відповідна група операцій може бути оцінена у балансі та звіті про фінансові результати без урахування особливостей, які пов'язані з проведенням переоцінки інвестицій за методом участі у капіталі та спеціальних правил оцінки доходу. Застосування ризиково-орієнтованого підходу можливе лише стосовно підприємств, що довгий час знаходяться в полі зору аудиторської фірми.

Переваги:

- скорочення часу перевірки;
- дослідження найбільш суттєвих господарських операцій та ситуацій.

Але це найбільш ризикований підхід.

Поняття аудиторського ризику є похідним від загального поняття ризику. Ризик це – вірогідність настання небажаної події. Вірогідність, у свою чергу, оцінюється або коефіцієнтом (від 0,0 до 1,0) або процентом (від 0,0 до 100%). У тому випадку, коли вірогідність дорівнює 0,0 – це означає, що подія – неможлива, а коли вірогідність має значення 1,0 (100%), то подія визначається як достовірна.

Загальна оцінка аудиторського ризику формує основу для забезпечення якості роботи аудитора (аудиторської фірми). Кожний практикуючий аудитор повинен прагнути у своїй роботі досягнення такої якості, яка б могла забезпечити мінімальний рівень аудиторського ризику. Але зрозуміло, що аудиторський ризик не може оцінюватися за крайніми значеннями вірогідності. Той факт, що аудитор може надавати лише обґрунтований рівень впевненості, свідчить, що аудиторський ризик ніколи не може дорівнювати нулю. З іншого боку, якщо вірогідність висловлення невідповідного судження аудитором буде дорівнювати 1,0, то це означатиме повну недовіру до роботи такого незалежного фахівця з боку користувача.

Практика організації роботи аудиторських фірм базується на тому, що закладається певний рівень значення аудиторського ризику. Традиційно його значення може знаходитися в межах 2-5%. Якщо для своєї професійної діяльності аудитор приймає значення аудиторського ризику на рівні 3%, то це означає, що з висновки зі 100 зроблених будуть містити невідповідну аудиторську думку стосовно фінансових звітів, які містять суттєві викривлення.

Сьогодні має широке розповсюдження практика страхування професійного (аудиторського) ризику. Це дозволяє підвищити ступінь довіри суспільства до надійності результатів роботи аудиторів та аудиторських фірм.

3.2. Поняття суттєвості

У «Концептуальній основі фінансової звітності» поняття «суттєвість» визначається так:

Інформація є суттєвою, якщо її пропуск або неправильне відображення можуть вплинути на економічні рішення користувачів, прийняті на основі фінансових звітів. Суттєвість залежить від величини суми статті або значущості помилки, допущеної за певних обставин у зв'язку з пропуском або неправильним відображенням. Таким чином, суттєвість

скоріше виступає певним порогом або критерієм відсікання, а не основною якісною характеристикою, яка має бути властивою інформації, щоб вона стала корисною.

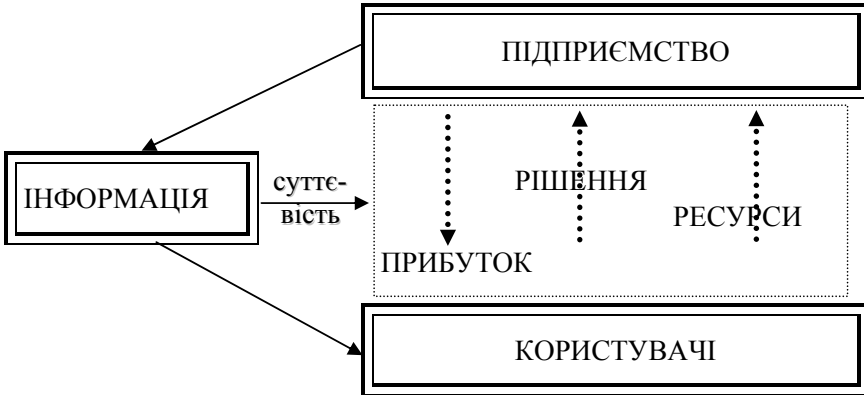


Рис. 3.2. Концепція суттєвості в аудиті

Оцінка суттєвості є предметом професійного судження аудитора.

Саме тому стандарти не містять конкретної методики оцінки суттєвості. Проте вони надають рекомендації, які повинен враховувати аудитор, коли приймає рішення щодо суттєвості. Кожна аудиторська фірма повинна мати власні внутрішні стандарти (методику), за допомогою яких проводиться оцінка суттєвості під час здійснення аудиторської перевірки. Така методика є своєрідним «ноу-хау» і втілює накопичений практичний досвід роботи. Оцінка суттєвості проводиться на всіх етапах здійснення процесу аудиту, починаючи з етапу укладання договору і завершуючи етапом проведення заключних процедур – формування аудиторської думки.

Ймовірність виявлення аудитором суттєвих перекручень залежить від багатьох факторів (див. рис. 3.3).

Концепція оцінки суттєвості базується на тому, що викривлення, які можуть містити фінансові звіти, за своїм характером можуть бути кількісними та якісними. Наприклад, якщо значення показника собівартості реалізованої продукції у Звіті про фінансові результати відхиляється від облікових даних на певну величину, то в такому випадку мова буде йти про кількісну оцінку суттєвості відхилення.

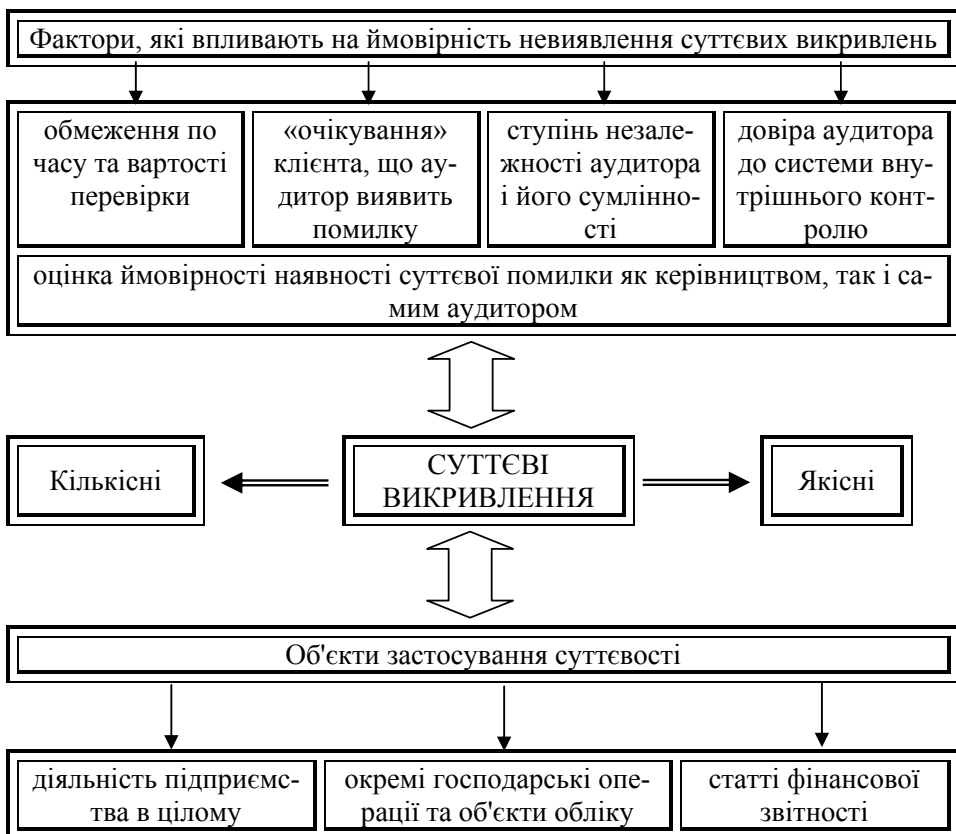


Рис. 3.3. Взаємозв'язок між викривленнями, які містять фінансові звіти, та суттєвістю

Прикладами якісних викривлень є недостатній чи невідповідний опис облікової політики, коли є ймовірність того, що користувач фінансових звітів буде введений в оману таким описом, а також ненадання інформації про порушення нормативних вимог, коли є ймовірність того, що наступне застосування нормативних обмежень суттєво знизить операційні можливості. Припустимо, що підприємство в обліковій політиці прийняло застосування податкового методу нарахування амортизації. Можливість застосування такого методу передбачається діючими в Україні стандартами. Разом з тим відомо, що основні фонди, які використовуються ним, знаходяться під значним впливом

факторів морального зносу (наприклад, комп'ютерна техніка). Отже, незважаючи на те, що амортизація основних засобів буде нараховуватись у відповідності до прийнятої облікової політики і начебто перекручень показники звітності не містять, оцінка нарахованої амортизації не буде відповідати реальному характеру використання відповідної групи активів. Відомо, що в таких випадках більш доречним буде застосування прискорених методів нарахування амортизації.

Якісні викривлення у фінансових звітах можуть виникати, як було зазначено вище, і в наслідок неповного подання чи розкриття інформації. Припустимо, що 68% дебіторської заборгованості покупців відноситься до одного підприємства. Це означає, що у випадку його неплатоспроможності може значно погіршитися фінансова стабільність підприємства-постачальника. Отже, цей факт обов'язково повинен бути розкритим у примітках до балансу. Якщо це не буде зроблено, то користувач може зробити неправильний висновок щодо реальної платоспроможності підприємства-постачальника.

Зрозуміло, що будь-яке якісне викривлення у поданні інформації у фінансових звітах матиме в результаті наслідок, який можна оцінити кількісно.

Поняття суттєвості застосовується не тільки в аудиторській практиці. Відомо, що стандартами бухгалтерського обліку встановлюється обов'язковість визначення суттєвості в обліковій політиці кожного підприємства. Міністерством фінансів України було розроблено методичні рекомендації щодо визначення основних елементів облікової політики, які розкривають порядок оцінки суттєвості в процесі складання фінансової звітності підприємств.

Для кількісної оцінки суттєвості в обліковій політиці використовується таке поняття, як поріг суттєвості. **Поріг суттєвості** – абсолютна або відносна величина, яка є кількісною ознакою суттєвості облікової інформації.

Застосування критеріїв суттєвості до підприємства в цілому передбачає можливість використання спрощеної системи бухгалтерського обліку та звітності підприємством, обсяги діяльності якого нижчі від встановленого порога суттєвості. Поріг суттєвості для застосування спрощеної системи бухгалтерського обліку та звітності визначається законодавством.

Суттєвість окремих господарських операцій та об'єктів обліку визначається керівництвом підприємства, якщо інше не передбачено положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку.

Для визначення суттєвості окремих об'єктів обліку, що відносяться до активів, зобов'язань і власного капіталу підприємства, за орієнтовний поріг суттєвості приймається величина у 5 відсотків від підсумку відповідно всіх активів, усіх зобов'язань і власного капіталу.

Для визначення суттєвості окремих видів доходів і витрат орієнтовним порогом суттєвості рекомендується величина, що дорівнює 2 відсоткам чистого прибутку (збитку) підприємства.

Порогом суттєвості з метою відображення переоцінки або зменшення корисності об'єктів обліку може прийматися величина, що дорівнює 1 відсотку чистого прибутку (збитку) підприємства, або величина, що дорівнює 10-відсотковому відхиленню залишкової вартості об'єктів обліку від їх справедливої вартості.

Для неприбуткових організацій порогом суттєвості окремих видів доходів, витрат і відображення переоцінки або зменшення корисності об'єктів обліку рекомендується величина, що складає 0,5 відсотка від суми надходжень на провадження статутної діяльності.

Порогом суттєвості для визначення оренди фінансовою строк оренди приймається за величиною, що становить 75 відсотків строку корисного використання об'єкта оренди.

Для розкриття інформації про сегменти порогом суттєвості для визначення звітного сегмента приймається величина у 10 відсотків відповідно чистого доходу (виручки) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг) або фінансових результатів сегмента, або активів усіх сегментів підприємства.

Для визначення подібних активів різниця між справедливою вартістю об'єктів обміну не повинна перевищувати 10 відсотків.

Для інших господарських операцій та об'єктів обліку поріг суттєвості доцільно визначати у межах 1 – 10 відсотків з урахуванням обсягів діяльності підприємства, характеру впливу об'єкта обліку на рішення користувачів та інших якісних чинників, які можуть впливати на визначення порога суттєвості.

Застосування суттєвості для наведення статей у фінансовій звітності здійснюється, якщо форми фінансової звітності не встановлені положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку або іншими нормативно-правовими актами.

Кожну суттєву статтю слід наводити у фінансовій звітності окремо, а несуттєві статті об'єднувати зі статтями, подібними за характером або функціями. Суттєвість статті визначається її величиною і характером, що розглядається разом. Окремі, однакові за характером об'єкти бухгалтерського обліку

терського обліку, доцільно об'єднувати в одну статтю, навіть якщо величина кожного виду об'єктів є суттєвою.

Статті, які мають суттєву величину і відрізняються за характером або функціями, слід подавати окремо. Зокрема, не можна об'єднувати такі статті фінансової звітності:

- монетарні та немонетарні;
- поточні та непоточні;
- операційні та неопераційні;
- відсоткові та невідсоткові.

Стаття, яка не є суттєвою для окремого подання її у фінансовому звіті, може бути достатньо суттєвою для окремого розкриття її в примітках до фінансової звітності.

При визначенні суттєвості окремих статей за поріг суттєвості може прийматися частка відповідної статті у базовому показнику. За базовий показник рекомендується використовувати:

для статей балансу – суму власного капіталу та підсумок відповідного класу активів або зобов'язань;

для статей звіту про фінансові результати – суму прибутку (збитку) від операційної діяльності або суму доходу або витрат за звітний період;

для статей звіту про рух грошових коштів – чистий рух грошових коштів (надходження або видаток) відповідно від операційної, інвестиційної або фінансової діяльності за звітний період.

Отже, аудитор повинен дослідити облікову політику підприємства і проаналізувати підходи, які використовуються для оцінки суттєвості в процесі складання фінансових звітів, щоб мати підґрунтя для формування власної оцінки значення суттєвої помилки.

У процесі проведення перевірки можуть встановлюватися викривлення, які відповідають порівняно невеликим суммам, проте в сукупності можуть суттєво вплинути на фінансові звіти. Наприклад, помилка в процедурі, проведеній наприкінці місяця, може свідчити про потенційне суттєве викривлення, яке виникне, якщо така помилка повторюватиметься кожного місяця. Отже, в процесі оцінки того, чи вважається викривлення суттєвим чи ні завжди треба враховувати сумарний (кумулятивний) результат усіх установлених викривлень. Вважається, що викривлення є суттєвим, якщо воно змінює фінансовий результат на протилежний.

Аудитор розглядає суттєвість і на рівні фінансових звітів в цілому, і щодо сальдо окремих рахунків, класів операцій та інформації, що розкривається. На суттєвість можуть впливати законодавчі й нормативні ви-

моги, а також фактори, що стосуються сальдо окремих рахунків фінансових звітів і взаємозв'язків між ними. У результаті можна отримати різні рівні суттєвості залежно від досліджуваного аспекту фінансових звітів.

Складність процесу оцінки суттєвості встановлених викривлень полягає в тому, що встановлені в процесі аудиту викривлення пов'язані зі значенням окремих показників чи змістом інформації, а висновок аудитор повинен зробити для всієї звітності в цілому.

Загальна сукупність можливих підходів, за допомогою яких можна вирішити цю проблему, поділяють на дві групи.

Перша група. Методики цієї групи базуються на тому, що спочатку визначається загальний розмір невідповідності (загальна суттєвість), яка допускається в цілому для всієї звітності з наступним розподілом її між конкретними статтями звітності – визначається індивідуальна суттєвість. Умовно такий підхід оцінки суттєвості можна назвати дедуктивним.

Друга група. Спочатку визначається суттєвість окремих статей звітності, а потім загальний розмір суттєвості, а потім для мети перевірки. Умовно такий підхід оцінки суттєвості можна назвати індуктивним.

Як було зазначено вище, кількісне значення суттєвості може визначатися за допомогою абсолютних і відносних показників.

Абсолютні показники застосовуються досить рідко тому, що не можливо встановити одне значення у грошовому виразі, як універсально попередню оцінку суттєвості для всіх показників звітності і всіх клієнтів аудиторської фірми. Тому серед кількісних підходів до оцінки суттєвості найбільше поширення набуло застосування відносних показників. В теорії аудиту можна зустріти спеціальний термін «межа суттєвості». Цей термін означає відсоток, на який допускається відхилення у значенні показників (як правило, базисних) фінансової звітності. Базисні показники – це показники, які дають найбільшу узагальнювану характеристику результатів діяльності підприємства.

Отже, межа суттєвості може бути встановлена щодо показників бухгалтерського балансу, або щодо показників звіту про фінансові результати.

Гранична сума суттєвої помилки (абсолютне значення суттєвості), яка використовується аудитором для перевірки конкретного комплексу фінансових звітів, розраховується як відсоток від загальної суми визначеного для відповідного підприємства базового показника. Це можуть бути: активи або підсумок оборотних активів, або підсумок власних оборотних активів, або акціонерний капітал.

Наприклад: для підприємств фондомістких може бути використаний підсумок необоротних активів; для торговельних підприємств – підсумок оборотних активів.

Відносно базового показника розраховується загальна суттєвість, яка застосовується по відношенню до усієї звітності в цілому. Так як базовий показник, як правило, складається із підсумку інших показників звітності, то загальна суттєвість розкладається на індивідуальні.

Наприклад: базовим показником було вибрано підсумок балансу, до якого встановлена загальна сума суттєвості 25000 грн. Ця загальна суттєвість розкладається на індивідуальні по окремих показниках: нематеріальні активи, основні засоби, запаси, дебіторська заборгованість і т.д.

Якщо базовий показник для розрахунку суттєвості вибирається відносно звіту про фінансові результати, то ним може бути: доход від реалізації, прибуток до оподаткування від звичайної діяльності, чистий прибуток.

Міжнародна практика розрахунку граничної суми суттєвості встановлює залежність між можливим значенням базового показника в грошовому вимірі та межею суттєвості у відсотках до цього значення. Так, наприклад, деякі аудиторські фірми Великобританії використовують спеціальні таблиці для розрахунку суми допустимої помилки залежно від значення базового показника звітності (див. табл. 3.1) [16].

Таблиця 3.1.

Розрахунок граничних сум суттєвості в аудиторській практиці Великобританії

Можливе значення базисного показника (тис. фунтів)	Межа суттєвості, %	Гранична сума суттєвості; (тис. фунтів)
0-25	5	0-1,25
25-50	4	1,25-2
50-100	3	2-3
100-500	2	3-10
500-2000	1,5	10-30
2000-5000	1	30-50
5000-10000	0,75	50-75
Понад 10000	0,5	Понад 75

3.3. Поняття помилки та шахрайства

Під час аудиторської перевірки можливо встановлення невідповідності між показниками звітності та реальним станом активів і зобов'язань або інше перекручення чи невідповідні відображення записів у реєстрах обліку. Такі невідповідності можуть бути кваліфіковані як шахрайство або помилка.

Термін «помилка» означає ненавмисне викривлення у фінансовій звітності, включаючи пропуск суми або розкриття, наприклад:

- помилку при збиранні або обробці даних, на основі яких готуються фінансові звіти.
- неправильне облікове твердження, зроблене внаслідок пропуску або неправильної інтерпретації фактів.
- помилку в застосуванні облікових принципів щодо вимірювання, визнання, класифікації, подання або розкриття.

Залежно від періодичності здійснення помилки поділяються на:

- випадкові (арифметичні помилки, пропуски, неправильне заповнення звітних форм, неправильні проводки),
- помилки, які повторюються (постійно робиться неправильне бухгалтерське проведення).

За характером помилки, які можуть бути у звітності, можна поділити на такі види:

1. Неповнота відображення операцій: означає, що у бухгалтерському обліку не знайшли відображення всі факти господарських операцій. Такі помилки приводять до заниження звітних даних. Щоб виявити подібні помилки, аудитор повинен не тільки детально знати систему обліку в організації, але і досконально розуміти її управлінську структуру.

2. Необгрунтованість облікових записів: означає, що факт господарської операції відображений в обліку без достатніх на те підстав (включено в баланс майно, на яке підприємство не має права власності – майно, яке отримано за договором комісії). Ці помилки приводять до завищення показників звітності.

3. Помилки в періодизації: пов'язані з неправильним розподіленням операцій по облікових періодах, коли їх відображають у фінансовій звітності наслідки операцій "не свого" звітного періоду.

4. Помилки у записах: означають, що або операція відображена не на тому рахунку, на якому мала бути, або зроблена помилка у проведеній сумі.

5. Помилки в оцінці: пов'язані з тим, що були неправильно оцінені активи і пасиви, які відображені у звітності (наприклад, неправильно зроблено оцінку резерву сумнівних боргів).

6. Неправильне відображення інформації: виникає при неправильному перенесенні сальдо рахунків у звітні форми (наприклад, при взаємному згортанні дебіторської і кредиторської заборгованості), а також при відображенні результатів операцій по невідповідних статтях, недостатність інформації у звітності, тобто відсутність пояснень та розкриття.

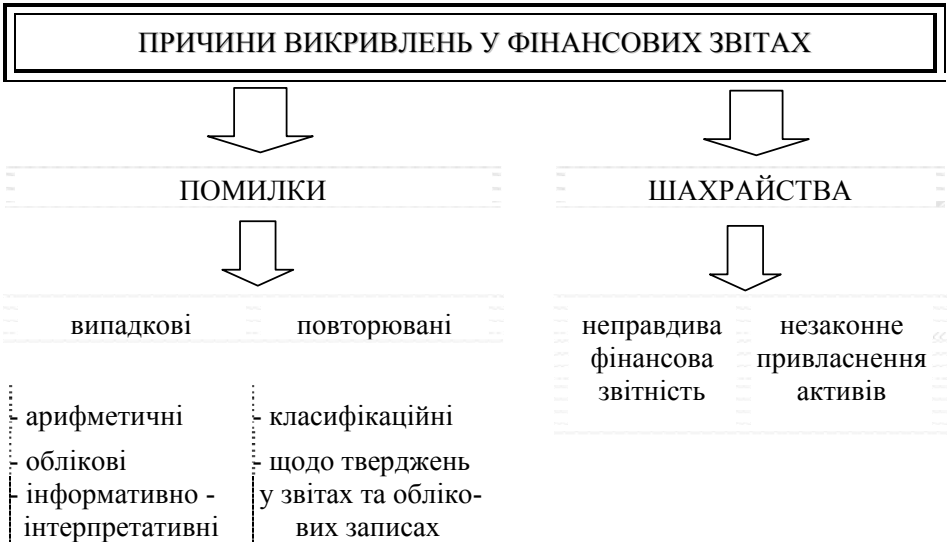


Рис. 3.4. Класифікація подій, які спричиняють викривлення у фінансових звітах

Відповідальність за фінансову звітність підприємства, включно з відповідальністю за попередження та виявлення фактів шахрайства та помилок, покладається на керівництво підприємства.

Помилки, які можуть бути встановлені в результаті аудиторської перевірки можуть бути виправленими керівництвом підприємства до дати формування аудиторського висновку. Порядок виправлення помилок визначається П(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах».

Виправлення помилок залежить від того, до якого періоду відноситься конкретна помилка. Отже, якщо помилка відноситься до періоду,

за якій складається фінансова звітність, то вона виправляється методом «сторно». Виправлення помилок, допущених при складанні фінансових звітів у попередніх роках, здійснюється шляхом коригування сальдо нерозподіленого прибутку на початок звітного року, якщо такі помилки впливають на величину нерозподіленого прибутку (непокритого збитку).

Виправлення помилок, які відносяться до попередніх періодів, вимагає повторного відображення відповідної порівняльної інформації у фінансовій звітності.

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

Аудитори не визначають юридично, чи шахрайство дійсно було.

Для аудитора важливі два типи навмисних викривлень:

- викривлення, що є результатом неправдивої фінансової звітності,
- викривлення, що є результатом незаконного привласнення активів.

Складання неправдивих фінансових звітів може досягатися за допомогою:

- Маніпуляції, фальсифікації (включаючи підробки) або внесення змін до облікових записів чи первинних документів, на основі яких готуються фінансові звіти.

- Неправильного подання або навмисного пропуску у фінансових звітах подій, операцій або іншої важливої інформації.

- Навмисного неправильного застосування облікових принципів щодо сум, класифікації, способу подання або розкриття.

Шахрайство може бути результатом того, що управлінський персонал підприємства приділяє незначну увагу контролю (або контроль взагалі відсутній) за можливістю виникнення таких фактів, як:

- Здійснення фіктивних записів у журналах реєстрації операцій чи документів, особливо в кінці облікового періоду, для маніпулювання фінансовими результатами;

- Невідповідна корекція припущень та зміна суджень, які було використано під час оцінки залишків на рахунках (наприклад, змінено тер-

міни корисного використання основних засобів чи критерії визнання придатності залишків певних груп запасів);

- Пропуск, дострокове або запізніле визнання у фінансових звітах подій та операцій, що відбулись у звітному періоді;

- Приховування або нерозкриття фактів, що можуть впливати на суми, відображені у фінансових звітах;

- Участь у складних операціях, структура яких дає неправильне відображення фінансового стану або фінансових показників суб'єкта господарювання;

- Внесення змін в записи та умови, що відносяться до важливих та незвичних операцій.

Неправдивість фінансової звітності може спричинюватися спробами управлінського персоналу приховати доходи, або навпаки, завищувати їх, щоби ввести в оману користувачів фінансової звітності через зміну сприйняття ними фінансових результатів та прибутковості підприємства. Наприклад, коли оплата праці найвищого управлінського персоналу знаходиться у залежності від сум отриманого прибутку, то потенційно можна передбачати, що таке керівництво буде зацікавлене у «штучному» завищенні прибутку звітного року. Або навпаки, коли один із засновників буде здійснювати безпосереднє керівництво підприємством, то він буде потенційно зацікавлений в тому, щоб занижувати суми отриманого прибутку і не робити виплати дивідендів іншим власникам.

Незаконне привласнення активів включає крадіжку активів підприємства, що часто здійснюється найманими працівниками у відносно невеликих та несуттєвих розмірах. Проте, в незаконному привласненні активів може брати участь і управлінський персонал, для якого, як правило легше замаскувати або сховати незаконне привласнення активів так, що це буде важко виявити.

Незаконне привласнення активів може здійснюватися багатьма способами, наприклад:

- Привласнення грошових надходжень (наприклад, незаконне привласнення надходжень дебіторської заборгованості або надсилання надходжень по раніше списаних заборгованостях на особисті банківські рахунки);

- Фізичне викрадення матеріальних активів або інтелектуальної власності (наприклад, викрадення матеріально-виробничих запасів для власного використання або продажу, викрадення брехту для перепродажу, змова з конкурентом та розголошення за винагороду технологічних даних);

- Примушення підприємства до оплати фактично непоставлених товарів та послуг (наприклад, сплата фіктивним постачальникам; хабарі від постачальників особам, що відповідають за закупівлі, за завищення цін; виплати фіктивним найманим працівникам);

- Використання активів підприємства у власних цілях (наприклад, використання активів підприємства в якості застави для отримання персонального кредиту або кредиту пов'язаній стороні).

Незаконне привласнення активів часто супроводжується неправильними або викривленими записами чи документами для приховування факту відсутності активів або використання їх як застави без відповідного дозволу.

Шахрайство включає мотив або тиск для скоєння шахрайства, винайдену можливість цього та пошук пояснення його необхідності. Мотивом для незаконного привласнення активів для деяких осіб може стати, наприклад, спосіб життя понад міру своїх фінансових можливостей.

Свідоме викривлення фінансової звітності може здійснюватися через зовнішній та внутрішній тиск на управлінський персонал для досягнення очікуваних (і, можливо, нереальних) доходів, зокрема, коли неспроможність досягти фінансових цілей може мати значні наслідки для управлінського персоналу. Усвідомлена можливість викривлення фінансової звітності або незаконного привласнення активів існує, коли відповідальний працівник підприємства вважає, що внутрішній контроль можна обійти тому, що, наприклад, він користується довірою або знає про конкретні недоліки внутрішнього контролю. Працівники підприємства, як правило, можуть знайти раціональне виправдання для скоєння шахрайства.

Основна відповідальність за запобігання та виявлення шахрайства покладається на найвищій управлінській та управлінській персонал підприємства.

Ця відповідальність включає розробку та впровадження контролю, що стосується мети підприємства щодо підготовки фінансових звітів, які справедливо й достовірно відображають (або подають достовірно в усіх суттєвих аспектах) фінансовий стан згідно з прийнятою концептуальною основою фінансової звітності, та управління ризиками, що можуть викликати суттєві викривлення у фінансових звітах.

Ризик невиявлення суттєвого викривлення внаслідок шахрайства є вищим за ризик невиявлення суттєвого викривлення внаслідок помилки, оскільки для шахрайства можуть використовуватися досить складні та ретельно організовані схеми приховування, наприклад, підробка, навмис-

ний пропуск операцій або навмисне неправильне подання інформації аудиторю. Виявити такі спроби приховування може бути ще складніше, якщо вони супроводжуються змовою. Змова може змусити аудитора повірити, що докази є переконливими, тоді як насправді вони є хибними. Спроможність аудитора виявити шахрайство залежить від таких чинників, як вмілість шахрая, частота та обсяг маніпуляцій, ступінь змови, відносний розмір окремих рахунків, з якими проводяться маніпуляції, посадовий рівень причетних осіб.

Більше того, ризик невиявлення аудитором суттєвих викривлень внаслідок шахрайства управлінського персоналу є вищим, ніж внаслідок шахрайства працівників, оскільки управлінський персонал часто має змогу прямо чи опосередковано маніпулювати обліковими записами та надавати фальсифіковану фінансову інформацію. Працівники деяких рівнів управління можуть обходити процедури контролю, впроваджені для запобігання аналогічному шахрайству інших працівників, наприклад, змушуванням підлеглих до неправильної реєстрації операцій або їх приховування. Враховуючи керівну позицію на підприємстві, управлінський персонал має можливість або змусити працівників робити якісь дії або отримати їх допомогу в організації шахрайства, про що працівники можуть і не здогадуватись.

У відповідності до Концептуальної основи завдань з надання впевненості аудитор, що проводить аудиторську перевірку, отримує достатню впевненість, що фінансові звіти в цілому не містять суттєвих викривлень внаслідок шахрайства або помилок. При отриманні достатньої впевненості аудитор діє під час проведення аудиторської перевірки у відповідності до принципу професійного скептицизму, розглядає можливість уникнення управлінським персоналом заходів контролю та визнає той факт, що аудиторські процедури, які є ефективними для виявлення помилок, можуть виявитися неефективними в контексті ідентифікованого ризику суттєвого викривлення внаслідок шахрайства.

Під час проведення перевірки аудитором не проводиться оцінка автентичності документів, які представлені підприємством, оскільки аудитор не має відповідної підготовки та не є експертом з визначення автентичності. Більше того, аудитор може не виявити наявності змін в умовах документів, коли, наприклад, існує додаткова угода, про яку управлінський персонал або третя сторона не повідомили аудитора. Отже, завжди буде існувати вірогідність невиявлення перекручення інформації у фінансових звітах внаслідок шахрайства. Проте якщо обставини, виявлені під час проведення аудиту, змушують аудитора повірити, що документ не є

оригіналом або умови в документах було змінено, аудитор продовжує свої дослідження, наприклад, шляхом отримання прямого підтвердження від третьої сторони або розгляду необхідності залучення експерта для оцінки оригінальності такого документа.

Професійний обов'язок аудитора дотримуватися конфіденційності інформації про клієнта може перешкодити наданню інформації щодо шахрайства стороні, що перебуває за межами суб'єкта господарювання замовника. Аудитор повинен розглянути питання отримання юридичної поради для визначення відповідних дій за подібних обставин. Юридична відповідальність аудитора варіюється в різних країнах, і в деяких обставинах обов'язок конфіденційності може відмінитися законодавчими актами, законом або судовим рішенням. Так, наприклад, у деяких країнах аудитор фінансової установи має закріплений законом обов'язок повідомляти контролюючим органам про наявність шахрайства, Крім того, в деяких країнах аудитор зобов'язаний повідомити відповідним органам влади про викривлення у випадках, коли управлінський та найвищий управлінський персонал не вживають відповідних коригувальних дій.

Якщо аудитором будуть встановлені викривлення, які є наслідком дій, що мають ознаки шахрайства, то аудитор може потрапити у виняткові обставини, які ставлять під сумнів можливість продовження виконання аудиторської перевірки. В цьому випадку аудитор повинен:

а) розглянути питання професійної та юридичної відповідальності за обставин, що склалися, включаючи те, чи існує вимога до аудитора сповістити про це особу (осіб), які замовили аудит, або, у деяких випадках, регуляторні органи;

б) розглянути можливість відмови від виконання завдання, та

в) якщо аудитор відмовляється продовжувати виконувати завдання:

1) обговорити з управлінським персоналом відповідного рівня та найвищим управлінським персоналом відмову аудитора від продовження виконання завдання та причини цієї відмови; та

2) зважити, чи є професійна або юридична вимога до аудитора сповістити про це особу (осіб), які замовили аудит, або, у деяких випадках, регуляторні органи щодо відмови аудитора від продовження виконання завдання та причини цієї відмови.

Такі виключні обставини можуть виникнути, наприклад, коли:

а) підприємство не вживає відповідних дій щодо шахрайства, які аудитор вважає необхідними за даних обставин, навіть якщо шахрайство не є суттєвим для фінансових звітів;

б) розгляд аудитором ризиків суттєвих викривлень внаслідок шахрайства та результати аудиторських тестів вказують на наявність значного ризику суттєвого та всеохоплюваного шахрайства; або

в) аудитор має значні сумніви щодо компетентності або чесності управлінського або найвищого управлінського персоналу.

3.4. Складники аудиторського ризику. Моделі визначення аудиторського ризику

Для того щоб дотримуватися встановленого рівня аудиторського ризику при виконанні конкретної аудиторської перевірки, необхідно проаналізувати, які фактори можуть впливати на його розмір.

Отже, існування аудиторського ризику визначається тим, що:

по-перше, фінансова звітність, яка перевіряється, може містити суттєві помилки,

по-друге, аудитор під час проведення процедур перевірки не виявить цих суттєвих помилок (див. рис. 3.5).

Таким чином, загальна модель аудиторського ризику передбачає виділення двох його складових частин. Це – ризик суттєвих викривлень та ризик невиявлення.

Ризик суттєвих викривлень (PCB)– це ризик того, що фінансові звіти суттєво викривлені до аудиторської перевірки.

Ризик невиявлення (PH)– це ризик того, що аудиторські процедури не виявлять викривлення, яке існує на рівні твердження та яке (взяте окремо або у сукупності з іншими викривленнями) може виявитися суттєвим.

Отже, загальна модель аудиторського ризику (AP) може бути представлена таким чином:

$$AP = PCB \times PH$$

Ризик суттєвих викривлень – це ризики суб'єкта господарювання; вони існують незалежно від аудиторської перевірки фінансових звітів. Від аудитора вимагається оцінити ризик суттєвих викривлень на рівні тверджень як основи для оцінки ризику не виявлення. Оцінений ризик не виявлення є визначальним фактором для прийняття рішення щодо характеру та обсягу аудиторських процедур, хоча така оцінка є більше судженням, ніж точною оцінкою ризику. Зрозуміло, що чим більшим буде оцінене значення ризику невиявлення, тим більшим буде обсяг перевірки.

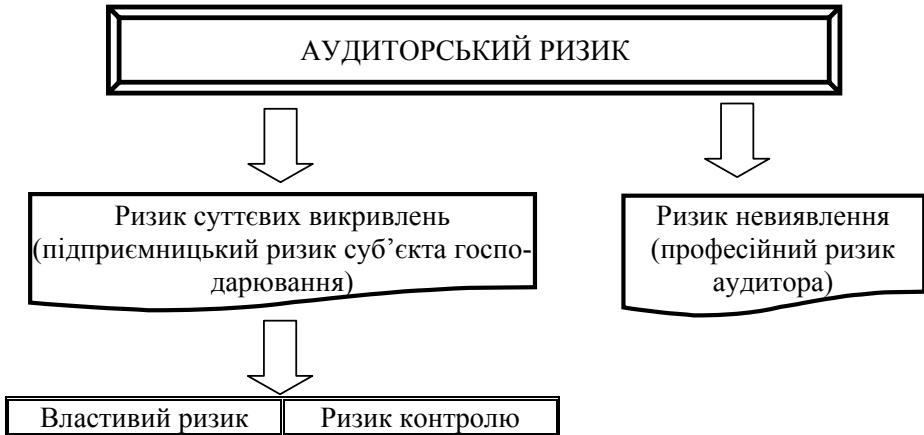


Рис. 3.5. Складники аудиторського ризику

Для того щоб оцінити значення ризику невиявлення для умов конкретної аудиторської перевірки при заданому значенні загального аудиторського ризику, необхідно оцінити (продіагностувати) ризик суттєвих викривлень для такої перевірки. Не існує абсолютно ідентичних підприємств, крім того, з року в рік зовнішні та внутрішні умови функціонування будь-якого підприємства змінюються, тому не можна використовувати якісь довідники чи узагальнення для оцінки ризику суттєвих викривлень. Щоразу, коли аудитор приступає до виконання завдання з аудиту, він повинен оцінити значення РСВ, а потім на його підставі розрахувати ризик невиявлення. Лише за таких умов можна прийняти обґрунтоване рішення щодо порядку проведення перевірки.

Ризик невиявлення пов'язаний з характером, часом та обсягом аудиторських процедур, які визначає аудитор для зменшення аудиторського ризику до прийнятно низького рівня. *При даному рівні аудиторського ризику прийнятний рівень ризику невиявлення обернено пропорційний оцінці ризику суттєвого викривлення на рівні тверджень.* Чим більший ризик суттєвого викривлення існує, на думку аудитора, тим менший ризик невиявлення можна прийняти. І навпаки, чим менший ризик суттєвого викривлення існує на думку аудитора, тим більший ризик невиявлення можна прийняти.

Таким чином, кінцевою метою аналізу складників аудиторського ризику є визначення рівня ризику невиявлення.

З метою оцінки ризику суттєвих викривлень він може розглядатись як такий, що складається ще з двох компонентів – властивого ризику (ВР) та ризику контролю (РК).

Властивий ризик – це чутливість твердження до викривлення, яке може бути суттєвим, окремо або в сукупності з іншими твердженнями, якщо припустити, що немає відповідних процедур контролю. Ризик таких викривлень більший для деяких тверджень та пов'язаних з ними класів операцій, залишків на рахунках та розкриття інформації, ніж для інших.

Наприклад, рахунки, що складаються з сум, отриманих на основі облікових попередніх оцінок, яким притаманна значна невизначеність оцінки, становлять більший ризик, ніж рахунки, що складаються з відносно рутинних, фактичних даних. Якщо, припустимо, підприємство визначило очікуваний термін корисного використання специфічного технологічного обладнання десять років, а через три роки внаслідок конкурентного тиску продукція, яка на ньому виготовлялась, не має збуту, то, зрозуміло, твердження щодо відповідності оцінки основних засобів у балансі на звітну дату можуть мати викривлення.

Отже, на властивий ризик також можуть впливати зовнішні чинники, що спричиняють ризики бізнесу. Наприклад, удосконалення технології може зробити певний продукт застарілим і бути тим самим причиною більшої схильності до завищення запасів.

Крім факторів зовнішнього середовища на властивий ризик можуть впливати фактори, які формують внутрішнє середовище функціонування підприємства. Ці фактори можуть охоплювати, наприклад, відсутність робочого капіталу, достатнього для продовження діяльності, або спад у галузі, що характеризується великою кількістю банкрутств;

Ризик контролю – це ризик того, що не можна буде своєчасно запобігти викривленню, яке може відбутися у твердженні та бути суттєвим окремо або в сукупності з іншими викривленнями, або його не можна буде своєчасно виявити та виправити за допомогою системи внутрішнього контролю підприємства. Цей ризик є функцією ефективності структури та функціонування системи внутрішнього контролю в досягненні цілей суб'єкта господарювання щодо складання його фінансових звітів. Деякий ризик контролю існує завжди внаслідок властивих обмежень системи внутрішнього контролю.

Теорія аудиту розглядає можливість оцінки аудиторського ризику та його складників не тільки за допомогою кількісних показників, але й якісних, таких як: низький, середній або високий (див. табл. 3.2).

Таблиця 3.2.

Взаємозв'язок між компонентами аудиторського ризику

Оцінка ризику невиявлення визначається на перетині відповідних показників	Оцінка ризику контролю аудитором			
	Висока	Середня	Низька	
Оцінка властивого ризику аудитором	Висока	<i>Найнижча</i>	<i>Нижча</i>	<i>Середня</i>
	Середня	<i>Нижча</i>	<i>Середня</i>	<i>Вища</i>
	Низька	<i>Середня</i>	<i>Вища</i>	<i>Найвища</i>

Процес аналізу та оцінки складників аудиторського ризику можуть базуватися на моделі, яка розкривається Роем Доджем та Джоном Робертсоном. Ця модель базується на використанні таких вихідних умов:

1. Аудитор не може повністю довіряти системам обліку та внутрішнього контролю підприємства, звітність якого перевіряється. В такому випадку ризик суттєвих викривлень повністю зводиться до нуля, а це, у свою чергу, означає, що значення аудиторського ризику буде дорівнювати також нулю ($AP = 0,0 \times PH \rightarrow AP = 0,0$), чого, як відомо, не може бути.
2. Аудитор не може дозволити собі прийняти високий рівень ризику невиявлення (наприклад, більше 50%) для випадків високого значення ризику суттєвих викривлень, оскільки в цьому випадку загальне значення аудиторського ризику буде високим (більше 5%), чого допускати не можна, тому, що перевірка не буде проведена якісно.

Наприклад:

$$AP = PCV (0,72) \times PH (0,5) = 0,36.$$

3. Аудиторська перевірка буде проведена із забезпечення відповідного рівня якості, якщо аудитор прийме низьке значення ризику невиявлення при повній недовірі до системи внутрішнього контролю підприємства.

$$AP = PCV (1,0) \times PH (0,05) = 0,05.$$

Контрольні запитання до розділу:

1. Проаналізуйте переваги та недоліки різних підходів до проведення аудиторської перевірки та визначте основні напрямки їх застосування.
2. Розкрийте зміст концепції суттєвості в аудиті.
3. Дайте пояснення терміну «суттєве викривлення» та визначте його місце в системі відносин між аудитором, замовником та підприємством.
4. Поясніть причини виникнення помилок у фінансових звітах.
5. Назвіть найбільш поширені випадки шахрайства, пов'язані з фінансовою звітністю, та запропонуйте запобіжні заходи.
6. Опишіть дії аудитора у випадку встановлення факту шахрайства.
7. Дайте визначення ризику контролю та назвіть причини його виникнення.
8. Дайте визначення властивого ризику та основні випадки його виникнення.
9. За допомогою наведеної вище таблиці поясніть взаємозв'язок між різними складниками аудиторського ризику.
10. Поясніть модель розрахунку аудиторського ризику.

Розділ 4. «Процедура вибору замовника та укладання договору на проведення аудиту»

4.1. Етапи проведення аудиту та їх нормативне забезпечення

Процес здійснення аудиту може бути поділений на такі основні етапи:

- Переддоговірний етап. Це перший крок, який повинні зробити як майбутній потенціальний клієнт та аудиторська фірма назустріч один одному. На цьому етапі аудиторською фірмою проводиться знайомство з підприємством, попередня оцінка його зовнішнього та внутрішнього середовища, установчими документами, фінансовою звітністю. Кінцевою метою робіт, які здійснюються на цьому етапі, є отримання комплексу інформації для прийняття рішення про можливість укладання договору та для попередньої оцінки рівня суттєвості і ризиків суттєвих викривлень.
- Етап укладання договору.
- Етап підготовчої роботи перед безпосереднім проведенням процедур отримання аудиторських доказів, або етап планування аудиту. На цьому етапі аудитор збирає більш докладну інформацію для того, щоб сформуванати спочатку загальну стратегію аудиту, потім на її основі скласти план проведення аудиту і, нарешті, визначити в програмах аудиту перелік, обсяг і час проведення аудиторських процедур з метою отримання доказів стосовно тверджень у фінансових звітах.
- Етап проведення процедур отримання аудиторських доказів.
- Етап здійснення заключних процедур. На цьому етапі аудитор проводить підсумкові процедури, які пов'язані з формуванням висновку про достовірність інформації, яка наведена у фінансовій звітності.

У теорії аудиту можна зустріти дещо інші узагальнення щодо виділення етапів процесу аудиту. Проте вони не мають принципових відмінностей. У загальному підсумку завжди окремо виділяються перші два етапи, які ми називаємо переддоговірним та етапом укладання договору. Саме з них починається шлях до пункту кінцевого призначення – форму-

вання аудиторської думки. Отже, на цих етапах закладаються важливі передумови для того, щоб надання професійних послуг аудиторами здійснювалось:

по-перше – з дотриманням стандартів етики та норм Закону України «Про аудиторську діяльність»,
по-друге, – якісно.

Міжнародні стандарти аудиту не мають спеціального стандарту, який би визначав усі необхідні процедури, які необхідно виконувати в процесі проведення переговорів та укладання договорів. Проте різні стандарти визначають окремі вимоги, яких необхідно дотримуватись аудитору на переддоговірному етапі та на етапі укладання договору. Зокрема це такі:

- *Кодекс професійної етики бухгалтерів*, в якому указуються процедури визначення обставин, що формують загрозу дотримання фундаментальних принципів етики, а також описуються можливі дії, за допомогою яких можна усунути вплив або зменшити вплив обставин такої загрози до прийняттого низького рівня.

- *Міжнародний стандарт аудиту 210 «Умови завдань з аудиторської перевірки»*, цей стандарт установлює положення та надає рекомендації щодо погодження умов завдання на проведення аудиту (або інших видів робіт) з замовником (витяг зі стандарту див. у Додатку Д.1).

- *Міжнародний стандарт аудиту 315 «Розуміння суб'єкта господарювання і його середовища та оцінка ризиків суттєвих викривлень»*. Для переддоговірного етапу цей МСА розкриває зміст процедур, яких повинен дотримуватись аудитор з метою отримання розуміння про підприємство, фінансова звітність якого перевіряється, а також про середовище його функціонування.

Для практики аудиту в Україні також необхідно враховувати спеціальні норми Закону України «Про аудиторську діяльність».

4.2. Зміст процедур переддоговірного етапу та форми проведення переговорів з клієнтом

Всі ділові відносини так або інакше пов'язані з ризиком, і відносини між аудиторською фірмою та підприємством-клієнтом не складають виключення. Рішенню про проведення можливої перевірки передують так звані переддоговірний (підготовчий) етап, мета якого зводиться до від-

повіді на єдине, але, можливо, найголовніше питання: проводити або не проводити аудит у даного клієнта.

Незаперечним є факт того, що до моменту укладання договору на проведення аудиту чи виконання інших послуг, між замовником і аудитором відбуваються певні переговори. Однак такі стосунки між сторонами в процесі укладання договору на аудит дещо відрізняються від загальної господарської практики двома умовами:

1) **самостійністю замовника і виконавця аудиту.** Взаємовідносини між аудитором та замовником повинні відповідати всім аспектам того, що аудит – це, перш за все, незалежна перевірка. Саме тому статтею 17 Закону України «Про аудиторську діяльність» визначається, що замовник має право вільного вибору аудитора (аудиторської фірми).

2) **відсутністю загальноприйнятих маркетингових дій із залучення клієнта.** У даному випадку замовник повинен першим виявити свою волю та бажання отримати аудиторські послуги у конкретній аудиторській фірмі, оскільки нормами Кодексу професійної етики бухгалтерів аудиторам не дозволяється здійснювати саморекламу або рекламу у формі, що свідчить про прагнення розширити коло замовників.

Процес вибору замовником майбутньої аудиторської фірми є дуже важливим для того, щоб створити передумови саме для дотримання етичних принципів незалежності аудиту. Практика вибору замовником аудиторської фірми в Україні має такі форми:

- керівництво підприємства, як правило, головний бухгалтер чи фінансовий директор, звертаються до аудитора (аудиторської фірми) з проханням про проведення аудиту;
- власник (чи його представник), або наглядова рада звертаються до аудитора (аудиторської фірми) з проханням про проведення аудиту,
- підприємство оголошує тендер (конкурс) на укладання договору на проведення аудиту, після чого аудитор (аудиторська фірма) затверджується на зборах засновників чи на наглядовій раді.

Зрозуміло, що порядок вибору аудиторської фірми замовником визначається внутрішніми процедурами підприємства. Такі процедури можуть прямо встановлюватись окремими положеннями статуту. В окремих випадках порядок вибору аудитора визначається спеціальними нормативними документами, наприклад, у випадках проведення аудиту державних підприємств або підприємств, де є державна частка, вибираються

у відповідності до встановлених нормативно-правових актів (див. Додаток Д.2).

Аналіз існуючих форм вибору замовником аудиторських фірм свідчить, що найбільше поширення в Україні має перша форма. Головним недоліком її є те, що керівництво, яке є відповідальним за результати господарської діяльності підприємства і яке склало та підписало фінансову звітність, об'єктивно має зацікавленість в отриманні позитивних наслідків аудиторської перевірки фінансової звітності. Саме за таких обставин, аудитор повинен дуже ретельно виконувати всі вимоги Кодексу професійної етики бухгалтерів, щоб усунути обставини загрози незалежності аудитора.

Друга форма вибору замовником аудиторської фірми є, так би мовити, перехідною. У цьому випадку в процесі вибору бере участь колективний наглядовий орган, що дозволяє створити умови прозорості й уникнути впливу можливих факторів, що створюють загрозу незалежності аудитору.

Третя форма вибору замовником аудиторської фірми відповідає найбільш прогресивним та цивілізованим взаємовідносинам, які складаються в тому випадку, коли з боку всіх потенціальних користувачів фінансових звітів і, насамперед, власників, є повне розуміння необхідності проведення незалежного економічного контролю – аудиту.

Результатом вибору є *переддоговірний лист*, який є офіційним зверненням майбутнього замовника до аудитора (аудиторської фірми). Необхідність складання такого листа не встановлюється жодним МСА та не міститься у нормах закону України «Про аудиторську діяльність». Проте отримання аудитором переддоговірного листа є дуже доречним, тому що він виступає доказом самостійного волевиявлення замовника аудиторської фірми, а також відбиває розуміння керівництвом підприємства завдань майбутньої аудиторської перевірки.

Переддоговірний лист повинен містити інформацію про обсяг фінансової звітності (термін часу, за який вона складена), бажані терміни початку та завершення перевірки.

Після отримання переддоговірного листа аудитор розглядає можливість укладання договору з замовником.

Взаємовідносини між замовником та аудитором на переддоговірному етапі слід розглядати у 2-х ситуаціях:

- клієнт вперше звертається до аудиторської фірми. В такому випадку перед укладанням договору аудитор повинен: по-перше, з'ясувати причини, з яких розірвано договірні відносини з попереднім аудитором

у відповідності до вимог Кодексу етики професійних бухгалтерів, а, по-друге, визначити, чи існують обставини, які можуть створювати умови загрози незалежності (як з позицій Кодексу так і з позицій вимог статі 20 «Спеціальні вимоги» закону України «Про аудиторську діяльність»). Крім того, необхідно зібрати інформацію стосовно отримання попереднього розуміння підприємства та його середовища, яка б дозволила попередньо оцінити ризик суттєвих викривлень у фінансовій звітності. Після цього аудитор повинен прийняти рішення щодо можливості укладання договору;

- **клієнт, який звертається до аудиторської фірми, має намір продовжити дію раніше укладеного договору або поновити відносини шляхом укладання нового договору.** У цьому випадку, аудитор проводить процедури, які направлені на актуалізацію раніше отриманої інформації про клієнта, а саме: аудитору необхідно з'ясувати, чи не виникли протягом останнього року обставини, які можуть створювати умови для загрози незалежності. Крім того, уточнюється оцінка ризику суттєвих викривлень стосовно нового періоду перевірки, після чого визначаються новий обсяг та вартість робіт.

Алгоритм, за яким аудитор приймає рішення про можливість укладання договору представлено на рис. 4.1.

Головний зміст дій, які виконуються аудитором, пов'язані з тим, щоб:

- 1) *ідентифікувати та проаналізувати* всі суттєві обставини, що можуть становити *загрози для фундаментальних етичних принципів*, на підставі чого аудитор повинен оцінити, чи зможе він вжити застережні заходи, необхідні для їх усунення або зменшення до прийняттого рівня. В протилежному випадку він повинен відмовитись від пропозиції на укладання договору.

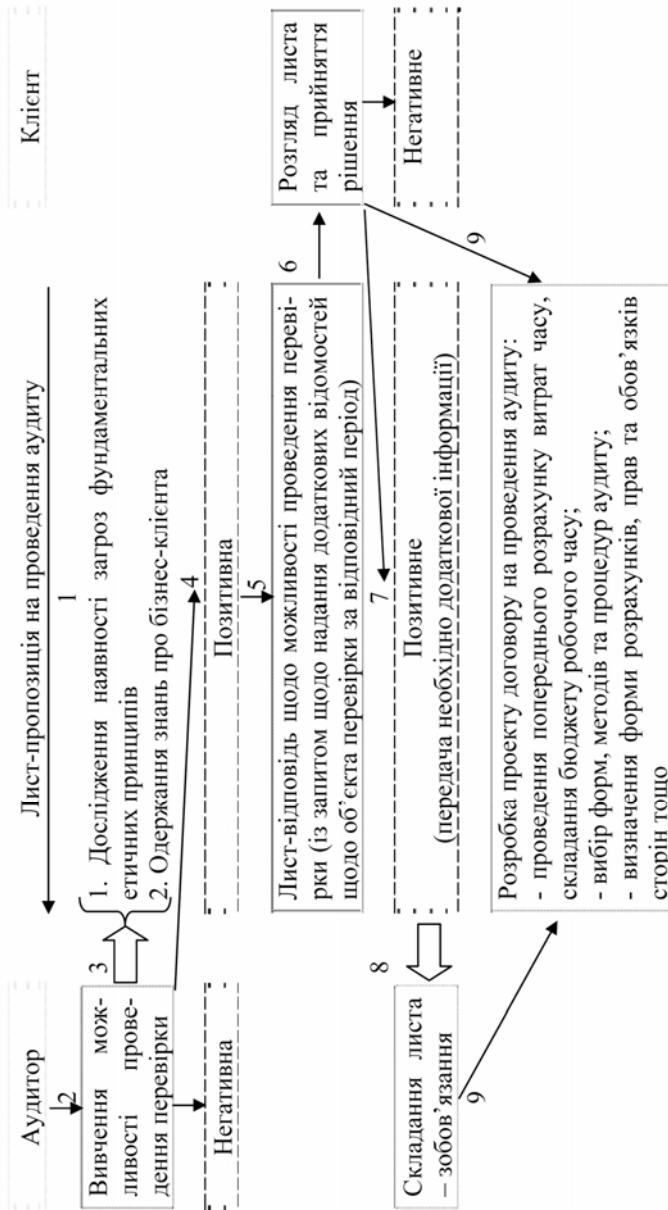


Рис. 4.1. Процедура взаємодії аудитора та клієнта на передоговірному

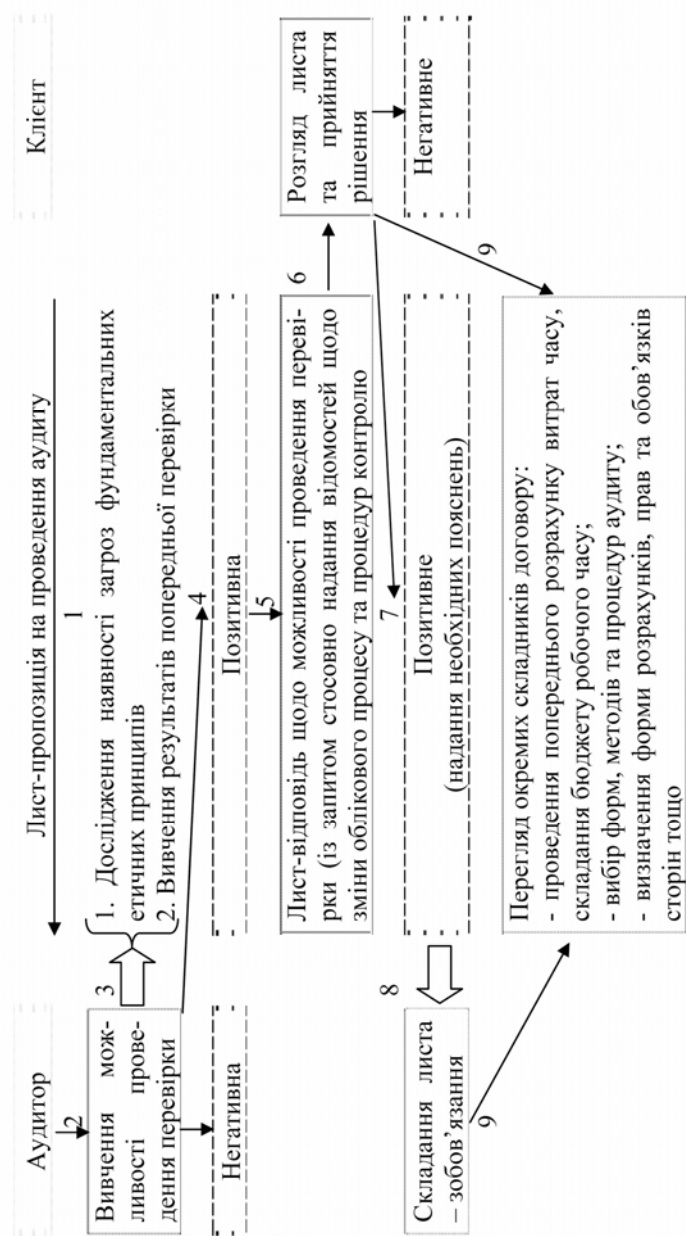


Рис. 4.2. Процедура взаємодії аудитора та клієнта

2) *Отримати попередні знання про господарську діяльність майбутнього клієнта з метою:*

- визначення того, чи є достатній рівень компетентності фахівців аудиторської фірми для надання якісних послуг,
- проведення попередньої оцінки ризиків суттєвих викривлень у фінансовій звітності майбутнього клієнта,
- оцінки платоспроможності майбутнього клієнта.

Отже, перший комплекс дій, які виконуються аудитором, – це дії, направлені на *ідентифікацію та аналіз* усіх суттєвих обставин, що можуть становити *загрози для фундаментальних етичних принципів*.

Кодексом етики професійних бухгалтерів прийнято таку класифікацію обставин, які можуть поставити під загрозу дотримання фундаментальних принципів. Вони представлені такими категоріями:

- загроза власного інтересу;
- загроза власної оцінки;
- загроза захисту;
- загроза особистих стосунків;
- загроза тиску.

Зміст цих загроз може полягати у наступному:

Загрозу власного інтересу для аудитора можуть становити:

- фінансовий інтерес, коли аудитор або аудиторська фірма є співвласником підприємства, яке перевіряється, або є співвласником разом з майбутнім клієнтом іншого підприємства;
- надмірна залежність від гонорарів, що їх сплачує клієнт. Тобто коли один клієнт надає замовлення для аудиторської фірми, що є основним джерелом доходів такої аудиторської фірми;
- наявність тісних ділових стосунків з клієнтом;
- страх втратити клієнта;
- розгляд клієнта як можливого роботодавця;
- платежі, що залежать від результатів роботи, яка буде виконуватись аудитором;
- позика, отримана від майбутнього клієнта.

Загрозу власної оцінки для аудитора можуть становити:

- виявлення значної помилки під час повторної оцінки роботи аудитора, коли аудитор отримує завдання на проведення аудиту фінансової звітності, для якої раніше вже був наданий аудиторський висновок іншим аудитором;
- складання висновку щодо роботи фінансових систем після участі в їх розробці чи впровадженні, коли, наприклад, аудиторська фірма бере участь у впровадженні комп'ютерної системи;
- підготовка вихідних даних, що використовуються для отримання даних, які становлять собою предмет завдання, коли, наприклад, аудитор безпосередньо бере участь у підготовці фінансової звітності, за якою потім необхідно зробити висновок;
- аудитор або донедавна був директором чи посадовою особою майбутнього клієнта і був відповідальним за повноту і достовірність інформації, щодо якої необхідно надати висновок;
- аудитор є або донедавна був працівником клієнта та обіймає або обіймав посаду, що дозволяє безпосередньо та суттєво впливати на предмет завдання;
- надання клієнтові послуги, яка безпосередньо впливає на предмет завдання, щодо якого необхідно зробити висновок.

Загрозу захисту для аудитора можуть становити:

- володіння акціями підприємства, яке зареєстроване на біржі, як його засновника, коли це підприємство є клієнтом з аудиту фінансової звітності;
- захист інтересів клієнта в ході судового процесу або у суперечці з третіми сторонами.

Загрозу особистих стосунків для аудитора можуть становити такі обставини:

- аудитор, який буде брати участь у перевірці, має близькі або найближчі сімейні стосунки з директором або з посадовою особою клієнта;
- аудитор, який буде брати участь у перевірці, має близькі або найближчі сімейні стосунки з працівником клієнта, який обі-

- ймає посаду, що дозволяє безпосередньо та суттєво впливати на предмет завдання;
- колишній партнер аудиторської фірми є директором або посадовою особою чи працівником клієнта на посаді, що дозволяє безпосередньо та суттєво впливати на предмет завдання;
 - отримання подарунків або преференцій від клієнта крім випадків, коли їх цінність є, вочевидь, незначною;
 - довготривале співробітництво старшого персоналу з клієнтом з надання впевненості.

Загрозу тиску для аудитора можуть становити:

- погрози звільнення з завдання або заміни клієнтом;
- погрози судових позовів;
- тиск з метою неприпустимого зменшення обсягу роботи для зменшення розміру гонорару.

Аудитор або аудиторська фірма можуть зіткнутися з тим, що конкретні обставини створюють особливі загрози недотримання одного чи кількох з фундаментальних принципів. Такі особливі загрози неможливо віднести до будь-якої категорії. Аудитор або аудиторська фірма повинні як в ділових, так і в професійних стосунках завжди бути напоготові до виникнення таких обставин та загроз.

Застережні заходи, що можуть усунути або зменшити загрози до прийняттого рівня, поділяються на *дві категорії* (див. рис. 4.3):

перша категорія: застережні заходи, створені професійними організаціями, законодавчими чи регуляторними органами;

друга категорія: застережні заходи, що існують у робітничому середовищі.

ЗАСТЕРЕЖНІ ЗАХОДИ ЩОДО ЗНИЖЕННЯ ЕТИЧНИХ ЗАГРОЗ

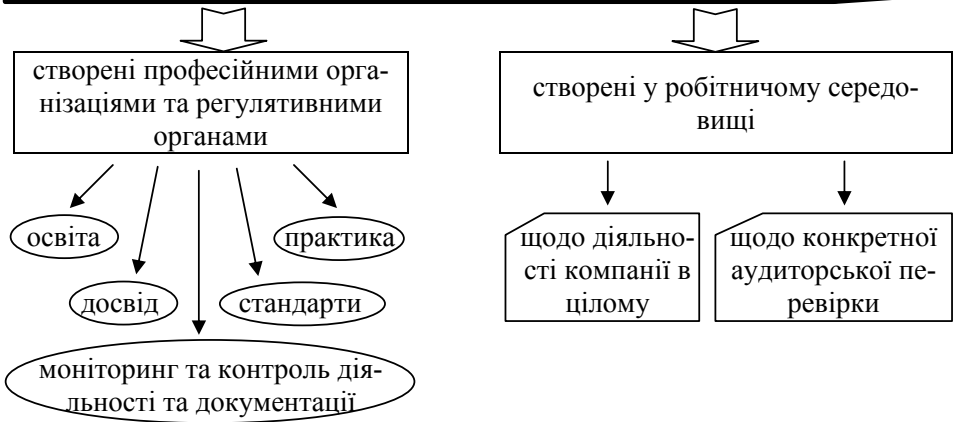


Рис. 4.3. Заходи для зниження загроз для фундаментальних етичних принципів

Заходи першої категорії, зокрема можуть включати:

- вимоги до освіти, професійної підготовки та досвіду для набуття статусу професіонала. Так, в Україні, у відповідності до статті 10 Закону України «Про аудиторську діяльність», сертифікат аудитора може отримати претендент, який має вищу економічну або юридичну освіту, документ про здобуття якої визнається в Україні, необхідні знання з питань аудиту, фінансів, економіки та господарського права, досвід роботи не менше трьох років підряд на посадах ревізора, бухгалтера, юриста, фінансиста, економіста, асистента (помічника) аудитора;
- вимоги до постійного вдосконалення професійних знань. Аудиторською палатою України встановлено вимоги продовження дії сертифіката аудитора, відповідно до яких воно можливо лише за умови проходження щорічної професійної перепідготовки.
- нормативні акти щодо управління корпораціями;
- професійні стандарти;
- професійний або регулярний моніторинг і процедури дисциплінарного характеру;

- зовнішня перевірка звітів, декларацій, листування або інформації, підготовленої аудитором, який юридично уповноважений третьою стороною.

Застережні заходи другої категорії, залежать від конкретних обставин, наслідком яких є відповідний зміст загрози. Як було вже зазначено вище, такі застережні заходи включають як заходи, що поширюються на всю аудиторську фірму, так і заходи, що стосуються конкретної перевірки.

Застережні заходи, що поширюються на всю фірму, можуть включати:

- наголос на важливості дотримання фундаментальних принципів, що робиться керівництвом фірми;
- наголос на очікуванні керівництвом аудиторської фірми, що співробітники фірми будуть діяти в інтересах громадськості;
- політику та процедури контролю якості виконання завдання, які застосовує аудиторська фірма;
- задокументовану політику щодо виявлення загроз недотримання фундаментальних принципів, оцінки важливості цих загроз, визначення та застосування застережних заходів для усунення або зменшення загроз, окрім тих, що є явно незначними до прийнятного рівня.

Застережні заходи щодо конкретної аудиторської перевірки можуть включати:

- залучення додаткового аудитора для перевірки виконаної роботи в тому випадку, коли, наприклад, необхідно зробити висновок стосовно фінансової звітності, у складанні якої брав участь інший працівник аудиторської фірми;
- звернення до незалежної третьої сторони, наприклад, до колег, які входять до Федерації професійних бухгалтерів та аудиторів України (ФПБАУ) або до колег зі спілки аудиторів України (САУ);
- обговорення питань етики з найвищим управлінським персоналом клієнта;
- розкриття найвищому управлінському персоналові клієнта характеру послуг, що надаються, та гонорарів;
- залучення іншої фірми для виконання або повторного виконання частини завдання;
- ротацію керівного персоналу групи з надання впевненості.

Треба зазначити, що Законом України «Про аудиторську діяльність» також визначаються спеціальні вимоги (стаття 20 «Спеціальні вимоги»), яких повинен дотримуватись аудитор (аудиторська фірма) в процесі прийняття завдання на проведення аудиту від майбутнього клієнта. Такі вимоги, на відміну від положень Кодексу етики професійних бухгалтерів, носять заборонний характер.

Зокрема, у відповідності до статі 20 «Спеціальні вимоги» Закону України «Про аудиторську діяльність» забороняється проведення аудиту:

1) аудитором, який має прямі родинні стосунки з членами органів управління суб'єкта господарювання, що перевіряється;

2) аудитором, який має особисті майнові інтереси в суб'єкта господарювання, що перевіряється;

3) аудитором – членом органів управління, засновником або власником суб'єкта господарювання, що перевіряється;

4) аудитором – працівником суб'єкта господарювання, що перевіряється;

5) аудитором – працівником, співвласником дочірнього підприємства, філії чи представництва суб'єкта господарювання, що перевіряється;

6) якщо розмір винагороди за надання аудиторських послуг не враховує необхідного для якісного виконання таких послуг часу, належних навичок, знань, професійної кваліфікації та ступінь відповідальності аудитора;

7) аудитором в інших випадках, за яких не забезпечуються вимоги щодо його незалежності.

Також статтею 20 визначено, що 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.

У тому випадку, коли майбутній клієнт вперше звертається з переддоговірним листом до аудиторської фірми, додатково необхідно з'ясувати обставини, за яких майбутній клієнт прийняв рішення про зміну аудитора.

Кодекс етики професійних бухгалтерів визначає, що перед прийняттям нового клієнта аудитор повинен розглянути питання, чи не створить таке прийняття загрози недотримання фундаментальних принципів. Потенційні загрози чесності або професійній поведінці можуть виклика-

тись, наприклад, сумнівними питаннями, пов'язаними з клієнтом (щодо його власників, управління або діяльності).

До пов'язаних з клієнтом питань, які (якщо про них відомо) можуть поставити під загрозу дотримання фундаментальних принципів), належать, наприклад, участь клієнта в незаконній діяльності (як-то легалізація доходів, отриманих злочинним шляхом), нечесність або практика підготовки сумнівних фінансових звітів.

Аудиторів необхідно оцінювати важливість будь-якої загрози і розглянути можливі застережні заходи для усунення або зменшення відповідних загроз до прийнятного рівня.

У випадках, коли зменшення загроз до прийнятного рівня неможливе, аудитор повинен відмовитися від пропозиції клієнта на проведення перевірки.

Всі рішення щодо прийняття пропозиції майбутнього клієнта повинні переглядатися при переукладанні договорів з тим же самим клієнтом у майбутньому.

Обставини, за яких клієнт приймає рішення про зміну аудиторської фірми (аудитора) можуть бути різними. Наприклад,

- попередня аудиторська фірма достатньо довгий час (більше 10 років підряд) проводить аудит фінансової звітності підприємства, що потребує її ротації,
- вартість послуг попередньої аудиторської фірми високий, і керівництво підприємства хоче зменшити витрати на щорічний аудит,
- попередня аудиторська фірма видала негативний аудиторський висновок, з яким керівництво підприємства не погоджується,
- підприємство не розраховалося з попередньою аудиторською фірмою і знаходиться в процесі судового, або іншого врегулювання конфлікту,
- керівництво підприємства внаслідок виникнення нових обставин діяльності приховати від аудитора можливий вплив їх наслідків, що, у свою чергу, вже відомо діючому аудитору (аудиторській фірмі),
- керівництво підприємства має сумніви щодо якості проведення аудиту діючим аудитором, у зв'язку з чим і має намір його замінити.

Зрозуміло, що практика взаємовідносин між клієнтами та аудиторськими фірмами може мати більш ширший перелік обставин, за яких відбувається зміна аудиторів (аудиторських фірм).

Першу інформацію про причини заміни аудиторської фірми необхідно отримати безпосередньо від самого майбутнього клієнта. Бажано, щоб у переддоговірному листі клієнт назвав аудиторську фірму, яка раніше проводила аудит фінансової звітності підприємства, та виклала зміст обставин, за яких проводиться його заміна.

Кодексом етики професійних бухгалтерів передбачається необхідність безпосереднього спілкування з теперішнім (діючим) аудитором для встановлення фактів та обставин, що криються за запропонованою зміною. Це дає можливість майбутньому аудиторіві (аудиторській фірмі) прийняти рішення щодо доцільності прийняття завдання. Так, наприклад, очевидні підстави для заміни, які подаються клієнтом, можуть не повністю об'єктивно відображати всі факти або вказувати на розбіжності в думках з теперішнім бухгалтером, що, у свою чергу може вплинути на прийняття рішення щодо можливості укладання договору.

Теперішній (або діючий) аудитор – аудитор, який проводив перевірку фінансової звітності за попередній період, повинен дотримуватися правил конфіденційності. Межі, в яких аудитор може обговорювати справи клієнта із майбутнім аудитором, залежать від того, чи:

- а) отримано на це дозвіл клієнта; або
- б) існують юридичні чи етичні вимоги стосовно таких обговорень та розкриття.

За відсутності конкретних вказівок клієнта теперішній аудитор звичайно не повинен з власної ініціативи ділитися інформацією щодо справ клієнта.

Другий комплекс дій процесу прийняття рішення про можливість укладання договору з клієнтом, які представлені (рис. 4.1), пов'язані з *отриманням попередніх знань про господарську діяльність майбутнього клієнта*.

Основні вимоги щодо інформації, якою повинен володіти аудитор з метою розуміння підприємства та його середовища, викладено в МСА 315 «Розуміння суб'єкта господарювання та його середовища та оцінка ризиків суттєвих викривлень». Зрозуміло, що формування комплексу такої інформації здійснюється постійно на всіх етапах процесу аудиту, й є основою для формування постійних файлів клієнта.

Розуміння аудитором господарської діяльності підприємства та його середовища складається з розуміння наступних аспектів:

а) галузь, нормативна база та інші зовнішні фактори, в тому числі належна концептуальна основа фінансової звітності, яка використовувалась при формуванні фінансової звітності;

б) характер господарської діяльності підприємства, в тому числі вибір і застосування облікової політики;

в) цілі, стратегія та відповідні ризики бізнесу, які можуть призвести до суттєвих викривлень у фінансових звітах;

г) оцінка та огляд результатів фінансової діяльності підприємства;

г) внутрішній контроль.

До джерел інформації, з яких можна отримати знання щодо галузі бізнесу клієнта та специфіки його діяльності, можна віднести:

- попередній досвід роботи з цим або іншими підприємствами у відповідній галузі;

- спілкування з працівниками підприємства (наприклад, директорами і провідними спеціалістами);

- спілкування з внутрішніми аудиторами й огляд звітів внутрішніх аудиторів;

- спілкування з іншими аудиторами, юристами та іншими консультантами, які надавали послуги цьому або іншому підприємству в цій галузі;

- спілкування з компетентними особами, які не працюють на цьому підприємстві (наприклад, галузевими економістами, представниками регулювальних органів галузі, замовниками, постачальниками, конкурентами);

- публікації, що стосуються галузі (наприклад, офіційна статистика; оглядові матеріали, статті, професійні журнали; звіти, підготовлені банками й дилерами, що мають справу з операціями з цінними паперами; фінансові газети);

- законодавство та нормативні акти, які суттєво впливають на діяльність підприємства;

- відвідування адміністративних будівель і виробничих приміщень суб'єкта господарювання підприємства;

- документи, підготовлені підприємством (наприклад, протоколи засідань; матеріали, що надсилалися акціонерам або подавалися органам регулювання; рекламні матеріали; фінансові звіти за попередні роки; бюджети; внутрішні звіти управлінського персоналу; проміжні фінансові звіти; інструкції з політики управління; інструкції щодо систем бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю; план рахунків; посадові інструкції; плани маркетингу та продажів).

Аудитор повинен мати знання специфіки функціонування відпові-

дної галузі, умови, які їй властиві, зокрема, конкурентне середовище, стосунки між постачальниками та споживачами і стан технологічного розвитку; регуляторне середовище, в тому числі: особливості формування показників фінансової звітності, положення спеціальних законів, які регулюють господарську діяльність підприємств галузі, вимоги щодо охорони довкілля, які впливають на дану галузь в цілому і на підприємство, зокрема, інші зовнішні фактори, як-то: загальні економічні умови.

Важливою інформацією для аудитора є знання характеру діяльності підприємства. Характер діяльності підприємства визначається формою власності та управління, видами здійснених або запланованих ним інвестицій, організаційної структури і способу фінансування цього підприємства. Розуміння характеру діяльності підприємства дозволяє аудитору зрозуміти зміст господарських операцій, залишки на рахунках і розкриття інформації, яке можна очікувати у фінансових звітах.

Підприємство може мати складну організаційну структуру з дочірніми підприємствами та іншими підрозділами з різним місцем розташування. У таких випадках, окрім труднощів, пов'язаних з технологією складання фінансової звітності, можуть виникати інші питання, наприклад, розрахунок гудвілу за сегментами бізнесу; оцінка інвестицій у спільні підприємства, дочірні підприємства або ж тих, що обліковуються за методом участі в капіталі.

Розуміння форми власності та стосунків між власниками та іншими особами або суб'єктами господарювання також є важливим для виявлення операцій зі зв'язаними сторонами та перевірки належності їх відображення в обліку. Факт існування операцій з пов'язаними сторонами може значно збільшувати обсяг та вартість аудиту.

При першому ознайомленні з майбутнім клієнтом обов'язковим є отримання знань про облікову політику підприємства. Зрозуміло, що докладний її аналіз буде проводитися на етапі здійснення аудиторських процедур після укладання договору на аудит. Проте протягом проведення переддоговірної етапу знання основних положень облікової політики підприємства дозволяє аудитору більше отримати якіснішого розуміння підприємства.

Кожне підприємство здійснює свою господарську діяльність в умовах, які формують його зовнішнє і внутрішнє середовище. Для врахування впливу цих умов управлінський персонал підприємства визначає стратегію функціонування підприємства. Розуміння аудитором стратегії та цілей функціонування підприємства на етапі прийняття рішення про укладання договору дозволяє отримати інформацію, за допомогою якої

можна зробити перші висновки про надійність майбутнього клієнта, його ділову репутацію та можливість його подальшого функціонування.

Жодне прийняття завдання на проведення аудиту не здійснюється без попередньої оцінки та огляду результатів фінансової діяльності підприємства та попереднього вивчення внутрішнього контролю підприємства.

Отже, комплекс отриманих попередніх знань про особливості функціонування підприємства формує інформаційну основу для:

- визначення того, чи є достатній рівень компетентності фахівців аудиторської фірми для надання якісних послуг,
- проведення попередньої оцінки ризиків суттєвих викривлень у фінансовій звітності майбутнього клієнта,
- оцінки платоспроможності майбутнього клієнта.

У будь-якому випадку аудитор повинен приймати рішення про можливість укладання договору лише тоді, коли він зможе забезпечити виконання принципу компетентності.

Загроза власного інтересу професійній компетентності та належній ретельності виникає тоді, коли аудиторська фірма, не має (або не може отримати) достатньої компетентності для проведення аудиту відповідного клієнта. Наприклад, до аудиторської фірми звернулось акціонерне товариство, яке займається сільськогосподарською діяльністю. Відомо, що формування інформації у фінансовій звітності сільськогосподарських підприємств має свої галузеві особливості, які суттєво відрізняються від звичайного промислового або торговельного підприємства. Саме за таких обставин компетентність може бути забезпечена лише фахівцями-аудиторами, які мають практичний досвід роботи, пов'язаний зі сільськогосподарськими підприємствами.

Отже, аудитор повинен оцінити важливість ідентифікованих загроз та, якщо вони є іншими ніж явно незначними, застосувати застережні заходи, необхідні для їх усунення або зменшення до прийняттого рівня. Подібними застережними заходами можуть бути:

- отримання відповідного розуміння характеру бізнесу клієнта, складності його діяльності конкретних вимог завдання, а також мети, характеру та обсягу робіт, що їх необхідно виконати;
- отримання знання відповідної галузі або предмета; наявність або отримання досвіду застосування відповідних нормативних вимог або вимог щодо звітності;

- призначення достатньої кількості аудиторів та інших фахівців аудиторської фірми, що має необхідну компетентність;
- залучення, в разі потреби, експертів;
- погодження реальних часових меж для виконання завдання;
- дотримання стандартів політики та процедур контролю якості, які розроблені в аудиторській фірмі для надання достатньої впевненості, що конкретне завдання може бути прийнятим лише тоді, коли його можна виконати компетентно.

Укладання листа-зобов'язання. Після проведення попереднього обстеження клієнта аудитор приймає рішення про можливість укладання договору на проведення аудиту чи виконання іншого завдання з надання впевненості.

У відповідності до МСА 210 «Умови завдань з аудиторської перевірки» **аудитор і замовник повинні погодити умови завдання.** Погоджені умови необхідно задокументувати в листі-зобов'язанні або в будь-якій іншій формі договору, яка є зручною.

Лист-зобов'язання документує і підтверджує прийняття призначення аудитором, мети та обсягу аудиторської перевірки, ступінь відповідальності аудитора перед замовником і форму будь-яких звітів та висновків.

Форма і зміст листів-зобов'язань про проведення аудиторської перевірки для різних замовників можуть відрізнятися, але в них обов'язково зазначаються:

- мета аудиторської перевірки фінансових звітів;
- відповідальність управлінського персоналу за фінансові звіти;
- обсяг аудиторської перевірки, в тому числі посилання на чинне законодавство, положення або норми професійних організацій, яких дотримується аудитор;
- форма будь-яких звітів і висновків або інший спосіб повідомлення результатів завдання;
- той факт, що у зв'язку з тестовим характером аудиторської перевірки та іншими властивими аудиторській перевірці обмеженнями поряд з обмеженнями, властивими будь-якій системі бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю, існує неминучий ризик того, що навіть деякі суттєві викривлення можуть залишитися невиявленими;

- вільний доступ до всіх бухгалтерських записів, документації та іншої інформації, що запитується у зв'язку з проведенням аудиторської перевірки.

Аудитор може також вказати в листі:

- заходи, які передбачається провести у зв'язку з плануванням аудиторської перевірки;
- перелік інформації, яку має надати підприємство (письмові підтвердження, пояснення та ін.) у зв'язку з аудиторською перевіркою; додатково можуть встановлюватися терміни подання такої інформації;
- прохання про підтвердження замовником умов завдання шляхом підтвердження отримання ним листа-зобов'язання;
- перелік листів або звітів і висновків, які аудитор передбачає видати замовнику в процесі аудиту та після його завершення;
- порядок обчислення вартості аудиторської перевірки та форму розрахунків.

Враховуючи знання, отримані знання про особливості діяльності підприємства, а також те, що проведення аудиту фінансової звітності завжди обмежується певними часовими межами (наприклад, датою проведення зборів акціонерів або датою офіційного оприлюднення фінансової звітності), доречно у листі зобов'язанні визначити ще й наступні питання, які повинні знайти своє відображення в умовах майбутнього договору:

- домовленість про залучення інших аудиторів та експертів під час здійснення окремих процедур майбутньої аудиторської перевірки;
- домовленість про залучення внутрішніх аудиторів, а також інших працівників замовника;
- координування роботи з попереднім аудитором у разі, якщо аудитор вперше працює з замовником;
- будь-яке обмеження відповідальності аудитора там, де це можливо;
- посилення на будь-які подальші угоди між аудитором та замовником.

Приклад листа-зобов'язання про проведення аудиторської перевірки наводиться в Додатку до теми.

Проведення переговорів. У загальній аудиторській практиці існують три досить поширені підходи до переговорного процесу:

- а) м'який,

- б) жорсткий,
- в) принциповий (компромісний).

М'який підхід означає, що одна зі сторін готова піти на серйозні поступки заради досягнення угоди.

Перевагою такого підходу є висока ймовірність досягнення угоди, а недоліки зводяться до того, що ця сторона почуває себе обмеженою в правах, що не сприяє міцності угоди.

Жорсткий підхід припускає, що та зі сторін, яка більш наполегливо домагається прийняття власної редакції угоди, отримує найбільш вигідні умови.

У такому разі зростає ймовірність, що сторони не досягнуть угоди. Крім того, аудиторська фірма, досягнувши одностороннього переваг, завжди повинна пам'ятати, що відносини з клієнтом у цьому разі побудовані не на міцному фундаменті, а це означає, що представники замовника будуть упереджено ставитися до аудиторів.

Принциповий (компромісний) підхід означає, що обидві сторони прагнуть знайти взаємну вигоду там, де це можливо, а якщо їхні інтереси не збігаються, то намагаються досягнути такого результату, що був би обґрунтований нормами, які не залежать від бажання сторін.

Перевага надається саме такому підходу, бо він забезпечує найбільш високу ефективність переговорного процесу.

Таблиця 4.1.

**Порівняння переваг та недоліків
основних підходів до переговорного процесу**

Підхід	Переваги	Недоліки
М'який	Висока ймовірність досягнення угоди	Обмеженість волевиявлення однієї зі сторін, можливість розірвання угоди
Жорсткий	Максимальне задоволення вимог аудитора	Упередженість управлінського персоналу клієнта
Компромісний	Досягнення взаємної вигоди	Мінімізовані

У процесі проведення переговорів керівник аудиторської фірми інформує клієнта про тарифи та принципи оплати послуг аудитора. Якщо клієнт виявляє зацікавленість до послуг, які надає аудитор, то бажано організувати відповідну презентацію.

Якщо клієнт звертається до аудиторської фірми вперше, то перелічені питання обговорюються досить детально.

Якщо клієнт уже обслуговувався аудитором, то переговори ведуться стосовно тих завдань та умов, щодо яких сторони схильні до змін або які відбулися у період з минулою перевіркою у бізнесі клієнта та послугах аудитора.

При дуже суттєвих змінах бізнесу клієнта, наприклад, при зміні галузевої належності організації та її організаційно-управлінської структури, схема переговорів та ж, що і для нового клієнта, за винятком обговорення таких питань, як розуміння цілей та завдань аудиту, історія утворення організації тощо, що складають так званий постійний файл клієнта.

Завершивши переговори з клієнтом та оформивши їх листом зобов'язанням, аудитор повинен розпочати попереднє планування роботи. Саме попереднє, оскільки планування в аудиті – це не одноразове рішення, а постійний процес, що на практиці розтягується на весь час роботи аудитора з клієнтом. Результатом попереднього планування є визначення обсягу та вартості робіт, що буде зафіксовано у майбутньому договорі.

4.3. Договір на проведення аудиту

У відповідності до Цивільного кодексу України договори можуть укладатися в усній та письмовій формах. Договір у письмовій формі визначає гарантовані умови між сторонами договору. На підставі зафіксованих у договорі умов спірні відносини можуть розглядатися господарським судом.

Статтею 17 Закону України «Про аудиторську діяльність», яка називається «Підстави для проведення аудиту та надання інших аудиторських послуг» визначається, що аудит проводиться на підставі договору між аудитором (аудиторською фірмою) та замовником.

Інші аудиторські послуги можуть надаватися на підставі договору, письмового або усного звернення замовника до аудитора (аудиторської фірми).

У договорі на проведення аудиту та надання інших аудиторських послуг передбачаються обов'язково:

- предмет договору,
- термін перевірки,

- *обсяг аудиторських послуг,*
- *розмір і умови оплати,*
- *відповідальність сторін.*

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.

Договори, які укладені аудиторськими фірмами, можуть бути:

- генеральними – визначають порядок ведення як аудиту, так і супутніх аудиту робіт. Як правило, в такому разі при здійсненні аудиту укладається додаткова угода, яка конкретизує умови проведення аудиту.
- договір на інформаційно-консультативне обслуговування – конкретизується форма надання цих послуг.
- договір на бухгалтерське обслуговування – надання послуг по зведенню бухгалтерського обліку.
- окремий договір на проведення аудиту.

Структура договору. Кожний договір містить преамбулу. Тут вказується назва сторін, підстави для здійснення їхньої діяльності і визначаються уповноважені особи, які можуть укладати і підписувати договори.

При підписанні договору необхідно:

- ознайомитися зі статутом підприємства, яке визначає уповноваження керівників;
- з'ясувати вартісну межу, а також чи існує вона, за якою встановлено право підписувати договори;
- поцікавитися внутрішнім документом, який призначає на посаду особу, що укладає, підписує договір.

Якщо для особи, яка підписує договір не встановлені статутом відповідні повноваження, то вони повинні бути завірені довіреністю.

Договір підписує та посадова особа, яка визначена в преамбулі.

ПРЕДМЕТ ДОГОВОРУ. Предметом Договору є практичне виконання аудиторських перевірок та надання інших аудиторських послуг. Аудиторські послуги здійснюються на підставі стандартів аудиту та Кодексу етики професійних бухгалтерів з дотриманням вимог Закону України «Про аудиторську діяльність» та інших нормативно-правових актів України.

Предмет, обсяг та планова вартість аудиторських послуг визначені у листів-зобов'язанні ще до укладення проекту договору.

ОБОВ'ЯЗКИ СТОРІН. У цьому розділі визначається зобов'язання сторін.

Виконавець зобов'язаний:

- в аудиторській діяльності дотримуватися вимог Закону України «Про аудиторську діяльність» та інших нормативно-правових актів України, стандартів аудиту, принципів незалежності аудитора та відповідних рішень Аудиторської палати України;

- відповідним чином надавати аудиторські послуги;

- повідомляти власників, уповноважених ними осіб, замовників про виявлені під час виконання аудиторських послуг недоліки ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності;

- зберігати в таємниці інформацію, отриману при виконанні аудиторських послуг. Не розголошувати відомості, що становлять предмет комерційної таємниці, і не використовувати їх у своїх інтересах або в інтересах третіх осіб;

- обмежувати свою діяльність наданням аудиторських послуг та іншими видами робіт, які мають безпосереднє відношення до надання аудиторських послуг, у вигляді консультацій, перевірок, експертиз;

- відповідати перед замовником за порушення умов договору відповідно до чинних законодавчих актів України.

Замовник зобов'язаний:

- переконатися в тому, що між ним та виконавцем досягнуто чіткого розуміння умов виконання аудиторських послуг, запланованого використання та поширення інформації після її підготовки, форми звіту;

- створити виконавцю належні умови для якісного виконання аудиторських послуг;

- не втручатися у практичне виконання аудиторських послуг у спосіб, що порушує незалежність аудиторів, які здійснюють аудит. Відмовитися від тиску на виконавця з метою зміни його професійної думки;

- своєчасно оплатити та прийняти роботу виконавця за договором відповідно до його умов;

- відповідати перед виконавцем за порушення умов договору відповідно до чинних законодавчих актів України.

ПРАВА СТОРІН. У розділі фіксують права аудитора та замовника при проведенні аудиту.

Виконавець має право:

- самостійно визначати форми і методи виконання аудиторських послуг на підставі чинного законодавства, стандартів аудиту та умов договору;

- отримувати необхідні документи, які мають відношення до предмета аудиторських послуг і знаходяться як у замовника, так і у третіх осіб. Треті особи, які мають у своєму розпорядженні документи стосовно предмета перевірки, зобов'язані надати їх на вимогу виконавця. Зазначена вимога повинна бути офіційно засвідчена замовником;

- отримувати необхідні пояснення в письмовій чи усній формі від керівництва та працівників замовника;

- перевіряти наявність майна, грошей, цінностей, вимагати від керівництва господарюючого суб'єкта проведення контрольних оглядів, замірів виконаних робіт, визначення якості продукції, щодо яких здійснюється перевірка документів;

- залучати на договірних засадах до участі в проведенні аудиту фахівців різного профілю;

- здійснювати поетапне завдання виконаних робіт.

Замовник має право:

- вільного вибору аудитора (аудиторської фірми) з дотриманням вимог Закону України «Про аудиторську діяльність»;

- одержувати спеціальні консультації від інших професійних бухгалтерів (аудиторів, аудиторських фірм);

- отримувати усні (письмові, факсові, електронні) пояснення з усіх питань, що цікавлять його стосовно проведення аудиту.

ПОРЯДОК ЗДАВАННЯ ТА ПРИЙОМУ РЕЗУЛЬТАТІВ РОБОТИ

Результатом робіт за договором сторони визнають акти виконаних робіт. У ході проведення аудиту виконавець може ознайомити замовника з попередньою формою звіту – попередніми результатами проведення аудиту. Попередні результати проведеного аудиту є неофіційними. Вони можуть обговорюватися замовником та виконавцем з залученням третіх осіб.

ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ СТОРІН

Цивільно-правова відповідальність виконавця:

- за неналежне виконання своїх зобов'язань виконавець несе майнову та іншу відповідальність, визначену в договорі, відповідно до чинного законодавства;

- розмір майнової відповідальності виконавця не може перевищувати фактично завданих замовнику збитків з його вини;

- всі спори майнового характеру між виконавцем та замовником вирішуються у встановленому порядку з дотриманням вимог Закону України «Про аудиторську діяльність».

Інші види відповідальності аудиторів:

- за неналежне виконання своїх професійних обов'язків до аудиторської палати України можуть бути застосовані стягнення у вигляді попередження, зупинення дії сертифіката на строк до одного року або анулювання сертифіката.

Цивільно-правова відповідальність замовника:

- замовник самостійно відповідає за своїми зобов'язаннями;
- замовник відповідає за своїми зобов'язаннями усім належним йому майном;

Інші види відповідальності замовника:

- керівництво замовника відповідно до Законів України несе персональну відповідальність за повноту та достовірність, юридичну чинність бухгалтерських та інших документів, які надаються виконавцю для проведення аудиту, та за дії, що впливають на незалежність виконавця;

- замовник додатково несе відповідальність за виявлені в ході виконання аудиту фінансові результати та за звітність по них; за початкові залишки на рахунках бухгалтерського обліку та показники звітності, за невиконання рекомендацій виконавця щодо усунення виявлених невідповідностей (відхилень, помилок тощо).

- у разі, якщо замовник не надав (надав не повністю чи несвоєчасно) необхідних відомостей, первинної документації, або у будь-який інший спосіб створив умови, які сприяли помилкам у роботі виконавця, то виконавець не несе відповідальності за порушення терміну виконання робіт, за помилки, яких він припустився, та за неправильні висновки, яких він дійшов під час проведення аудиту.

- з огляду на перевірки та характерні аудиту обмеження існує ймовірність та можливість того, що окремі, навіть суттєві відхилення (помилки, відмінності, тощо) можуть бути не виявлені в ході перевірки, за що у відповідності до Міжнародних стандартів аудиту виконавець відповідальності не несе.

ВАРТІСТЬ РОБІТ І ПОРЯДОК РОЗРАХУНКІВ. Вартість робіт розраховується виходячи з часу, що запланований фахівцями на виконання аудиторських послуг з урахуванням покриття поточних накладних витрат, залежно від ступеня відповідальності фахівців, їхнього досвіду та відповідної кваліфікації.

Під робочим часом прийнято розуміти чистий робочий час фахівця, що не включає ознайомлення з обсягом перевірки, вивчення законодавчої бази, перерви та обіди.

Вартість виконання аудиторських послуг визначається в розмірі, що вказується в актах виконаних робіт.

Оплата здійснюється замовником безготівково шляхом перерахування коштів на поточний рахунок виконавця або внесенням готівки в касу виконавця.

За необгрунтовану відмову від прийняття виконаних робіт (непідписання акта протягом встановленого строку) передплата у розмірі фактично відпрацьованих годин фахівцями виконавця не повертається.

Порядок і форма розрахунків можуть бути змінені письмовою угодою сторін.

Контрольні запитання до розділу

1. Опишіть переговорний процес між замовником і аудитором на переддоговірному етапі.
2. Визначте основні відмінності укладання договорів при першому замовленні та повторній перевірці фінансових звітів.
3. Назвіть основні загрози фундаментальних етичних принципів та причини їх виникнення.
4. Запропонуйте заходи з мінімізації етичних загроз залежно від причини їх виникнення.
5. Визначте відповідальність сторін до і після укладення договору на проведення аудиту.
6. Дайте характеристику листа-зобов'язання та назвіть основні вимоги до його складання.
7. Назвіть підходи до переговорного процесу при укладенні договору та визначте переваги і недоліки кожного з них.
8. Які нормативні документи визначають порядок укладення та структуру договору.
9. Назвіть основні елементи договору на проведення аудиту.
10. Які суттєві аспекти слід відображати в договорі.

Розділ 5. «Планування в аудиті»

Глосарій до розділу: стратегія аудиту, план та програма аудиту, етапи планування аудиторської перевірки та аудиторської діяльності.

5.1. Види планування в аудиті

Організація будь-якого виду діяльності пов'язана з такою обов'язковою процедурою, як планування.

У широкому розумінні *план* – це *заздалегідь визначена послідовність виконання певної програми, роботи, здійснення заходів.*

У господарській діяльності найбільш широко застосовується планування, пов'язане з використанням ресурсів підприємства (трудових, матеріальних, фінансових). Реалізація таких планів, або, як їх ще по-іншому називають, бюджетів, має на меті досягнення певних стратегічних цілей функціонування підприємства – отримання прибутку, розширення видів діяльності, ринків збуту тощо.

У процесі організації роботи аудиторської фірми також використовуються плани. Планування діяльності будується на обсягах робіт з проведення аудиту, надання аудиторських послуг, які визначаються на підставі укладених договорів, а також на очікуваних обсягах, що були досягнуті у попередніх роках (з урахуванням коливань попиту на відповідному ринку). Тобто, кожна аудиторська фірма планує час виконання різних видів робіт, розподіл та використання працівників фірми на таких роботах, очікувані витрати на утримання офісу, відрядження, інформаційне забезпечення тощо. Важливим у цьому процесі є визначення вартості одиниці робіт.

Зміст та процедури розробки планів діяльності визначаються кожною аудиторською фірмою самостійно й не регламентуються будь-якими зовнішніми документами. Якість такого планування буде впливати на конкурентоздатність суб'єкта аудиторської діяльності.

Окрім планування діяльності, кожна аудиторська фірма повинна здійснювати ще й планування аудиторської перевірки. На відміну від планування діяльності *планування аудиторської перевірки здійснюється з метою ефективного проведення аудиторської перевірки.* Саме тому

міжнародні стандарти аудиту мають у своєму складі спеціальний стандарт – *Міжнародний стандарт аудиту 300 «Планування»* (надалі – МСА 300), який встановлює обов'язкові процедури і надає рекомендації з питань планування аудиторської перевірки.

У процесі планування аудиторської перевірки створюються два основних документи: план аудиторської перевірки і програма перевірки.

5.2. Порядок розробки планів аудиторської перевірки

Виходячи зі змісту процедур, які виконуються аудитором, та їх зв'язком з кінцевою метою – формуванням судження про фінансову звітність, процес аудиту можна поділити на окремі етапи. Різні джерела з теорії аудиту мають визначення таких етапів, які дещо відрізняються одне від одного, що в цілому не має принципового значення. Тому умовно можна назвати такі етапи:

- *переддоговірний етап.*
- *етап укладення договору.*
- *етап підготовчої роботи перед безпосереднім проведенням процедур отримання аудиторських доказів, або етап планування аудиту.*
- *етап проведення процедур отримання аудиторських доказів.*
- *етап здійснення заключних процедур.*

Разом з тим МСА 300 «Планування» визначає, що планування не є відокремленою фазою аудиту, а, скоріше, безперервним та ітеративним процесом, який часто починається одразу після (або у зв'язку) виконання попередньої аудиторської перевірки та продовжується до завершення поточного завдання з аудиту.

Планування аудиту означає розробку загальної стратегії виконання завдання та плану аудиту для зменшення аудиторського ризику до прийнятно низького рівня.

Адекватне планування аудиторської перевірки дозволяє забезпечити належну увагу важливим питанням аудиторської перевірки, своєчасне визначення та вирішення потенційних проблем, а також організувати та виконати завдання з аудиту ефективно і якісно. Планування також дозволяє точно розподілити роботу між працівниками аудиторської фірми, які беруть участь у перевірці, що, у свою чергу, полегшує нагляд, керування

та перевірку роботи кожного виконавця та допомагає координувати роботу, яку виконують аудитори підрозділів і експерти, якщо такі є. Природа та обсяг планування залежить від видів діяльності та складності організаційної структури підприємства, досвіду попередньої роботи аудитора з підприємством та змін обставин, що трапляються під час виконання завдання з аудиту.

Отже, процес планування аудиту розпочинається ще на етапі укладення договору, коли проводиться попереднє планування аудиту, під час якого проводиться попередня оцінка обсягів і вартості робіт.

5.2.1. Попереднє планування аудиту

Попереднє планування аудиту проводиться на етапі укладення договору. На цьому етапі головна мета всього комплексу процедур полягає в тому, щоб отримати або оновити знання про майбутнього клієнта, з яким укладається договір, і на підставі цих знань визначити очікуваний обсяг та вартість робіт.

На даному етапі планування аудитор використовує наступні методи та прийоми: перевірка документів, спостереження, аналітичні процедури, усне опитування керівництва і персоналу підприємства.

Вибір та обсяг процедур залежать від знання аудитором галузі клієнта, наявності попереднього досвіду роботи з ним, від ефективності внутрішнього контролю.

Як правило, для того щоб отримати достатній обсяг необхідної інформації аудитор формує спеціальний запит, в якому зазначається перелік необхідної документації та інформації, які має надати підприємство, з яким укладається договір. Якщо підприємство вже не перший рік робить аудит фінансової звітності в аудиторській фірмі, то, зрозуміло, використовується раніше отримана інформація. Приклад можливого варіанта запиту наведено у Додатку Е.1.

Такий запит може адресуватися керівнику та головному бухгалтеру клієнта, що є своєрідною формою залучення керівництва до співробітництва ще до початку перевірки.

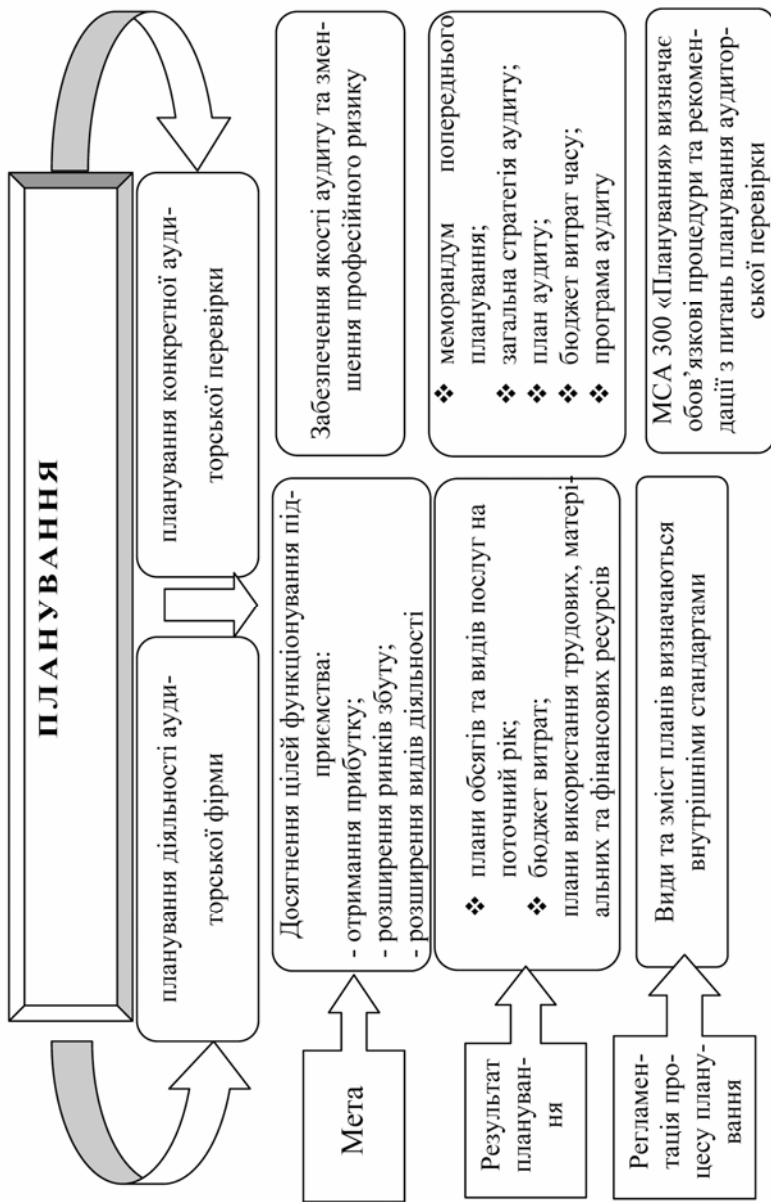


Рис. 5.1. Планування в аудиті

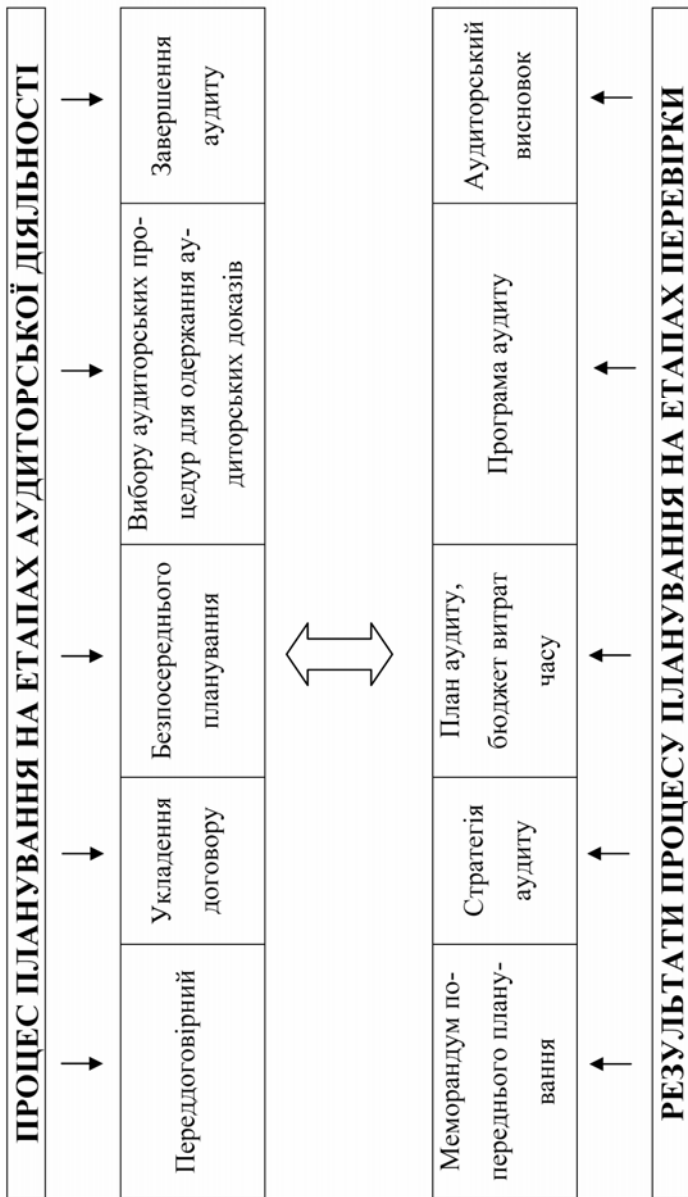


Рис 5.2. Взаємозв'язок етапів планування в процесі проведення

Запит підписується особисто: при поданні його клієнту керівником аудиторської фірми або відповідальним за планування працівником аудиторської фірми.

Бажано, щоб керівництво підприємства надало пояснення щодо відсутності тієї чи іншої інформації або пояснення щодо можливих змін у складі фактично наданої інформації.

Після отримання інформації від майбутнього клієнта аудитор аналізує її склад та якість. Результати такого аналізу можуть бути зафіксовані у формі аналітичної записки або у спеціальній графі аркуша-запиту. Опрацьований запит на інформацію для попереднього планування аудиту зберігається у поточному файлі клієнта.

На етапі попереднього планування головною метою дослідження отриманої інформації є, насамперед, огляд її відповідності прийнятому порядку ведення складання, а саме: дотримання заданої періодичності та затверджених форм. Також звертається увага на інформацію, яка свідчить про здійснення процедур внутрішнього контролю щодо формування бухгалтерської та іншої документації.

Особливу увагу приділяють вивченню документів, що складають правову та організаційну основу діяльності підприємства. Це насамперед:

- *документи, що регламентують діяльність підприємства та його виконавчих органів* (статут, свідоцтво про державну реєстрацію, ліцензії на право здійснення певних видів діяльності, що передбачені статутом);
- *внутрішня нормативна документація* (положення про організаційну структуру та структурні підрозділи, про облікову політику та внутрішній контроль, про документообіг, оперативні накази та розпорядження);
- *документація, що регламентує взаємовідносини власників та адміністрації підприємства* (положення про загальні збори акціонерів, про раду директорів, про ревізійну комісію, про генерального директора, про правління, про структурні підрозділи; посадові інструкції, протоколи засідань ради директорів та наглядової ради).

У разі, коли аудитор отримує всю інформацію, що він назвав у запиті, ця інформація буде міститись у якісно оформлених документах, що, у свою чергу, доповнюється добре організованими бухгалтерським обліком та діловодством (мається на увазі наявність реєстраційних журналів, систематичність та охайність їх ведення, наявність підписів осіб, які пе-

ревіряють), то це все в підсумку сприяє формуванню думки про довіру до системи внутрішнього контролю.

Під час проведення попереднього планування дуже широко використовується процедури опитування керівництва підприємства, персоналу бухгалтерії, діяльність та документи яких мають відношення до питань перевірки.

Якщо процедура попереднього планування проводиться для підприємства, фінансова звітність якого буде перевірятися не в перший раз, то вона проводиться в скороченому обсязі, тобто досліджуються лише зміни, що відбулися з часу минулого аудиту.

Результати попереднього необхідно задокументувати за формою, яка встановлюється самостійно кожною аудиторською фірмою.

Традиційно використовується форма тексту для викладення підсумків попереднього планування. Такий документ може мати назву «Меморандум попереднього планування». До цього текстового опису може додаватися будь-яка інша доречна інформація, наприклад, блок-схеми (для відбивання організаційно-управлінської структури підприємства, документообігу) і т. д. Незважаючи на той факт, що обов'язковість формування меморандуму попереднього планування не встановлюється процедурами МСА, цей документ має велике значення для забезпечення успішного проведення переговорів з клієнтом щодо питань обґрунтування обсягів та ціни аудиту.

В якості прикладу можна навести таку структуру меморандуму попереднього планування аудиту:

- 1) назва клієнта та предмет договору;
- 2) цілі та завдання попереднього планування аудиту;
- 3) інформація, на основі якої проведені попереднє планування та оцінка достатності і переконливості наведеної клієнтом інформації;
- 4) результати попереднього планування, включно із загальними відомостями про об'єкт та бізнес клієнта (специфіка галузевої належності, види діяльності, специфіка виробництва, практика ініціювання угод, схема організаційно-управлінської структури, схема документообігу, особливості інформаційних потоків, облікова політика, організація бухгалтерського підрозділу та системи бухгалтерського обліку, основні фінансово-економічні показники за три останні звітні роки, надійність системи внутрішнього контролю);

- 5) види та обсяг виконаної роботи види та обсяг запланованих робіт;
- 6) розрахунок запланованої вартості робіт;
- 7) закінчення (важливі моменти минулого та наступного аудиту, пропозиції з супутніх послуг, оцінка можливості проведення аудиту).

5.2.2. Формування загальної стратегії аудиту

Після укладення договору на проведення аудиту починається процес безпосереднього планування аудиторської перевірки за укладеним договором. МСА 300 «Планування» (див. Додаток Е.2) визначає, що в основі розробки плану аудиторської перевірки знаходиться документ, який має назву «Загальна стратегія аудиту».

Така загальна стратегія аудиту встановлює обсяг, час та напрямок аудиту та допомагає в розробці більш детального плану аудиту.

Розробка загальної стратегії аудиту включає:

а) визначення характеристик завдання, що встановлюють його обсяг (наприклад, застосована концептуальна основа фінансової звітності, специфічні вимоги галузі до звітності та місцезнаходження підрозділів суб'єкта господарювання;

б) уточнення цілей надання висновку з завдання для планування часу аудиту та характеристики необхідного інформування, наприклад, кінцевих термінів подання проміжної на кінцевої звітності та ключові дані очікуваного інформування управлінського та найвищого управлінського персоналу;

в) розгляд важливих факторів, що визначають головні напрямки зусиль групи з завдання, наприклад, визначення відповідних рівнів суттєвості, попередня ідентифікація зон зі збільшеними ризиками суттєвих викривлень, попередня ідентифікація суттєвих складових та залишків на рахунках, оцінка, чи планує аудитор отримати докази ефективності внутрішнього контролю та ідентифікація останніх подій на суб'єкті господарювання, галузі, фінансовій звітності і т. ін.

Таким чином, в основі загальної стратегії аудиту знаходиться меморандум попереднього планування, який у процесі його подальшого уточнення є своєрідним організаційним каркасом подальшої аудиторської перевірки.

Важливим є те, що *загальна стратегія аудиту та план аудиту повинні розроблятися лише після того, як аудитор дослідить та задокументує систему внутрішнього контролю підприємства і дасть оцінку ризику суттєвих викривлень на рівні фінансових звітів і на рівні тверджень за класами операцій, залишками на рахунках та на рівні розкриття інформації.*

Знання про підприємства, якими володіє аудитор повинні стати основою для розробки плану аудиторської перевірки. Наприклад, підприємство, з яким укладено договір на проведення аудиту фінансової звітності займається виробництвом та реалізацією продуктів харчування для населення. Виробнича структура такого підприємства містить у своєму складі два основних виробництва, які розташовані на різних територіях (областях) і технологічно не пов'язані одне з одним – виробництво овочевих консервів та виробництво молочної продукції. З метою реалізації продукції власної торговельної марки підприємство має розгалужену мережу магазинів фірмової торгівлі – у десятиох областях. Забезпечення сировиною здійснюється на 76% сільськогосподарським підприємством, яке має статус дочірнього. Фінансова звітність та консолідована фінансова звітність має бути перевірена аудитором не пізніше 20 березня (за 30 днів до дати проведення загальних зборів акціонерів).

Отже, перед тим як скласти докладний перелік робіт та календарний план їх виконання, аудитор повинен урахувати всі основні фактори, що впливатимуть на реалізацію процедур збору аудиторських доказів.

По-перше, необхідно визначитися необхідною кількістю та рівнем професійного досвіду працівників аудиторської фірми, які будуть безпосередньо проводити перевірку. За необхідності треба продумати доцільність залучення експертів або інших фахівців, що володіють спеціальними знаннями. Наприклад, у даному разі можливо залучити спеціаліста, який має практичний досвід проведення перевірок сільськогосподарських підприємств.

По-друге, необхідно зробити розподіл працівників аудиторської фірми між окремими підрозділами підприємства з визначенням дати здійснення конкретних процедур та необхідного часу.

По-третє, необхідно врахувати можливість координації та контролю за проведенням перевірки з боку головних спеціалістів аудиторської фірми.

Визначення всіх вищеперелічених обставин і є процесом формування загальної стратегії аудиту для даного клієнта.

Зрозуміло, що практика розробки загальної стратегії аудиту передбачає значно ширше коло обставин, що можуть впливати на результат кінцевого планування аудиторської перевірки. МСА 300 «Планування» має спеціальний додаток, який містить приклади питань, які розглядає аудитор, розробляючи загальну стратегію виконання завдання з аудиту.

МСА 300 визначає обов'язковість документування загальної стратегії аудиту. Це стосується ключових рішень, необхідних для відповідного планування аудиту. Так, наприклад, можна задокументувати загальну стратегію аудиту у вигляді меморандуму, де описано ключові рішення щодо загального обсягу, часу та проведення аудиту.

У підсумку можна назвати основні питання, які вирішуються шляхом розробки загальної стратегії аудиту. МСА 300 визначає, що процес розробки загальної стратегії аудиту допомагає аудиторів встановити характер, час та обсяг ресурсів, необхідних для виконання завдання за умови завершення аудиторських процедур оцінки ризиків:

а) ресурси для конкретних аспектів аудиту, наприклад, використання більш досвідчених членів групи в зонах з високим ризиком або використання експертів для вирішення складних питань;

б) кількість ресурсів для конкретних зон аудиту, наприклад, кількість членів групи, що будуть наглядати за проведенням інвентаризації на основних складах, обсяг перевірки роботи інших аудиторів, якщо аудитор є аудитором групи, або кількість годин в часовому бюджеті аудиту, які необхідно виділити для зон з високим ризиком;

в) час використання цих ресурсів, наприклад, на дату проміжного аудиту чи на ключові дати зміни періодів;

г) управління, використання і нагляд за цими ресурсами, наприклад, коли очікуються інструктаж та обговорення роботи, як партнер з завдання та менеджер планують проводити перевірки (на об'єкті аудиту чи ні), чи закінчувати перевірки контролем якості виконання завдання.

Після вибору загальної стратегії аудиту аудитор починає розробляти детальний план аудиту, де розглядаються питання, ідентифіковані під час вибору стратегії. При цьому аудитор бере до уваги необхідність досягнення цілей аудиту при ефективному використанні своїх ресурсів. Хоча, як правило, аудитор вибирає загальну стратегію до розробки детального плану аудиту, ці два види планування не є дискретним або послідовним процесом, а тісно пов'язані між собою, оскільки зміни в одному з них викликають відповідні зміни в іншому.

5.2.3. План аудиту

План аудиту – це документ, який за своїм змістом є більш деталізованим, ніж загальна стратегія аудиту. Зокрема, він розглядає характер, час та обсяг аудиторських процедур, які повинні виконуватися працівниками аудиторської фірми для отримання достатніх та відповідних аудиторських доказів з метою зменшення аудиторського ризику до прийнятно низького рівня.

МСА 300 «Планування» визначає обов'язковість складання спеціального документа, який розкриває зміст запланованих робіт, тобто плану аудиту.

План аудиту включас:

- Опис характеру, часу та обсягу запланованих процедур оцінки ризиків, достатніх для оцінки ризиків суттєвих викривлень, як це вказано в МСА 315 "Розуміння суб'єкта господарювання і його середовища та оцінка ризиків суттєвих викривлень",
- Опис характеру, часу та обсягу запланованих подальших аудиторських процедур на рівні тверджень для кожного суттєвого класу операцій, залишків на рахунках та розкриттів, як це вказано в МСА 330 "Аудиторські процедури відповідно до оцінених ризиків". План подальших аудиторських процедур відображає рішення, прийняте аудитором, щодо тестування операційної ефективності контролю, а також характеру, часу та обсягу запланованих процедур по суті,
- Інші аудиторські процедури, які необхідно виконати під час проведення перевірки для забезпечення відповідності Міжнародним стандартам аудиту (наприклад, пряме спілкування з юристами суб'єкта господарювання).

Приклад одного з варіантів плану аудиту наведено у Додатку Е.3

Слід зазначити, що процес планування аудиту фінансової звітності підприємства, з яким вперше укладається договір на проведення аудиту, дещо відрізняється від випадків, коли аудиторська фірма продовжує співпрацю з клієнтом. Проте мета та ціль планування аудиту є однаковими незалежно від того, чи є завдання з аудиту першим чи повторюваним.

Під час виконання першого завдання може виявитися необхідним збільшити обсяг планування, оскільки в такому випадку аудитор не має попереднього досвіду співпраці з підприємством, як це є у випадку планування повторюваного завдання. Додаткові питання, які аудитор може

розглядати під час розробки загальної стратегії та плану аудиту для перших завдань з аудиту, можуть включати:

- домовленість з попереднім аудитором (якщо це не заборонено законом або нормативними документами), наприклад, щодо ознайомлення з робочими документами попереднього аудитора;

- будь-які значні питання (включно із застосуванням облікових принципів чи стандартів аудиту або звітності), що обговорювалися з управлінським персоналом підприємства у зв'язку з вибором його аудитором, повідомлення цих питань найвищому правлінському персоналу, та їх вплив на загальну стратегію і план аудиту.

- заплановані аудиторські процедури для отримання достатніх та відповідних аудиторських доказів щодо вступних балансів (залишків на початок періоду) у відповідності до вимог МСА 510 "Перші завдання: залишки на початок періоду»;

- визначення працівників аудиторської фірми, які б мали відповідний рівень знань та компетентності для виконання процедур отримання доказів з урахуванням специфіки діяльності підприємства;

- інші процедури у відповідності до вимог системи контролю якості фірми щодо перших завдань з аудиту (система контролю якості фірми може, наприклад, вимагати залучення іншого партнера або старшого аудитора для перевірки загальної стратегії аудиту до початку виконання важливих аудиторських процедур або перевірки висновків до їх подання клієнту).

Під час розробки плану аудиту МСА 300 обов'язково вимагає закладати в план аудиту процедури, час їх проведення та обсяг, які пов'язані з керуванням та наглядом за роботою працівників аудиторської фірми.

Якщо оцінений ризик суттєвих викривлень зростає, старший аудитор або керівник аудиторської фірми, як правило, збільшує обсяг та час на керування і нагляд за перевіряючими, а також більш детально перевіряє їх роботу. Аналогічно цьому необхідно планувати характер, час та обсяг перевірки роботи групи перевіряючих залежно від знань та компетентності окремих членів групи, які безпосередньо здійснюють процедури збирання аудиторських доказів.

Складений план аудиту підлягає обов'язковому документуванню. Формат та обсяг документування залежать від таких аспектів, як розмір та складність підприємства, що перевіряється, суттєвість, обсяг іншого документування та обставини конкретного завдання з аудиту.

Документування плану аудиту повинно бути достатнім для відображення запланованого характеру, часу та обсягу процедур оцінки ризиків і подальших аудиторських процедур на рівні тверджень для кожного суттєвого класу операцій, залишків на рахунках та розкриттів у відповідь на оцінені ризики.

МСА 300 визначає, що аудитор повинен також документувати будь-які значні зміни до початково запланованої загальної стратегії аудиту і детального плану аудиту, включаючи причини цих значних змін та дії аудитора у відповідь на події, умови або результати аудиторських процедур, що призвели до цих змін. Так, наприклад, керівник аудиторської фірми чи групи, що здійснює аудит, може значно змінити заплановану генеральну стратегію аудиту та план аудиту в результаті суттєвого злиття бізнесів або ідентифікації суттєвого викривлення у фінансових звітах. Документування значних змін до початково запланованої загальної стратегії аудиту і детального плану аудиту та відповідних змін запланованої природи, часу та обсягу аудиторських процедур пояснює кінцеву загальну стратегію і план аудиту та показує відповідні дії аудитора у відповідь на значні зміни, що сталися під час проведення аудиторської перевірки.

Задokumentований план аудиту є підтвердженням відповідності планування та виконання аудиторських процедур. План аудиту затверджується до початку виконання процедур отримання аудиторських доказів, проте він може переглядатися залежно від зміни обставин, що виникають у процесі аудиту. Тобто, *план аудиту не має раз і назавжди сформуваного змісту, його зміст знаходиться в процесі постійного розвитку.*

В яких же випадках можуть відбуватися зміни або корективи у плані аудиту?

Як було зазначено вище, планування аудиту є безперервним ітеративним процесом, що продовжується протягом всього виконання завдання з аудиту. У результаті проведення аудиторської перевірки можуть виникнути неочікувані обставини, змінитись умови отримання аудиторських доказів. У результаті в аудитора може виникнути необхідність внесення змін як в загальну стратегію аудиту, так і в план аудиту. Отже, попередньо заплановані характер, час та обсяг аудиторських процедур необхідно змінити. Так, наприклад, у результаті проведення звірки взаєморозрахунків з постачальником (виконання процедур по суті) було отримано інформацію, що протягом четвертого кварталу звітного року не відбувалося жодних поставок сировини. Проте в обліку підприємства є інформація про відповідні надходження. Було встановлено, що цей факт

відбувся внаслідок помилки в аналітичному обліку розрахунків з кредитором (постачальниками): працівник бухгалтерії неправильно відобразив надходження аналогічної сировини й сформував надлишкову кредиторську заборгованість по одному постачальнику і занизив відповідно кредиторську заборгованість по іншому постачальнику. Отримані аудиторські докази, як видно, суперечать аудиторським доказам, отриманим в результаті тестування операційної ефективності процедур внутрішнього контролю по розрахунках з постачальниками. За подібних обставин аудитор робить переоцінку запланованих аудиторських процедур на основі перегляду оцінених ризиків на рівні тверджень для всіх або деяких класів операцій, залишків на рахунках або розкриттів, а саме: доречно збільшити обсяг запитів до кредиторів, а також необхідно провести додаткові аналітичні процедури, які направлені на аналіз залишків та руху кредиторської заборгованості.

У процесі складання програми аудиту може формуватися спеціальний документ, який має назву «Бюджет витрат часу». Це похідний документ, в якому проводиться розподіл робіт між працівниками аудиторської фірми, які будуть брати безпосередню участь в аудиторській перевірці фінансової звітності підприємства, з яким було укладено договір.

На підставі затвердженого бюджету витрат часу проводиться розрахунок заробітної плати працівників аудиторської фірми, а також здійснюється контроль за фактичними витратами часу працівниками на проведення процедур отримання аудиторських доказів. Приклад можливого варіанта бюджету витрат часу наведено у Додатку Е.4

5.3. Програма аудиту

Програма аудиту – це документ, що містить перелік завдань у визначеній послідовності їх виконання, за допомогою яких отримуються достатні та надійні аудиторські докази у відповідності до мети перевірки щодо відповідного клієнта. Іншими словами, програма аудиту – це докладні інструкції, яких повинні дотримуватися працівники аудиторської фірми в процесі здійснення аудиту фінансової звітності чи виконанні інших завдань.

Для розробки програм можна використовувати стандартні аудиторські програми або контрольні листи щодо проведення аудиту, які розробляються аудиторською фірмою. Стандартні аудиторські програми є

власними розробками аудиторської фірми, вони втілюють в собі накопичений професійний досвід виконання різних видів робіт і тому є своєрідним ноу-хау.

Разом з тим неможливо розробити універсальні програми перевірки, бо немає повністю схожих підприємств, навіть якщо вони працюють в одній галузі, мають схожі виробничі та організаційні структури. Завжди будуть існувати обставини щодо конкретного підприємства, які формують фактори властивого ризику та ризику суттєвих викривлень. Тому коли використовуються стандартні програми або контрольні листи, необхідно їх доробляти відповідно до умов конкретного завдання.

Під час підготовки програми аудиту для виконання робіт по конкретному договору доречно враховувати такі обставини:

- визначені оцінки ризику суттєвих викривлень;
- рівень впевненості, який має бути забезпечений при отриманні аудиторських доказів у процесі виконання процедур по суті;
- заплановані терміни виконання тестів контролю і процедур по суті;
- можливість координації будь-якої позиції в плані перевірки, наприклад, заміна одного працівника на іншого, надання технічної або методичної допомоги;
- кількість асистентів (тобто працівників аудиторської фірми, які мають менший досвід роботи в порівнянні зі старшим персоналом);
- необхідність залучення інших аудиторів або експертів.

Програма аудиту, як і інші документи, що формуються в процесі перевірки, є важливим інструментом, який дозволяє забезпечити якісне надання професійних послуг, а також зменшити ризик невиявлення суттєвих помилок.

Отже, в програмі конкретизуються процедури, що необхідно виконати для отримання аудиторських доказів щодо тверджень, які містять показники та інформація у фінансовій звітності.

Виконання визначеного комплексу процедур залежить від вибраного аудиторського підходу.

По-перше, процедури отримання аудиторських доказів можна побудувати стосовно інформації, яка систематизується на рахунках бухгалтерського обліку й потім служить підставою для формування відповідного показника фінансової звітності.

По-друге, процедури отримання аудиторських доказів можна побудувати для перевірки інформації про господарські операції в розрізі го-

сподарських циклів, що відбуваються на підприємстві, і пов'язаних з ними рахунків бухгалтерського обліку.

Традиційно в теорії аудиту виділяють такі цикли господарських операцій:

- фінансово-інвестиційний,
- цикл придбання і витрат,
- виробничий,
- цикл реалізації та отримання доходів.

У першому випадку організація процесу виконання аудиторських процедур приваблює своєю простотою, але головним недоліком є те, що такий підхід вимагає дублювання окремих процедур, а також механічне підтвердження залишків на рахунках без урахування їх взаємозв'язку. Наприклад, якщо досліджуються операції, які було зафіксовано на бухгалтерському рахунку 311 «Рахунки в банку у національній валюті», то за дебетом цього рахунка будуть накопичуватися суми, пов'язані з отриманням виручки від погашення дебіторської заборгованості покупців. У той же час при дослідженні операцій по бухгалтерському рахунку 361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями та замовниками» по кредиту фіксуються відповідні суми погашення дебіторської заборгованості.

При застосуванні другого підходу до процесу організації виконання аудиторських процедур найбільше приваблює системний характер і усунення головного недоліку, який існує у першому випадку. Проте на практиці іноді дуже складно буває зробити групування рахунків бухгалтерського обліку, які беруть участь у накопиченні та систематизації наслідків господарських операцій за циклами. Це пов'язано, головним чином з тим, що не завжди робочий план рахунків на підприємстві дозволяє чітко розділити інформацію про господарські операції. Наприклад, на бухгалтерському рахунку 361 «Розрахунки з вітчизняними покупцями та замовниками» за кредитом може обліковуватися кредиторська заборгованість по розрахунках з постачальниками та аванси отримані від покупців. Крім того, навіть якщо підприємство коректно використовує рахунки бухгалтерського обліку, у їх складі є такі, що використовуються для накопичення інформації про господарські операції різних циклів, наприклад, бухгалтерський рахунок 311 «Рахунки в банку у національній валюті» містить операції руху грошових коштів, що пов'язані з циклом придбання, отримання доходів та фінансово-інвестиційним циклом. Тому кожна аудиторська фірма проводить розподіл рахунків, які містяться в робочому плані

рахунків підприємства виходячи з умов конкретного підприємства, звітність якого перевіряється, та власного професійного досвіду.

Незалежно від вибраного підходу до організації процесу проведення аудиторських процедур, програма повинна визначати комплекс дій для отримання доказів стосовно окремих тверджень, які містять фінансові звіти, а саме:

- існування,
- права і зобов'язання,
- повнота,
- оцінка вартості та розподіл,
- наявність,
- точність,
- відсічення,
- операції та події, відображені на відповідних рахунках,
- права та зобов'язання ,
- класифікація та зрозумілість.

Один з варіантів програми аудиту наведено у Додатку Е.5.

Програма може бути представлена у формі таблиці, яка містить перелік аудиторських процедур, що є необхідними для виконання. Процедури або тести можна записувати під заголовками, що відображають твердження керівництва щодо фінансової звітності (цілі) та тести для будь-якої сфери аудиту. Так, під певним номером (кодом) вказують твердження (цілі) "Права й зобов'язання", після чого перелічують під відповідними порядковими номерами (кодами) процедури аудиту, націлені на перевірку дотримання або недотримання даного твердження (або досягнення чи не досягнення даної цілі). Далі наводиться наступне твердження і т.д.

Програма аудиту також може бути складена у вигляді програми тестів контролю та тестів (процедур) по суті. Програма тестів контролю являє собою сукупність дій, спрямованих на збирання інформації про ефективність функціонування системи внутрішнього контролю клієнта. Програма тестів по суті – це детальна перевірка правильності відображення у бухгалтерському обліку оборотів та залишків по рахунках, тобто перелік дій для детальних конкретних перевірок. У цьому випадку аудитор визначає конкретні сфери аудиту (розділи бухгалтерського обліку), які він буде перевіряти, та складає програму по кожній з них.

З кожного розділу програми формуються документально підтверджені висновки, які є основою для формування та висловлення думки аудитора в аудиторському звіті та висновку.

Програму аудиту, як і загальний план, слід переглядати в ході перевірки (якщо це необхідно). Причини всіх змін мають бути задокументовані.

Контрольні запитання до розділу

1. Визначте місце і роль планування в аудиті.
2. Класифікуйте процедури планування залежно від стадії аудиторської перевірки.
3. Порівняйте мету, регламентацію та результати планування діяльності аудиторської фірми та конкретної перевірки.
4. Перелічіть основні документи, які використовує аудитор у процесі планування, та документи, які є наслідком планування.
5. У чому полягає призначення бюджету витрат часу.
6. Назвіть умови, за яких бюджет витрат часу може бути переглянутим.
7. Дайте стислу характеристику циклам господарських операцій у контексті аудиторської перевірки.
8. Назвіть твердження керівництва та управлінського персоналу, які містяться у фінансових звітах.
9. Визначте місце програми аудиту в процесі планування та назовіть основні вимоги до її складання.
10. Назвіть імовірні причини перегляду плану та програми аудиту.

Розділ 6. «Аудиторські докази. Методи і прийоми аудиту»

Глосарій до розділу: аудиторські докази, достатність і відповідність доказів, перевірка записів або документів, перевірка матеріальних активів, спостереження, запити, підтвердження, перерахування, повторне виконання, твердження керівництва щодо показників фінансової звітності

6.1. Нормативно-правове забезпечення збирання аудиторських доказів

Одним із ключових питань, які регулюють міжнародні стандарти аудиту, є питання обґрунтованості аудиторської думки. Законом України «Про аудиторську діяльність» встановлено, що аудитор має право самостійно визначати форми і методи проведення аудиту та надання інших аудиторських послуг. Проте забезпечити високий рівень якості таких послуг (і як наслідок, зменшити професійний (аудиторський) ризик) можливо лише за умови дотримання процедур і правил, які розглядаються міжнародними стандартами аудиту.

Спеціальним стандартом, що визначає поняття аудиторських доказів, їх види, умови забезпечення достатності та надійності й процедури отримання, є *Міжнародний стандарт аудиту 500 «Аудиторські докази»* (надалі – МСА 500).

Окрім МСА 500, цілий ряд інших стандартів встановлюють додаткові вимоги щодо процедур отримання аудиторських доказів. Зокрема, це такі стандарти:

Міжнародний стандарт аудиту 501 «Аудиторські докази: додаткові міркування щодо окремих статей» (надалі – МСА 501),

- *Міжнародний стандарт аудиту 5 «Зовнішні підтвердження»* (надалі – МСА 505),
- *Міжнародний стандарт аудиту 510 «Перше завдання: залишки на початок періоду»* (надалі – МСА 510),
- *Міжнародний стандарт аудиту 520 «Аналітичні процедури»* (надалі – МСА 520),

- *Міжнародний стандарт аудиту 530 «Аудиторська вибірка та інші процедури тестування»* (надалі – МСА 530),
- *Міжнародний стандарт аудиту 540 «Аудиторська перевірка облікових оцінок»* (надалі – МСА 540),
- *Міжнародний стандарт аудиту 545 «Аудит оцінок за справедливою вартістю та розкриття інформації»* (надалі – МСА 545),
- *Міжнародний стандарт аудиту 550 «Зв'язані сторони»* (надалі – МСА 550),
- *Міжнародний стандарт аудиту 560 «Подальші події»* (надалі – МСА 560),
- *Міжнародний стандарт аудиту 570 «Безперервність»* (надалі – МСА 570),
- *Міжнародний стандарт аудиту 580 «Пояснення управлінського персоналу»* (надалі – МСА 580).

6.2. Поняття про аудиторські докази, їх види

Для досягнення мети аудиту – формування висновку про достовірність фінансової звітності – необхідно зібрати інформацію, на підставі якої аудитор зможе зробити відповідне обґрунтування такого висновку. Сукупність отриманої інформації формує аудиторські докази.

МАС 500 «Аудиторські докази» дає таке визначення:

«Аудиторські докази» – це вся інформація, яку використовує аудитор для формування висновків, на яких ґрунтується аудиторська думка; вони охоплюють всю інформацію, яка міститься в облікових записах, що є основою:

- фінансових звітів,
- іншої інформації.

Аудиторські докази, які містяться в облікових записах, включають, наприклад, наступне: записи бухгалтерських проводок, первинні документи (рахунки, контракти, розрахункові таблиці тощо). Формування показників фінансової звітності напряму пов'язана з технологією збирання та систематизації інформації про здійснені господарські операції на раху-

нках бухгалтерського обліку. Отже, облікові записи, а також підстави для їх здійснення (первинні документи та дані аналітичного обліку) є найважливішим джерелом для отримання аудиторських доказів.

Аудиторські докази, які містяться в іншій інформації, включають, наприклад, наступне:

- протоколи зборів;
- підтвердження третіх сторін;
- висновки аналітиків;
- порівняльні дані про конкурентів (аналіз оцінних показників);
- посібники з процедур контролю;
- інформацію, отриману аудитором за допомогою таких аудиторських процедур, як запит, спостереження та перевірка;
- інформацію, розроблену аудитором або доступну йому, яка надає аудиторів можливість дійти висновку на основі достатніх доказів.

Така інформація необхідна, головним чином, для обґрунтування висновків щодо повноти розкриття та достовірності оцінки приміток до фінансових звітів, а також отримання впевненості щодо тези про безперервність діяльності підприємства.

Слід виділити два фактори, які впливають на процес оцінки зібраних аудиторських доказів:

- 1) здатність доказів формувати основу для судження стосовно фінансових звітів,
- 2) розмір витрат, які несе аудитор у зв'язку з отриманням цих доказів (фактичний час, який оплачується замовником, на отримання доказів).

Ці фактори мають протилежний вплив. Чим більше доказів буде зібрано, тим обґрунтованішим буде висновок, але процес аудиту завжди має обмеження у часі.

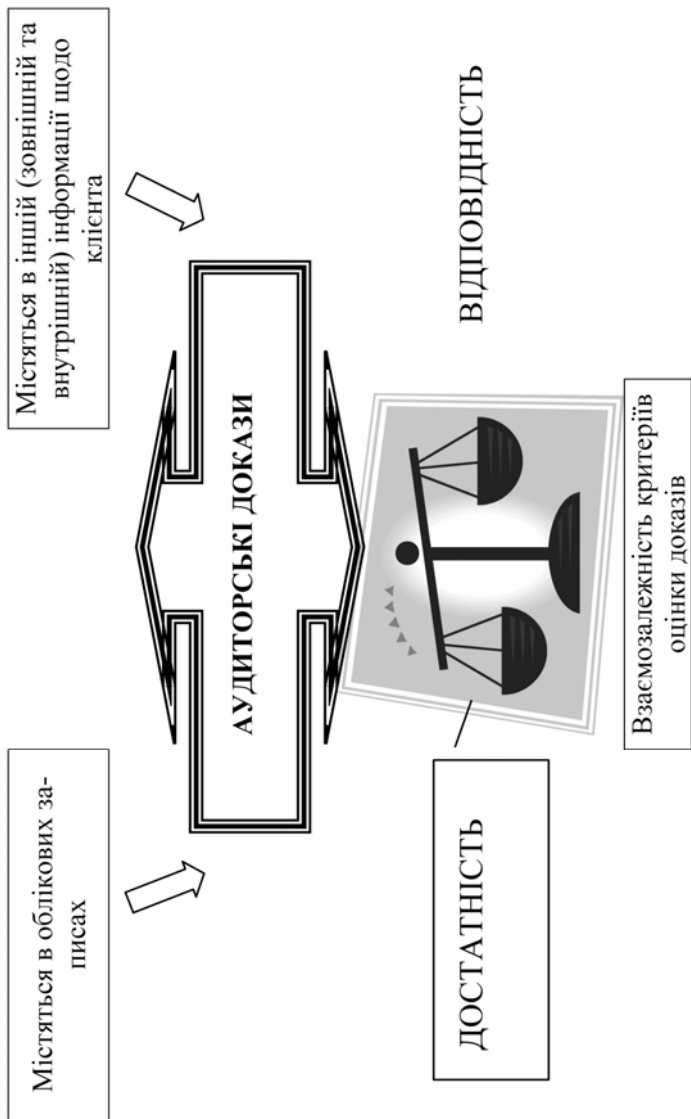


Рис. 6.1. Зовнішнє та внутрішнє розуміння сутності аудиторських доказів

З метою досягнення рівноваги між вище названими пріоритетами МСА 500 «Аудиторські докази» вимагає враховувати вимоги щодо їх достатності та відповідності.

Достатність аудиторських доказів – це критерій оцінки кількості аудиторських доказів.

Необхідна кількість аудиторських доказів, у першу чергу, залежить від значення оціненого ризику суттєвих викривлень у фінансових звітах замовника. Чим більше значення ризику суттєвих викривлень – тим більший обсяг доказів повинен отримати аудитор. Разом з тим на обсяг доказів впливає професійний досвід аудитора. Як правило, процедури отримання доказів передбачають застосування вибіркового дослідження даних бухгалтерського обліку та іншої інформації. Обсяг такого вибіркового обстеження залежить від результатів аналізу обставин, які складаються під час проведення конкретної перевірки.

Відповідність аудиторських доказів – це критерій оцінки їх якості. Відповідність аудиторських доказів по-іншому ще може називатися – «доречність» або «релевантність».

Релевантні докази – це докази, які мають цінність для вирішення поставленої проблеми. Отримані аудиторські докази можуть бути доречними для формування судження стосовно одного поставленого завдання, але недоречними для інших. Наприклад, здійснення інвентаризації дає можливість переконатись у наявності активів, але не може підтвердити право власності та реальність їх оцінки.

Достатність та відповідність аудиторських доказів є взаємозалежними. Однак отримання більшої кількості аудиторських доказів не може компенсувати їх низької якості.

На достовірність аудиторських доказів впливає джерело їх отримання та характер (див. рис. 6.2).

Залежно від **джерел отримання** існують такі види аудиторських доказів:

- докази, які отримуються із зовнішніх джерел,
- докази, що отримуються із внутрішніх джерел,
- докази, які отримуються безпосередньо аудитором.

За **характером форми існування** аудиторські докази бувають:

- докази, які існують у формі документів (на паперових, електронних чи інших носіях),
- докази, отримані у формі усних пояснень,
- докази, які зафіксовані в оригіналах первинних документів,

- докази, які зафіксовані в копіях документів.

Існують спеціальні правила, за допомогою яких, аудитор може оцінити достовірність отриманих аудиторських доказів.

Правило перше. Аудиторські докази достовірніші, якщо отримані з незалежних джерел за межами підприємства, що перевіряється.

Аудиторські докази у формі оригіналів письмових відповідей на запити про підтвердження, отримані безпосередньо аудитором від третіх сторін, можуть допомогти знизити ризик суттєвого викривлення для відповідних тверджень до прийнятно низького рівня. Для цього повинні виконуватися 2 умови:

а) докази мають бути отримані від джерела, яке не зв'язане із підприємством відносинами власності та/або корпоративного управління;

б) якщо розгляд таких доказів можна проводити окремо або разом з аудиторськими доказами, отриманими в результаті проведення інших аудиторських процедур.

Правило друге. Аудиторські докази, отримані із внутрішніх джерел, достовірніші, якщо відповідні процедури внутрішнього контролю є ефективними.

Якщо аудитор використовує інформацію, створену безпосередньо системою контролю та обліку, яка застосовується на підприємстві, то йому слід отримати аудиторські докази щодо точності та повноти отриманої інформації.

Наприклад, аудитор може отримати аудиторські докази точності та повноти інформації шляхом перевірки заходів контролю за створенням та збереженням інформації.

Правило третє. Аудиторські докази, отримані безпосередньо аудитором (спостереження за проведенням інвентаризації), достовірніші, ніж аудиторські докази, отримані непрямо або шляхом припущення (наприклад, запит про дотримання процедур проведення інвентаризації, на якій не був присутній аудитор).

Докази, зібрані і задокументовані безпосередньо аудитором, є найбільш достовірними. Якщо аудитор не може контролювати процесу отримання інформації від третіх осіб (дебіторів, кредиторів, банку тощо), то рівень довіри до набутих доказів дещо знижується.

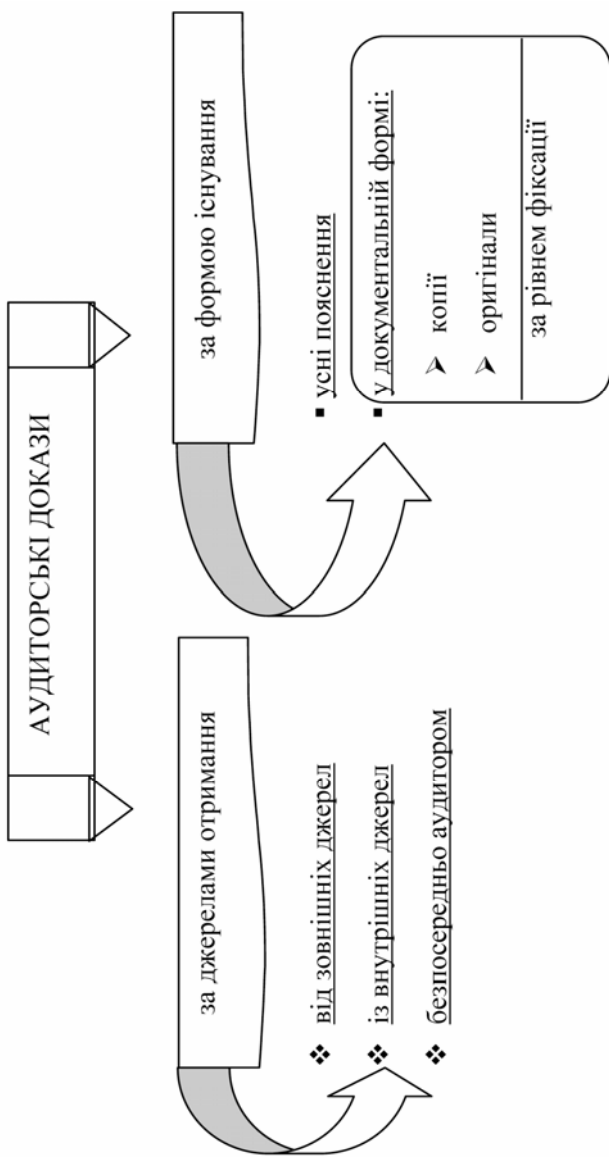


Рис. 6.2. Класифікація аудиторських доказів

Правило четверте. Аудиторські докази достовірніші, якщо вони існують у формі документів, що зберігаються на паперових, електронних чи інших носіях (наприклад, стенограма зборів, записана під час їх проведення, достовірніша, ніж пізніше усне подання обговорюваних питань).

Усні свідчення є найменш надійними аудиторськими доказами (до них також відноситься випадково почута аудитором інформація).

Правило п'яте. Аудиторські докази, отримані з оригіналів документів, достовірніші, ніж аудиторські докази, отримані з ксерокопій чи копій, переданих факсом.

Отримані докази аудитор не досліджує з позицій їх автентичності, бо він не має на це професійної підготовки. Відповідальність за достовірність наданої інформації, яка є джерелом доказів, несе керівництво підприємства, звітність якого перевіряється.

Разом з тим підвищення рівня надійності аудиторських доказів можлива шляхом застосування спеціальних процедур, які полягають у тому, що аудитор здійснює послідовне зіставлення доказів, отриманих із різних джерел чи різного характеру.

Невідповідність одних доказів іншим може свідчити, що окремих аудиторський доказ є недостовірним. Для усунення такої невідповідності аудитор повинен отримати додаткові докази.

Наприклад. Факт включення до складу активів дебіторської заборгованості покупця на звітну дату підтверджується записами в реєстрах аналітичного обліку та відповідними первинними документами. Під час аудиту було отримано інформацію з преси про порушення справи про банкрутство щодо цього дебітора. Отже, вважається сумнівним визнання такої дебіторської заборгованості у складі активів.

Керівництвом підприємства було надано усне пояснення про те, що в забезпечення дебіторської заборгованості покупцем було оформлено заставу високоліквідне майно.

На запит аудитора до відповідних органів обліку заставного майна було отримано підтверджувальну інформацію.

6.3. Твердження у фінансових звітах, щодо яких отримуються аудиторські докази

Порядок складання фінансової звітності в Україні визначається спеціальними правилами (принципами), які містять Положення (стандарти) бухгалтерського обліку. Сукупність таких принципів становить концептуальну основу фінансової звітності.

Концептуальна основа, за якою складається фінансова звітність в Україні, визначається П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». *Фінансова звітність підприємства формується з дотриманням таких принципів:*

- *автономності підприємства*, за яким кожне підприємство розглядається як юридична особа, що відокремлена від власників. Тому особисте майно і зобов'язання власників не повинні відображатись у фінансовій звітності підприємства;
- *безперервності діяльності*, що передбачає оцінку активів і зобов'язань підприємства виходячи з припущення, що його діяльність триватиме далі;
- *періодичності*, що припускає розподіл діяльності підприємства на певні періоди часу з метою складання фінансової звітності;
- *історичної (фактичної) собівартості*, що визначає пріоритет оцінки активів виходячи з витрат на їх виробництво та придбання;
- *нарахування та відповідності доходів і витрат*, за якими для визначення фінансового результату звітного періоду слід зіставити доходи звітного періоду з витратами, які були здійснені для отримання цих доходів. При цьому доходи і витрати відображаються в обліку і звітності у момент їх виникнення незалежно від часу надходження і сплати грошей;
- *повного висвітлення*, згідно з яким фінансова звітність повинна містити всю інформацію про фактичні та потенційні наслідки операцій і подій, яка може вплинути на рішення, що приймаються на її основі;
- *послідовності*, що передбачає постійне (із року в рік) застосування підприємством обраної вибіркової політики. Зміна облікової політики повинна бути обґрунтована і розкрита у фінансовій звітності;

- *обачності*, згідно з якою методи оцінки, що застосовуються в бухгалтерському обліку, повинні запобігати заниженню оцінки зобов'язань та витрат і завищенню оцінки активів і доходів підприємства;
- *превалювання змісту над формою*, за яким операції повинні обліковуватися відповідно до їх сутності, а не лише виходячи з юридичної форми;
- *єдиного грошового вимірника*, який передбачає вимірювання та узагальнення всіх операцій підприємства у його фінансовій звітності в єдиній грошовій одиниці.

Застосування єдиних принципів складання фінансової звітності має на меті забезпечити її якісні характеристики, які полягають у наступному:

- інформація, яка надається у фінансових звітах, повинна бути дохідлива і розрахована на однозначне тлумачення її користувачами за умови, що вони мають достатні знання та зацікавлені у сприйнятті цієї інформації,

- фінансова звітність повинна містити лише доречну інформацію, яка впливає на прийняття рішень користувачами, дає змогу вчасно оцінити минулі, теперішні та майбутні події, підтвердити та скоригувати їхні оцінки, дані у минулому,

- *фінансова звітність повинна бути достовірною*. Інформація, наведена у фінансовій звітності, є достовірною, якщо вона не містить помилок та перекручень, які здатні вплинути на рішення користувачів звітності,

- фінансова звітність повинна *надавати можливість користувачам порівнювати*:

- фінансові звіти підприємства за різні періоди;
- фінансові звіти різних підприємств.

Передумовою зіставності є наведення відповідної інформації попереднього періоду та розкриття інформації про облікову політику та її зміни.

Принципи складання фінансової звітності, а також якісні характеристики, які необхідно забезпечити, формують технологію процесу складання показників фінансової звітності.

Відповідальність за достовірне подання та розкриття інформації, яка міститься у фінансових звітах, несе керівництво підприємства. Ця відповідальність означає, що керівництво, яке подає звітність, робить

твердження щодо визнання, оцінки, подання різних елементів фінансових звітів та розкриття пов'язаної з ними інформації.

Таким чином, у процесі аудиторської перевірки необхідно отримати докази, які підтверджують або спростовують відповідні твердження, що містять показники форм фінансової звітності та інформація приміток.

Показники форм фінансової звітності, як відомо, відрізняються за своїм характером.

Так, статті Балансу – це моментні показники. Вони формуються шляхом групування сальдо по активних рахунках у статті активу та групування сальдо по пасивних рахунках у статті пасиву.

Статті Звіту про фінансові результати – це інтервальні показники. Вони формуються шляхом відображення накопичених оборотів за звітний період по рахунках обліку доходів та витрат.

Інформація, яка розкривається у примітках до фінансових звітів, може мати як інформацію, яка сформувалася в системі рахунків бухгалтерського обліку, так і іншу аналітичну (в тому числі текстову) інформацію.

Отже, різні статті фінансової звітності містять різні твердження.

МСА 500 «Аудиторські докази» поділяє твердження, щодо яких збираються аудиторські докази, на три категорії.

Перша категорія тверджень. Твердження, які містять показники балансу, або ***твердження про залишки на рахунках на кінець періоду.*** Це такі твердження:

➤ **існування:** активи, зобов'язання та частки участі у капіталі існують;

➤ **права і зобов'язання:** підприємство утримує чи контролює права на активи, зобов'язання є зобов'язаннями підприємства;

➤ **повнота:** відображені всі активи, зобов'язання та частки участі у капіталі, які мають бути відображені у звітності;

➤ **оцінка вартості та розподіл:** активи, зобов'язання та частки участі у капіталі включені у фінансові звіти у відповідних сумах і будь-які остаточні коригування оцінки вартості та розподілу відображені у звітності відповідним чином;

Наприклад. Станом на 31 грудня 2007 року підприємство відобразило у статті «Товари» активу балансу суму 215,0 тис. грн. Інформація, яка подана у цій статті має за собою такі твердження керівництва підприємства:

По-перше, існування – станом на 31 грудня звітного року такі товари існували й мали всі ознаки активу (тобто це – ресурси, контрольовані підприємством у результаті минулих подій, використання яких, як очікується, приведе до надходження економічних вигод у майбутньому).

По-друге, повнота – підприємство може частину власних товарів передати на відповідальне зберігання на склади іншого підприємства. Проте вартість таких переданих товарів повинна включатися до складу власних оборотних активів. Тобто керівництво підприємства стверджує, що до складу статті активу «Товари» включено й вартість товарів, які зберігаються на іншому підприємстві.

По-третє, права і зобов'язання – відомо, що підприємство може реалізовувати як власні товари, так і ті, що отримує за договорами комісії, отже не має на них права власності. Залишки нереалізованих товарів, які були отримані за договорами комісії, підприємство обліковує на позабалансових рахунках і не може включати до складу власних активів. Таким чином, керівництво підприємства стверджує, що стаття активу балансу «Товари» відображає вартість лише власних товарів за виключенням комісійних.

По-четверте, оцінка вартості та розподіл – з метою організації обліку руху товарів, обліковою політикою підприємства може визначатися застосування методу ціни продажу, за яким товари в роздрібній мережі обліковуються за ціною продажу, тобто з урахуванням торговельної націнки. Проте принцип історичної (фактичної) собівартості, який визначає пріоритет оцінки активів, виходячи з витрат на їх виробництво та придбання, вимагає формувати статтю «Товари» без урахування торговельної націнки. Крім того, оборотні активи, до яких відносяться й товари, відображаються на звітну дату за найменшою з двох оцінок: або за вартістю придбання, або за чистою вартістю реалізації. Таким чином, при формуванні значення показника активу балансу «Товари» керівництво підприємства стверджує, що сума 215,0 тис. грн. не включає торговельної націнки, яка сформована на залишок товарів у роздрібній мережі, а також про те, що чиста вартість продажу залишків товарів перевищує суму 215,0 тис. грн.

Друга категорія тверджень. Твердження, які містять показники Звіту про фінансові результати або ***твердження щодо класів операцій та подій за період, що перевіряється.*** Це такі твердження:

➤ **наявність:** операції та події, які відображені у звітності, відбулися та стосуються підприємства;

- **повнота:** відображені всі операції та події, які мають бути відображені у звітності;
- **точність:** суми, інші дані, які стосуються відображених у звітності операцій та подій, відображені належним чином;
- **відсічення:** операції та події відображені у відповідному звітному періоді;
- **операції та події відображені на відповідних рахунках.**

Наприклад. Підприємство реалізує частину власної продукції іншому підприємству, яке має статус дочірнього (частка у статутному фонді становить 73%). У зв'язку з тим, що частину реалізації здійснює філія, яка знаходиться в іншому географічному регіоні, інформація про поставки продукції потребує додаткового документального підтвердження, яке може надходити із затримкою в часі. Крім того, підприємство надає послуги по продажу товарів за договорами комісії.

У Звіті про фінансові результати в статті «Доходи (виручка) від реалізації товарів (робіт, послуг)» підприємство показало дохід у сумі 243550,0 тис. грн. Інформація, яка подана у цій статті, має за собою такі твердження керівництва підприємства:

По-перше, наявність – до складу власного доходу від реалізації підприємство може включити лише доходи від надання комісійних послуг. Отже, керівництво підприємства стверджує, що сума 243550,0 тис. грн. не включає виручки від продажу комісійного товару, яка не стосується підприємства, що звітує. Отриманий дохід від надання послуг по реалізації комісійного товару підтверджується підприємством-комітентом, про що існують належним чином оформлені акти прийому-передачі виконаних робіт.

По-друге, повнота – до складу доходу від реалізації товарів (робіт, послуг) включено всі доходи з урахуванням тих, щодо яких документальне підтвердження було отримано із запізненням. Крім того, це твердження керівництва пов'язано з тим, що ним декларується відсутність «лівих» або неврахованих доходів, які можуть виникати внаслідок зловживань та шахрайства.

По-третє, точність – доходи від реалізації власної продукції дочірнього підприємства визнаються з урахуванням вимог, які викладено у П(С)БО 12 «Фінансові інвестиції». Сума прибутку (збитку) від дочірнього підприємства активів, що припадає на частку інвестора, включається до складу доходів (витрат) майбутніх періодів з визнанням їх прибутком (збитком) інвестора лише після продажу дочірнім підприємством цього

активу іншим особам або в періодах амортизації одержаних чи придбаних необоротних активів.

Отже, керівництво підприємства стверджує, що дохід від реалізації власної продукції дочірнього підприємства протягом звітного року включає лише ту частину прибутку, яка розрахована з урахуванням залишків аналогічної продукції на кінець звітного року, що знаходиться на складах дочірнього підприємства-покупця.

По-четверте, відсічення – несвоєчасно отримані документальні підтвердження про обсяги реалізації від філії можуть мати наслідком те, що у минулих звітних періодах підприємством були допущені помилки у визначенні суми доходів від реалізації. Відомо, що при складанні фінансової звітності необхідно дотримуватися принципу нарахування та відповідності доходів і витрат, за яким для визначення фінансового результату звітного періоду слід зіставити доходи звітного періоду з витратами, які були здійснені для отримання цих доходів. Вимоги цього принципу зафіксовано в П(С)БО 6 «Виправлення помилок».

Таким чином, керівництво підприємства стверджує, що до складу доходів від реалізації звітного року включено лише доходи від операцій, які фактично відбулись у звітному році, а всі інші коригування, які необхідно було провести у зв'язку з виправленням помилок, не вплинули на значення відповідної статті доходів.

По-п'яте, операції та події відображено на відповідних рахунках, як правило, кожне підприємство отримує різні види доходів, які за своїм змістом мають різні класифікаційні ознаки. Так, виділяють доходи від операційної діяльності, фінансової та інвестиційної діяльності. З метою систематизації інформації про отримання доходів різних видів підприємство використовує різні рахунки обліку, обороти по яких формують дані для відповідних статей Звіту про фінансові результати. Отже, керівництво підприємства стверджує, що до складу статті «Дохід (виручка) від реалізації товарів (робіт, послуг)» включено лише доходи від основної (операційної) діяльності.

Третя категорія тверджень. Твердження, які містяться в інформації приміток, або твердження про розкриття і подання інформації. Це такі твердження:

➤ **наявність та права і зобов'язання:** події, операції та інші питання, інформація про які розкрита, відбулися та стосуються підприємства;

➤ **повнота:** включено розкриття всієї інформації, яка має бути включеною у фінансові звіти;

➤ **класифікація та зрозумілість:** фінансова інформація подана та визначена відповідним чином і розкриття інформації чітко сформульоване;

➤ **точність та оцінка вартості:** фінансова та інша інформація розкрита достовірно і у відповідних сумах.

Отже, показники, або інформація, різних складників фінансової звітності має за собою різну сукупність тверджень керівництва підприємства. Проте окремі твердження можуть відноситися до інформації різних форм звітності (див. табл. 6.1).

Таблиця 6.1

Взаємозв'язок між видами тверджень керівництва у фінансових звітах та різними формами фінансових звітів.

Твердження	Складники фінансової звітності			Зміст твердження
	Форма № 1	Форми 2,3,4	Примітки	
1	2	3	4	5
існування	X			активи, зобов'язання та частки участі у капіталі існують
права і зобов'язання	X			підприємство утримує чи контролює права на активи, зобов'язання є зобов'язаннями підприємства
повнота	X	X	X	відображені всі активи, зобов'язання та частки участі у капіталі, всі операції та події, які мають бути відображені у звітності, фінансова та інша інформація розкрита достовірно і у відповідних сумах
оцінка вартості та розподіл	X		X	активи, зобов'язання та частки участі у капіталі включені у фінансові звіти у відповідних сумах та будь-які остаточні коригування оцінки вартості та розподілу відображені у звітності відповідним чином,
наявність		X	X	операції та події, які відображені у звітності, відбулися та стосуються підприємства

Продовження таблиці

1	2	3	4	5
точність		X	X	суми інші дані, які стосуються відображених у звітності операцій та подій, відображені належним чином, фінансова та інша інформація розкрита достовірно і у відповідних сумах
відсічення		X		операції та події відображені у відповідному звітному періоді
операції та події відображені на відповідних рахунках		X		адекватне застосування рахунків бухгалтерського обліку для систематизації інформації про господарські операції
права та зобов'язання	X		X	події, операції та інші питання, інформація про які розкрита, відбулися та стосуються підприємства
класифікація та зрозумілість			X	фінансова інформація подана та визначена відповідним чином і розкриття інформації чітко сформульоване

Таким чином, для того щоб визначитися з переліком, обсягом аудиторських доказів та процедурами їх отримання, аудитор спочатку визначає для кожної статті фінансової звітності твердження, які містить відповідна стаття, а потім для встановленого твердження визначає доказ, джерело та процедуру його отримання.

6.4. Процедури отримання аудиторських доказів

6.4.1. Види аудиторських процедур за їх характером

Перед тим, як почати процес збору аудиторських доказів стосовно тверджень, які містять фінансові звіти, аудитор, як відомо, проводить цілий комплекс процедур, які направлені на оцінку ризиків суттєвих викривлень як на рівні фінансових звітів, так і на рівні тверджень за класами операцій, залишків на рахунках та на рівні розкриття інформації. Після того, як буде проведена оцінка ризику суттєвих викривлень в цілому й щодо окремих тверджень, необхідно визначитися з підходом до виконання подальших аудиторських процедур, які будуть пов'язані безпосередньо з отриманням аудиторських доказів, на яких ґрунтуватиметься висно-

вок про фінансову звітність. Такі процедури збору доказів здійснюються шляхом проведення тестів контролю та процедур по суті (або тестів підтвердження).

Отже, за характером проведення загальна сукупність аудиторських процедур, які проводяться на різних етапах процесу аудиту, поділяється на три великих групи: процедури оцінки ризиків, тести контролю та процедури по суті.

Процедури оцінки ризиків призначені для:

- отримання розуміння про підприємство та його середовище, включаючи його систему внутрішнього контролю,
- оцінки ризиків суттєвого викривлення на рівні фінансових звітів та тверджень

Аудитор завжди виконує процедури оцінки ризиків для отримання доказів, за допомогою яких він робить оцінку ризиків суттєвих викривлень на рівні фінансових звітів та тверджень. Проте процедури оцінки ризиків суттєвих викривлень не забезпечують достатніх та відповідних аудиторських доказів, стосовно тверджень, на яких базується аудиторська думка. Вони формують основу для того, щоб аудитор мав можливість визначитися в тому, які необхідно зібрати докази і за допомогою яких процедур, для того щоб зробити висновок стосовно тверджень керівництва у фінансових звітах підприємства. Іншими словами, вони доповнюються комбінацією двох інших груп процедур отримання аудиторських доказів, які називаються «тести контролю та процедури по суті».

Аудиторські докази щодо тверджень керівництва у фінансових звітах отримуються безпосередньо в процесі проведення тестів контролю та процедур по суті.

Тести контролю призначені для перевірки операційної ефективності процедур контролю в запобіганні або виявленні та виправленні суттєвих викривлень на рівні тверджень;

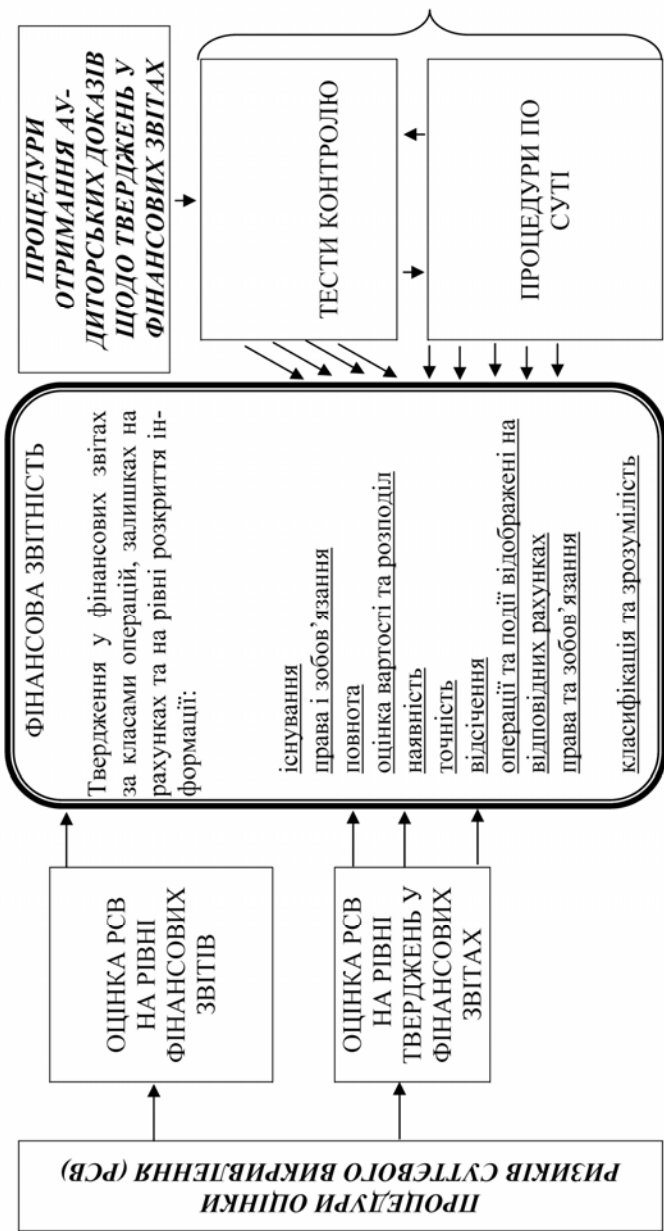


Рис. 6.2. Взаємозв'язок аудиторських процедур та фінансової звітності, що перевіряється

Тести контролю можуть давати відповідь на такі запитання:

Чи існує контроль за здійсненням операції, яка в майбутньому відобразиться у показниках фінансової звітності?

Якщо такий контроль існує, чи відповідний він або ефективний?

Тести контролю, які дають відповідь на перше запитання, отримали назву тести впровадження процедур контролю, або як їх ще називають у теорії аудиту – наскрізні тести. Наскрізні тести мають за мету підтвердити факти здійснення на підприємстві контрольних процедур під час виконання господарських операцій. Вони полягають у простеженні процедур контролю, які застосовуються на підприємстві, від початку здійснення господарської операції (створення чи отримання первинного документа) до її відображення в облікових геріатрах.

Тести, під час яких аудитор отримує відповідь на друге запитання, називаються тестами ефективності процедур внутрішнього контролю, або тестами узгодженості.

Наприклад, аудитор фіксує всі контрольні процедури щодо операції отримання працівником підприємства авансу готівки на відрядження. Існування підпису головного бухгалтера на видатковому касовому ордері буде говорити про факт існування контролю за операцією, але не буде свідчити про його ефективність тоді, коли головним бухгалтером не буде перевірятися розрахунок суми необхідного авансу.

Процедури по суті застосовуються для виявлення суттєвих викривлень на рівні тверджень і складаються з:

- перевірки докладної інформації про класи операцій, залишки на рахунках та розкриття інформації
- аналітичних процедур по суті.

Аудиторські процедури по суті мають складатися з таких аудиторських процедур, пов'язаних із процесом перевірки фінансових звітів на кінець періоду:

- погодження або узгодження фінансових звітів з основними обліковими записами;
- перевірка суттєвих журнальних проводок та інших коригувань, зроблених під час складання фінансових звітів.

Тести контролю та процедури по суті можуть в окремих випадках давати аудиторські докази стосовно відповідного твердження автономно, але, як правило, вони повинні поєднуватися й доповнювати один одного. Отже, при визначенні конкретних процедур, за допомогою яких аудитор зможе отримати достатні і відповідні докази, головним питанням є пи-

тання вибору співвідношень у проведенні тестів контролю та процедур по суті. Вибір підходу до формування співвідношення між тестами контролю та процедурами по суті під час проведення аудиту фінансової звітності підприємства викладено в положеннях МСА 330 «Аудиторські процедури відповідно до оцінених ризиків» (надалі – МСА 330).

Різні підходи до організації процесу отримання аудиторських доказів теорія аудиту визначає як системний аудит та підтверджувальний аудит.

Результати оцінки ризиків суттєвих викривлень можуть давати підстави для визначення його низького значення, тобто аудитор має підстави для того, щоб високо оцінити ефективність процедур внутрішнього контролю. Наприклад, на підприємстві впроваджена електронна система обліку обсягів використання спирту, який іде на виробництво лікерогорілчаних виробів. Ця система не передбачає можливості несанкціонованого доступу до внесення змін норм та можливості несанкціонованого відбору сировини. Отже, можна передбачити, що завдяки ефективно функціонувальній системі контролю собівартість реалізованої продукції, а також виробнича собівартість незавершеного виробництва та залишків готової продукції не буде містити суттєвих викривлень по позиції сировина. Теоретично аудитор може не проводити процедури по суті, тобто не витрачати час на вивчення даних первинних документів та відповідних реєстрів бухгалтерського обліку, бо не очікує суттєвих помилок внаслідок операцій списання сировини – спирту. Проте відповідно до МСА 330 у будь-якому випадку необхідно виконати процедури по суті для кожного суттєвого класу операцій, залишку на рахунку та розкриття інформації. Тому такий підхід, який передбачає поєднання тестів контролю з процедурами по суті в теорії аудиту отримав назву **системного аудиту**.

Оцінка ризиків суттєвих викривлень проводиться, як відомо, перед плануванням аудиторської перевірки і служить основою для розробки програм аудиту. Системний аудит, який базується на високому рівні довіри до системи внутрішнього контролю підприємства, передбачає застосування переважно тестів ефективності системи внутрішнього контролю (тестів узгодженості). Але якщо результати таких тестів будуть свідчити про завищений рівень довіри аудитора до СВК підприємства, то необхідно внести відповідні корективи до програм аудиту й збільшити обсяг процедур по суті.

Системний аудит має дуже широке практичне застосування, але в окремих випадках аудитор може прийняти позицію повної недовіри до

ефективності процедур внутрішнього контролю (бо елементи СВК існують на будь-якому підприємстві) і визначити, що тільки процедури по суті є відповідним методом перевірки. Цей підхід отримав назву **підтверджувального аудиту**.

Підтверджувальний аудит найчастіше вибирається у тому випадку, коли відповідні процедури контролю у системі контролю підприємства відсутні або їх перевірка була б неефективною та недоцільною за даних обставин. Наприклад, на підприємстві, де у штаті бухгалтерії три працівники (головний бухгалтер, бухгалтер-касир, оператор по введенню первинних документів до інформаційної бази комп'ютерної системи) відбулася зміна головного бухгалтера, який складав квартальну (проміжну) фінансову звітність, малоєфективно буде проводити тести контролю за цей квартал. Аудитору необхідно перевірити цей період (квартал) більш ретельно (тобто не покладатися на внутрішній контроль), застосовуючи підтверджувальний підхід. У той же час він може застосувати системний підхід для перевірки решти періодів. При цьому аудитору необхідно бути впевненим, що виконання тільки процедур по суті щодо твердження буде ефективним для зменшення ризику суттєвого викривлення до прийнятно низького рівня.

Дослідження в теорії аудиту визначають також і інші фактори, що впливають на вибір стратегії аудиту. Так, на вибір аудиторського підходу впливають види господарських операцій, що перевіряються.

Усі операції в системі бухгалтерського обліку можна поділити на три види:

- *стандартні* – ті, які відбуваються досить часто, протягом достатньо довгого часу і за змістом не відхиляються від ustalених норм і не вимагають суб'єктивної оцінки бухгалтером результатів операції (тобто кінцевий результат, передбачуваний з високим ступенем імовірності);
- *нестандартні* – ті, які відбуваються вперше або нещодавно, не передбачають постійного контролю, за змістом охоплюють різні норми права, часто не визначені остаточно, і кінцевий результат яких передбачуваний з високим або помірним ступенем імовірності;
- *бухгалтерські оцінки* – ті операції, класифікація і результат яких, відображений у обліку, залежить від суб'єктивної оцінки бухгалтера, а імовірність його передбачення невисока (ці операції звичайно, відносять до галузі креативного обліку).

З погляду аудитора, який перевіряє систему контролю, ці операції відзначаються ступенем надійності контрольних процедур, які можуть

застосовуватися до них. Це пояснюється різною природою операцій, частотою їх повторення та іншими факторами, які впливають на спроможність системи контролю ефективно їх оцінювати. Так, за нестандартними операціями процедури контролю можуть бути відсутніми або недосконалими, тому вони завжди менш ефективні за процедури контролю стандартних операцій. Бухгалтерські оцінки базуються на професійному судженні бухгалтера, тому процедури контролю не мають всеохоплювального характеру. Крім того, за цими операціями контроль має тимчасовий характер. Для перевірки стандартних операцій звичайно застосовується системний або комбінований підхід. До перевірки нестандартних операцій і бухгалтерських оцінок доцільно застосовувати підтверджувальний підхід.

6.4.2. Види аудиторських процедур за їх типом

Для того щоб провести процедури, які відрізняються за своїм характером (процедури оцінки ризиків, або тести контролю чи процедури по суті) аудитор виконує послідовність дій. *Сукупність та послідовність певних дій (типів аудиторських процедур) і визначає конкретний характер процедури.*

МСА 500 «Аудиторські докази» визначає такі **типи аудиторських процедур**:

- перевірка записів або документів,
- перевірка матеріальних активів,
- спостереження,
- запити,
- підтвердження,
- перерахування,
- повторне виконання,
- аналітичні процедури.

Взаємозв'язок між видами аудиторських процедур за їх характером та типами наведено на рис. 6.3.

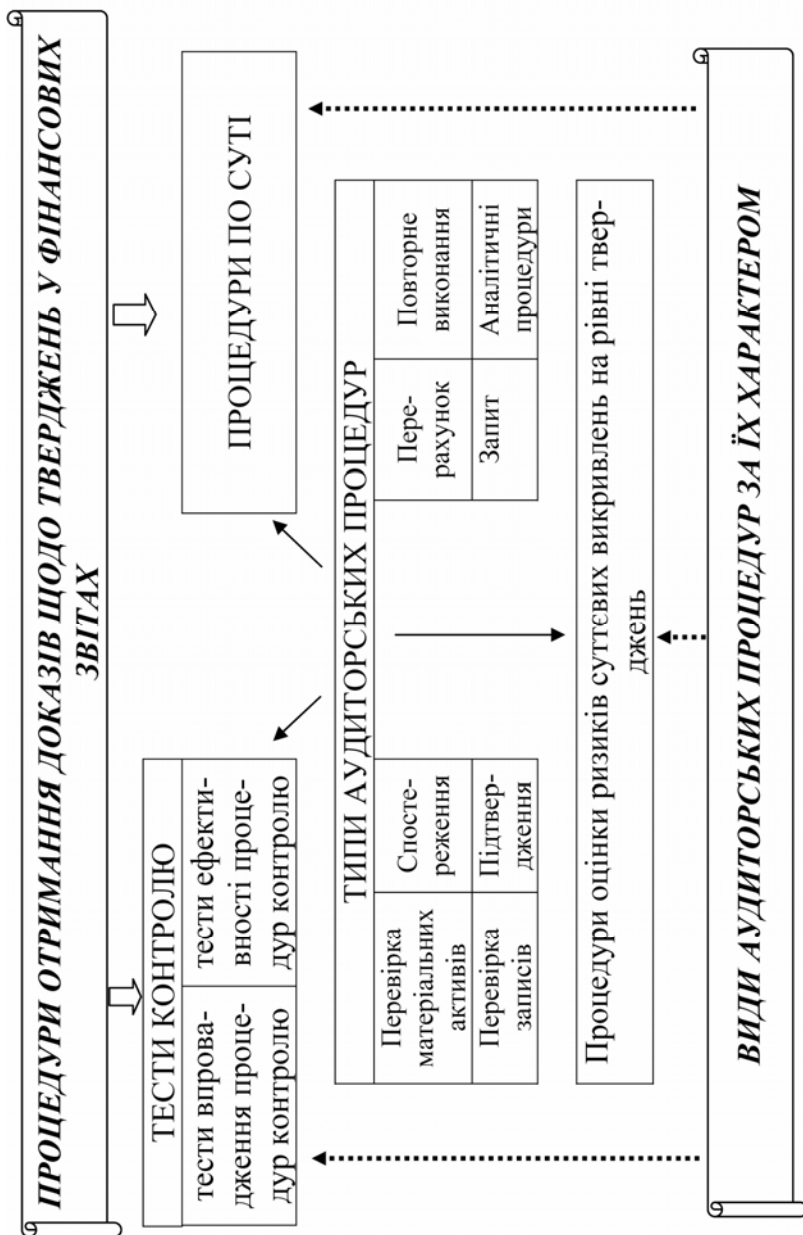


Рис. 6.3. Класифікація аудиторських процедур

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

Прикладом перевірки є перевірка записів або документів на підтвердження їх санкціонованості.

Під час перевірки збираються докази у вигляді документів, які створені: на самому підприємстві, на інших підприємствах і самим аудитором. Наприклад, накладні на відвантаження продукції, прибуткові касові ордери, платіжні відомості і платіжні доручення і т.д. – документи, створені на самому підприємстві. Документи, створені на інших підприємствах – документи, які підтверджують отримання ТМЦ або послуг від інших підприємств. Документи, які створені самим аудитором – це аналітичні записки, розрахунки, пояснення.

Для того щоб мати власний примірник документа, що створений на самому підприємстві, або отриманого від третьої особи, аудитор може робити копії первинних документів. Проте масив первинних документів, що фіксують факти господарських операцій, дуже великий, тому недоречно робити копії всіх досліджених документів підприємства в процесі аудиту. Як правило, аудитор робить позначки на перевірених документах і заносить їх назву та номер у власний реєстр, який служить внутрішнім доказом того, що відповідні первинні документи було розглянуто під час проведення аудиту.

Всі документи досліджуються за формою та змістом. Формальна перевірка документа (за формою) означає вивчення та аналіз первинного документа з точки зору його можливості мати юридичну чинність для здійснення записів у бухгалтерському обліку.

У Законі «Про бухгалтерський облік в Україні», а також спеціальним положенням «Про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку» встановлено, що первинний документ обов'язково повинен мати такі реквізити:

1. Назва документа.
2. Місце складання і дата складання.
3. Назва підприємства, яке складає цей документ, його реквізити.
4. Назва підприємства, що отримує цей документ.
5. Зміст господарських операцій.
6. Кількісні та якісні виміри операції.

7. Посада, прізвище та підпис особи, що склала документ, або особа, яка має право здійснювати господарські операції, що зафіксовані в документі.

Після формального вивчення документів досліджується їх зміст, тобто вивчається законність операцій та їх реальність у зіставленні з іншими документами.

Перевірка матеріальних активів. Перевірка матеріальних активів полягає у фізичній перевірці активів. Перевірка матеріальних активів може надати достовірні докази щодо їх існування, але не обов'язково докази прав та зобов'язань чи оцінки вартості активів.

Процедура перевірки матеріальних активів може здійснюватися за допомогою різних прийомів, таких як:

- *прийом фактичного огляду (обстеження),*
- *контрольні обміри,*
- *контрольні запуски сировини і матеріалів у виробництві,*
- *лабораторний аналіз.*

Прийом фактичного огляду (обстеження) допомагає визначити напрями більш глибокої документальної перевірки операцій, які виконуються на конкретних робочих місцях з порушенням.

Особливо ефективним і тому найбільш широко використовуваним прийомом *натурального контролю є інвентаризація.*

Інвентаризація – це спосіб виявлення фактичної наявності матеріальних цінностей, фактичного стану розрахунків, обсягів незавершеного виробництва шляхом поштучного перерахунку, зважування, обмірювання та зіставлення фактичних залишків з даними бухгалтерського обліку на певну дату. У результаті проведення інвентаризації виявляються нестачі, залишки, помилки в обліку. Процедури інвентаризації матеріальних цінностей також можуть бути направлені на визначення їх технічного стану та якості, виявлення пошкоджених, зіпсованих матеріальних цінностей, з'ясування причин і винних осіб, які допустили матеріальні втрати.

У процесі інвентаризації можна виявити активи, які знаходяться на підприємстві, але йому не належать, майно, яке використовується у незаконних цілях окремими матеріальноповідальними або посадовими особами (транспортні засоби, холодильники, телевізори, газові плити та інші побутові речі). Крім того, виявляються активи, які не використовуються протягом тривалого часу, так звані неліквіди, що свідчать про недоліки в організації матеріально-технічного постачання, безгосподарність, марнотратство.

Інвентаризація дозволяє періодично здійснювати оцінку умов зберігання матеріальних активів підприємства, інвентаризаційна комісія здійснює огляд місць зберігання матеріальних цінностей і встановлює порушення правил складування, невідповідність складських приміщень вимогам. Наприклад, пошкодження холодильників, тари, недотримання правил пожежної безпеки тощо може призводити до втрат продукції і матеріалів.

Інвентаризація є, передусім, важливим засобом внутрішньогосподарського контролю і проводиться в обов'язковому порядку на кожному підприємстві, в організації, установі згідно з планом-графіком відповідно до інструкції про проведення інвентаризації. Аудитори перевіряють дотримання цього положення для оцінки стану внутрішнього контролю.

Під час аудиту в більшості випадків проводять вибірку інвентаризацію, що пов'язано з обмеженням часу на перевірки. У зв'язку з цим потрібно виробити найраціональніші підходи до організації вибірових інвентаризацій, зокрема з таких питань:

- обсяг вибірки,
- визначити перелік цінностей, які підлягають вибірковій інвентаризації,
- період проведення.

Важливою умовою забезпечення високої ефективності інвентаризації є поєднання її з іншими прийомами як натурального, так і документального контролю.

Контрольні обміри проводять для визначення фактичного обсягу виконаних будівельно-монтажних, ремонтних, наукових, транспортних робіт. Вони дають можливість виявити необґрунтоване списання будівельних, ремонтних матеріалів, коштів тощо.

Цей прийом використовують найчастіше при перевірці операцій, пов'язаних з будівництвом. Специфічною формою цього прийому в сільськогосподарських підприємствах є контрольні доїння корів, збирання яєць, стриження овець, забої худоби, які проводять з метою перевірки повноти оприбуткування продукції та її якості. Контрольні обміри робіт доречно проводити за участю галузевих спеціалістів.

Прийом контрольних запусків сировини і матеріалів у виробництво полягає у тому, що певну партію сировини переробляють у присутності комісії, зважують кількість одержаної з неї продукції і встановлюють таким чином фактичний вихід продукції з одиниці сировини, який зіставляють з даними обліку у відповідних документах і бухгалтерських реєстрів.

рах. За допомогою цього прийому встановлюють повноту оприбуткування продукції та обґрунтованість списання сировини як фактичну кількість оприбуткованої продукції.

Лабораторний аналіз використовують для визначення якості сировини, матеріалів, готової продукції, дотримання рецептури тощо, а також технічних умов і державних стандартів при виготовленні продукції. Лабораторні аналізи мають можливість виявити факти недовкладення сировини, що веде до погіршення якості продукції, зловживань шляхом «зеконмленої» сировини тощо.

Лабораторний аналіз проводять спеціальні лабораторії та спеціалісти-технологи. Необхідність і доцільність широкого використання лабораторних аналізів викликана тим, що якість сировини визначає вихід продукції або її витрати на одиницю продукції.

Спостереження. Спостереження охоплює нагляд за процесом або процедурою, що виконується іншими особами, наприклад, спостереження за здійсненням інвентаризації запасів.

Спостереження дозволяє отримувати докази, які дозволяють зробити висновки щодо ефективності процедур контролю, а отже, й оцінити можливий ризик суттєвого викривлення на рівні твердження.

Наприклад. Для того, щоб отримати докази стосовно твердження повноти суми доходів, аудитор повинен прослідкувати, як здійснюється операція відвантаження готової продукції покупцеві: зважування, визначення вартості для відповідного асортименту, процес оформлення документів на відвантаження і т.д. Тільки в тому випадку, коли можна буде отримати впевненість, що операція відвантаження фіксується системою внутрішнього контролю вчасно й здійснює правильну оцінку (у відповідності до встановленої цінової політики), можна говорити про те, що інформація на рахунках обліку доходів буде містити повний обсяг даних про виручку від реалізації.

Найчастіше процедура спостереження застосовується для оцінки надійності результатів інвентаризації активів. МСА 501 «Аудиторські докази: міркування стосовно окремих статей» має спеціальний розділ, який розкриває правила присутності аудитора під час проведення інвентаризації запасів.

Як правило, на підприємстві перед складанням річного звіту (протягом четвертого кварталу) проводиться інвентаризація запасів.

Тому якщо величина запасів є суттєвою для фінансових звітів, аудитор повинен одержати достатні та відповідні аудиторські 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 залежно від аудиторської оцінки ризиків та запланованого підходу.

Якщо інвентаризація на підприємстві була проведена до початку аудиторської перевірки, як альтернатива може бути вибіркоче проведення інвентаризації окремих позицій запасів, аналіз операцій, що були здійснені після інвентаризації. Крім того, аудитор вивчає документи, якими підприємство зафіксувало результати річної інвентаризації.

Запити. Запит – це процес звернення за інформацією як фінансовою, так і нефінансовою, до обізнаних осіб як суб'єкта господарювання або поза його межами. Процедура запиту широко застосовується в ході аудиторської перевірки та часто доповнює виконання інших аудиторських процедур (наприклад, стосовно деяких питань аудитор отримує письмові пояснення управлінського персоналу для підтвердження відповідей на усні запити).

Як правило, аудитор формує перелік необхідних запитів ще до початку аудиторської перевірки й визначає бажані терміни їх отримання. Це можуть бути, наприклад, запити до підприємства щодо переліку пов'язаних сторін, інформація про залишки неліквідних запасів, реєстр справ, які знаходяться у судовому розгляді, і т.д. Запити можуть бути різного роду: від офіційних письмових запитів до неофіційних усних запитів.

До недоліків цієї процедури слід віднести:

- запит не надає достатніх аудиторських доказів для виявлення суттєвого викривлення на рівні тверджень;
- запит не є достатнім для перевірки операційної ефективності процедур контролю.

Підтвердження. Підтвердження є особливим видом запитів. МСА 505 «Зовнішні підтвердження» визначає спеціальні вимоги і надає рекомендації щодо застосування зовнішніх підтверджень як засобу отримання аудиторських доказів.

Підтвердження – це процес отримання інформації щодо пояснень управлінського персоналу чи існуючих умов безпосередньо від третіх сторін.

Підтвердження застосовуються щодо:

- залишків на рахунках та їх компонентів;

- угод або операцій, які суб'єкт господарювання має з третіми сторонами;
- відсутності певних умов (наприклад, відсутність "побічних угод", які можуть вплинути на визнання доходу).

Зовнішні підтвердження можуть забезпечити отримання аудиторських доказів щодо окремих тверджень фінансових звітів, проте можливість зовнішнього підтвердження надати аудиторські докази стосовно конкретного твердження не є однаковою.

Наприклад, зовнішнє підтвердження стосовно дебіторської заборгованості надає достовірні та відповідні аудиторські докази щодо її стану на конкретну дату. Також підтвердження надає аудиторські докази стосовно правильності перенесення сальдо рахунків з кінця минулого звітного періоду на початок наступного. Якщо дебітор (покупець) підтвердить свою заборгованість перед підприємством станом на 31 грудня звітного року, тим самим завдяки зовнішньому підтвердженню аудитор отримує доказ стосовно твердження існування, тобто така заборгованість існувала на звітну дату. Однак, отримане зовнішнє підтвердження від дебітора не надає всіх необхідних аудиторських доказів стосовно твердження про оцінку вартості, оскільки недоцільно просити дебітора підтвердити інформацію щодо його платоспроможності, і, як наслідок, неможливо оцінити правильність нарахування резерву сумнівних боргів.

Аналогічно в разі наявності у підприємства товарів, які передані іншому підприємству за договором комісії, зовнішнє підтвердження надасть достатні та відповідні аудиторські докази щодо тверджень про існування, права та обов'язки, але не надасть доказів щодо твердження про оцінку вартості, тобто аудитор не може визначитися, за якою ціною повинні відображатися такі товари у балансі: чи за вартістю придбання, чи за чистою вартістю реалізації, залежно від того, яка з цих величин буде меншою.

Аудитор може застосовувати зовнішнє підтвердження у двох формах:

- *запити про позитивні підтвердження,*
- *запити про негативні підтвердження.*

Іноді доцільно поєднувати обидві форми запитів.

Запит про позитивне зовнішнє підтвердження пропонує респондентові дати відповідь аудиторів (у всіх випадках) або із зазначенням згоди респондента з наведеною інформацією, або із проханням до респон-

ндента надати інформацію. Тобто коли аудитор надсилає зовнішній запит на підтвердження інформації, відповідь очікується обов'язкова.

Передбачається, що відповідь на запит про позитивне підтвердження надасть достовірні аудиторські докази. Проте існує ризик того, що респондент може відповісти на запит про підтвердження без перевірки правильності інформації (особливо коли мова йде про підтвердження конкретної суми дебіторської заборгованості). Як правило, аудитор не може перевірити якості відповіді респондента. Однак аудитор може зменшити ризик цього, застосовуючи запит про позитивне підтвердження без наведення суми (чи іншої інформації") та пропонуючи респондентові зазначити суму (або надати іншу інформацію). З іншого боку, відповідь на "незаповнений" запит про підтвердження може надійти від респондента через певний час, навіть після закінчення часу проведення аудиту.

Запит про негативне зовнішнє підтвердження вимагає від респондента відповіді лише в разі незгоди з інформацією, наведеною в запиті. Тобто якщо інформація підтверджується, то відповідь не надсилається. Проте в цьому випадку немає чіткого аудиторського доказу, що, по-перше, відповідні треті сторони отримали запити про підтвердження, а по-друге, респонденти перевірили правильність наданої в запитах інформації. Саме цьому використання запитів про негативне підтвердження, як правило, надає менш достовірні аудиторські докази, а аудитор розглядає виконання інших процедур по суті, щоб доповнити негативні підтвердження.

Запити про негативне підтвердження можна застосовувати для зменшення ризику суттєвого викривлення до прийняттого рівня у випадках, коли:

- а) оцінений ризик суттєвого викривлення є низьким;
- б) мова йде про значну кількість невеликих за обсягом залишків;
- в) не очікується значної кількості помилок;
- г) аудитор не має причин вважати, що респонденти не нададуть відповідей на ці запити.

Можна застосовувати поєднання позитивних та негативних зовнішніх підтверджень. Так, наприклад, коли загальний залишок на рахунках дебіторської заборгованості складається з невеликої кількості великих залишків та великої кількості невеликих залишків, аудитор може вирішити, що доцільно підтвердити всі великі залишки (або деякі з них) запитами про позитивне підтвердження та деякі невеликі залишки запитами про негативне підтвердження.

Перерахування. Перерахування полягає в перевірці арифметичної точності документів чи записів.

Цю процедуру доречно застосовувати тоді, коли формування первинного документа, або реєстру синтетичного бухгалтерського обліку здійснюється ручним способом. Зрозуміло, що немає сенсу перевіряти арифметичну правильність визначення суми чи підсумків за комп'ютерною програмою.

Техніка процедури перерахування передбачає проводити:

- перевірку правильності таксування – правильність визначення суми по горизонталі,
- перевірку правильності підсумків – правильність визначення суми по вертикалі.

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 КМА, наприклад, повторне виконання класифікації зобов'язань на поточні та довгострокові.

Ця процедура обов'язково виконується підчас кожної аудиторської перевірки, коли складаються пробний (аналітичний) баланс та пробний (аналітичний) звіт про фінансові результати. Пробний баланс складається аудитором на підставі залишків по балансових рахунках підприємства з урахуванням інформації про залишки на цих рахунках. Потім проводиться порівняння статей пробного та звітного балансу з подальшим аналізом відхилень по статтях. Аналогічна процедура повторного виконання здійснюється і для пробного звіту про фінансові результати.

Аналітичні процедури. Аналітичні процедури складаються з оцінки 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.

Аналітичні процедури виконуються аудитором на всіх етапах процесу аудиту. Саме тому, стандарти аудиту мають у своєму складі спеціальний МСА 520 «Аналітичні процедури», який розкриває специфіку застосування цих процедур.

Аналітичні процедури *передбачають порівняння фінансової інформації підприємства*, наприклад, з:

- зіставною інформацією за попередні періоди;

- передбачуваними результатами діяльності підприємства (наприклад, бюджету) чи прогнозами аудитора (такими як, оцінка амортизації);
- аналогічною галузевою інформацією, такою, як порівняння відношення виручки від реалізації до суми дебіторської заборгованості підприємства із середніми галузевими показниками або іншими підприємствами приблизно такого самого розміру в тій самій галузі.

Аналітичні процедури *включають також аналіз зв'язків:*

- між елементами фінансової інформації, що, як очікується, відповідатимуть прогнозам, які ґрунтуються на досягнутих результатах роботи підприємства (наприклад, відсоток валового прибутку);
- між фінансовою інформацією і відповідною нефінансовою інформацією, наприклад, витратами на оплату праці і чисельністю працівників.

Для виконання аналітичних процедур можуть використовуватися різні методи, починаючи від простих порівнянь і до комплексного аналізу із застосуванням складних статистичних методів.

Аналітичні процедури можна застосовувати до:

- консолідованих фінансових звітів,
- фінансових звітів компонентів (наприклад, дочірніх підприємств, підрозділів або аналітичні процедури сегментів);
- окремих елементів фінансової інформації.

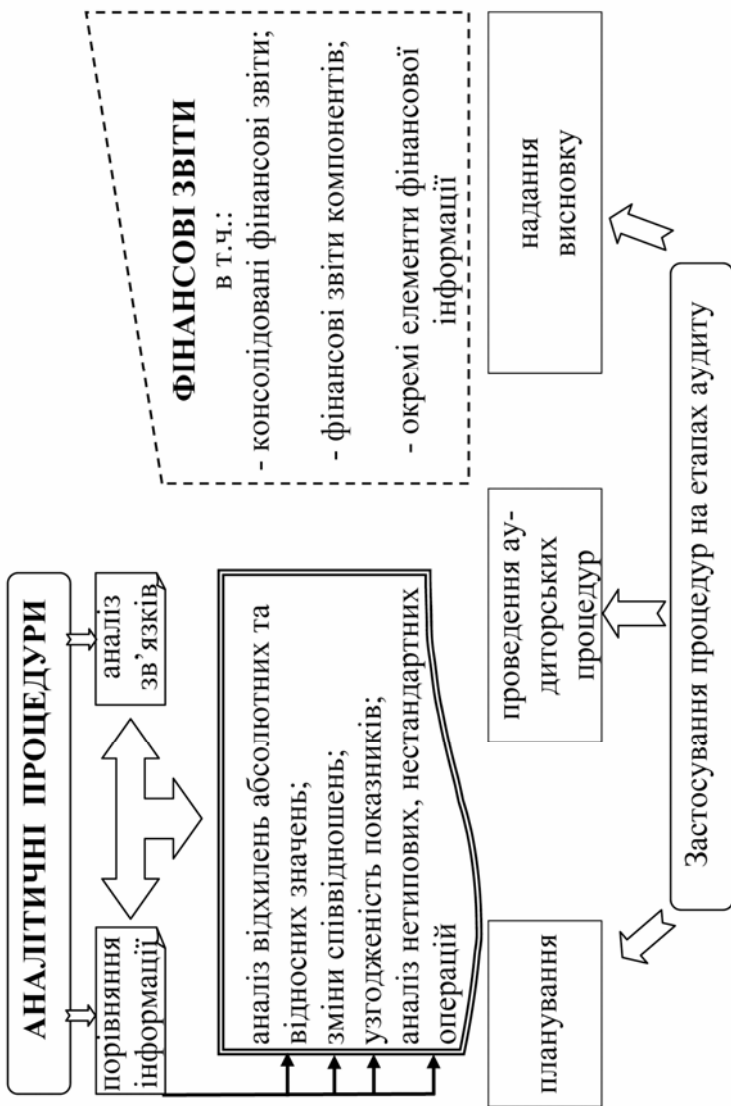


Рис. 6.4. Аналітичні процедури в аудиті

Вибір аудитором відповідних процедур, методів та обсягу їх застосування є винятково справою його професійного судження. Практичне застосування аналітичних процедур передбачає використання загальновідомих методів економічного аналізу. Але цілі, які досягаються в процесі аналізу результатів діяльності підприємства та цілі застосування аналітичних процедур в аудиті докорінно відмінні. Головна мета проведення економічного аналізу результатів діяльності підприємства – це встановлення факторів, що впливають на результати такої діяльності та виявлення резервів для підвищення її ефективності. Метою здійснення аналітичних процедур в аудиті є виявлення незвичайних або неправильно відображених у фінансовій звітності результатів господарських операцій, а також встановлення причин помилок та викривлень.

Найпоширеніші (але далеко не вичерпні) фінансові коефіцієнти, які можуть використовуватися в процесі проведення аналітичних процедур наведено у таблиці 6.2.

Таблиця 6.2.

Найпоширеніші фінансові коефіцієнти, які використовуються для аналізу фінансової звітності

Назва показника	Розрахункова формула	Економічний зміст
1	2	3
Показники ліквідності (короткострокові платоспроможності)		
Робочий капітал	Оборотні активи – – Поточні зобов'язання	Частина оборотних активів, що фінансується за рахунок довгострокових зобов'язань або власного капіталу
Маневреність робочого капіталу	$\frac{\text{Запаси}}{\text{Робочий капітал}}$	Частка запасів у загальній сумі робочого капіталу
Коефіцієнт загальної ліквідності	$\frac{\text{Оборотні активи}}{\text{Поточні зобов'язання}}$	Здатність підприємства покрити оборотними активами усі свої поточні зобов'язання
Коефіцієнт швидкої ліквідності	$\frac{\text{Ліквідні активи}}{\text{Поточні зобов'язання}}$	Здатність підприємства виконати свої поточні зобов'язання за рахунок високоліквідних активів (Грошові кошти + Дебітори)

Продовження таблиці

1	2	3
Коефіцієнт абсолютної ліквідності	$\frac{\text{Грошові кошти}}{\text{Поточні зобов'язання}}$	Здатність підприємства терміново розрахуватися з короткостроковими зобов'язаннями
Інтервал захищеності	$\frac{\text{Ліквідні активи}}{\text{Щоденні грошові витрати}}$ Щоденні грошові витрати = =(Річні операційні витрати – Амортизація)/365	Період часу, протягом якого підприємство може здійснювати поточну господарську діяльність на базі ліквідних активів, не залучаючи додаткових надходжень
Показники довгострокової платоспроможності		
Коефіцієнт фінансового ризику (співвідношення зобов'язань і власного капіталу)	$\frac{\text{Зобов'язання}}{\text{Власний капітал}}$	Ступінь захищеності інвесторів
Коефіцієнт автономії	$\frac{\text{Власний капітал}}{\text{Усього активів}}$	Ступінь захищеності інвесторів і кредиторів.
Показники ефективності використання активів (ділової активності)		
Оборотність запасів Коефіцієнт оборотності запасів	$\frac{\text{Собівартість реалізованої продукції}}{\text{Середня вартість запасів}}$	Скільки разів у середньому поповнювалися запаси підприємством протягом звітного року
Середня тривалість одного обороту запасів	$\frac{365}{\text{Коефіцієнт оборотності запасів}}$	Кількість днів, що була необхідна підприємству для поповнення його запасів
Коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості	$\frac{\text{Продажі у кредит}}{\text{Середня дебіторська заборгованість}}$	Скільки разів у середньому дебіторська заборгованість протягом року перетворюється у грошові кошти
Середній період інкасації дебіторської заборгованості	$\frac{365}{\text{Коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості}}$	Середня кількість днів, необхідних для погашення заборгованості дебіторами (замовниками), тобто середній розрахунковий період кредиту, що надається замовникам

Продовження таблиці

1	2	3
Оборотність кредиторської заборгованості	$\frac{\text{Купівля в кредит}}{\text{Середня величина кредиторської заборгованості}}$	Скільки разів у середньому протягом звітного періоду підприємство розраховувалося зі своїми кредиторами
Середня тривалість погашеної кредиторської заборгованості	$\frac{365}{\text{Коефіцієнт оборотності кредиторської заборгованості}}$	Середня кількість днів, необхідних для оплати підприємством своєї закупівлі, тобто середній розрахунковий період кредиту, отриманого від кредиторів
Операційний цикл	Середня тривалість обороту запасів + Середній період погашення дебіторської заборгованості	Середній період часу з моменту придбання запасів (сировини, товару) до моменту надходження грошей за реалізовану продукцію
Оборотність активів Коефіцієнт оборотності активів	$\frac{\text{Продажі}}{\text{Середня вартість активів}}$	Ефективність використання усіх ресурсів підприємства незалежно від джерела їх покриття. Кількість повних циклів виробництва і обігу, що здійснюються на підприємстві. Дохідність грошової одиниці активів
Коефіцієнт оборотності власного капіталу	$\frac{\text{Продажі}}{\text{Середня величина власного капіталу}}$	Швидкість обертання власного капіталу. Надлишок (чи нестача) продажів
Коефіцієнт оборотності робочого капіталу	$\frac{\text{Продажі}}{\text{Середня величина робочого капіталу}}$	Швидкість обертання робочого капіталу.
Оборотність довгострокового капіталу	$\frac{\text{Продажі}}{\text{Довгострокові зобов'язання} + \text{Власний капітал}}$	Ефективність довгострокового капіталу (сума доходу на одиницю вартості довгострокового капіталу)
Оборотність (фондовіддача) основних засобів	$\frac{\text{Продажі}}{\text{Середня вартість основних засобів}}$	Дохідність на одиницю вартості основних засобів
Прибутковість		
Прибутковість (рентабельність) капіталу Норма прибутковості на інвестований капітал	$\frac{\text{Прибуток}}{\text{Середня вартість активів}}$	Сума прибутку на одиницю вартості активів (рентабельність інвестицій)

Продовження таблиці

1	2	3
Норма прибутковості довгострокового капіталу	$\frac{\text{Прибуток}}{\text{Довгострокові зобов'язання} + \text{власний капітал}}$	Сума прибутку на одиницю довгострокового капіталу
Норма прибутковості власного капіталу	$\frac{\text{Чистий прибуток}}{\text{Середня величина акціонерного капіталу}}$	Сума чистого прибутку на одиницю вартості власного капіталу
Рентабельність продажів	$\frac{\text{Валовий прибуток}}{\text{Продажі}}$	Здатність підприємства контролювати собівартість реалізованої продукції, зміни у політиці ціноутворення
Коефіцієнт чистого прибутку	$\frac{\text{Чистий прибуток}}{\text{Продажі}}$	Сума чистого прибутку на одиницю вартості реалізованої продукції

Аналітичні процедури використовуються:

а) на *переддоговірному етапі та етапі планування* – як процедури оцінки ризиків для отримання розуміння підприємства та його середовища;

б) на *етапі зменшення ризику суттєвого викривлення* на рівні тверджень (на етапі підтвердження залишків на рахунках) у фінансових звітах до прийнятно низького рівня – як процедури по суті, коли їх застосування може бути більш результативним або ефективним, ніж детальні тести;

в) *наприкінці аудиту, на етапі обґрунтування аудиторського висновку* – для загального огляду фінансових звітів.

Аналітичні процедури на етапі планування

Під плануванням аудиту традиційно розуміють два аспекти:

- планування обсягів послуг, які надаються аудиторською фірмою, їх розподіл у часі;
- планування конкретної аудиторської перевірки.

Метою аудиту фінансової звітності є формування судження щодо достовірності та об'єктивності інформації, яку містить така фінансова звітність. Така мета може бути досягнутою лише в результаті того, що аудитором буде отримано достатні та якісні докази. З іншого боку, для замовника аудиту збільшення обсягів перевірки має наслідком підвищення її вартості. Отже, на етапі планування актуальним становиться питання визначення найбільш ризикованих зон та формування системи адекватних програм та процедур аудиту.

У кожному конкретному випадку аудитор може знаходитися у різних ситуаційних обставинах, які визначають точку початку здійснення процесу аудиту, і, як наслідок, його планування, а саме:

- процес аудиту починається до дати балансу;
- процес аудиту починається після дати балансу.

До цього можуть бути додані ще дві обставини: планування процедур проводиться для клієнта, з яким раніше уклалися договори, або з клієнтом аудиторська фірма буде мати справу вперше. Втім, ці обставини можуть лише впливати на процедури оцінки складників аудиторського ризику.

Оптимальною визначається ситуація, коли планування процесу аудиту здійснюється для клієнта, який певний час знаходиться в полі зору аудитора, а процес аудиту починається до дати складання річної звітності. Саме з урахуванням таких обмежень нами будуть розглянуті питання застосування аналітичних процедур на стадії планування аудиту та складання програм перевірки.

Напрямами застосування аналітичних процедур можуть виступати:

- 1) узгодженість показників різних форм фінансової звітності;
- 2) зміни абсолютних значень показників фінансової звітності;
- 3) зміни структури значень в окремих формах фінансової звітності;
- 4) зміни у співвідношеннях показників однієї форми звітності;
- 5) зміни у співвідношеннях показників різних форм звітності.

Перша група аналітичних процедур дозволяє ще на перших етапах процесу аудиту отримати формальні докази щодо складання Балансу, Звіту про фінансові результати, Звіту про власний капітал, Звіту про рух грошових коштів, інформації, яка розкривається у примітках вимогам діючих Положень (стандартів) бухгалтерського обліку (надалі – П(С)БО). Наприклад, зміни у значенні показника: “Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)» Балансу повинні зіставлятися з показниками Звіту про фінансові результати та Звіту про власний капітал. З метою проведення узгодження показників різних форм фінансової звітності можна застосовувати розроблені міністерством фінансів України спеціальні таблиці.

Попереднє тестування звітності на узгодженість показників фінансової звітності проводиться тоді, коли планування аудиту здійснюється після дати балансу. У протилежному випадку така процедура виконується на заключних етапах перевірки.

Аналітичні процедури на етапі підтвердження залишків на рахунках.

Друга група аналітичних процедур здійснюється шляхом аналізу динамічних рядів абсолютних значень по найбільш суттєвих для даного підприємства показниках, які містяться у фінансовій звітності. Цей напрямок дуже тісно пов'язаний з дослідженням бізнесу підприємства. Важливим є встановлення внутрішніми стандартами аудиторської фірми «сигнальних» або базових показників для підприємств-клієнтів.

У процесі планування цей напрямок використовується з метою виявлення «нетипових» змін, що дозволить визначити загальні пріоритети аудиторської перевірки. Наприклад, у підприємства легкої промисловості різко скорочується маса обігових коштів, залишки запасів, незавершеного виробництва та готової продукції. Такі зміни відбулися внаслідок укладання договорів із замовниками на переробку давальницької сировини. Отже, традиційні питання програми аудиту промислового підприємства необхідно відкоригувати: замість перевірки порядку формування залишків готової продукції та незавершеного виробництва до програми вносяться питання перевірки формування собівартості наданих послуг та доходів від надання послуг по переробці давальницької сировини.

Застосування аналітичних процедур на етапі обґрунтування аудиторського висновку.

Наступні напрямки застосування аналітичних процедур можна об'єднати в один блок тому, що вони дозволяють у багатьох випадках виявити найбільш ризиковані зони для застосування тестів підтвердження, а отже, й раціонально спланувати розподіл часу здійснення аудиторської перевірки.

Фінансова звітність, щодо якої аудитор повинен висловити своє судження, характеризує ресурси підприємства та результат їх споживання протягом звітного року. Стан ресурсів підприємства на відповідну дату розкривають показники Балансу та Звіту про власний капітал. Результат споживання ресурсів за звітний рік розкривається у показниках Звіту про фінансові результати та Звіту про рух грошових коштів. Таким чином, очевидним є той факт, що зміни значень показників однієї форми звітності мають наслідком зміни показників інших форм. Необхідно зауважити, що найважливішою умовою, яка повинна виконуватися при проведенні аналізу змін показників, є забезпечення зіставності показників, оскільки можна зіставляти лише якісно однорідні значення. Тому застосування од-

накових облікових оцінок та елементів облікової політики у порівнюваних періодах має ключове значення.

Аналіз змін структури значень в окремих формах фінансової звітності дозволяє додатково визначити пріоритети напрямків застосування тестів підтвердження. Разом з тим необхідно враховувати деякі особливості змін структури значень: якщо показники Балансу за своїм змістом є моментними, тобто характеризують стан активів, зобов'язань та власного капіталу на певну дату, то показники Звіту про фінансові результати є інтервальними – показують обсяг доходів та витрат за певний проміжок часу (звітний фінансовий рік). Структура активів, зобов'язань та власного капіталу, як правило, не має різких коливань, тому необхідно визначити фактори, які мали наслідком відповідні зміни, та в процесі перевірки дослідити їх вплив на оцінку значень статей звітності.

Зміни, які відбуваються у структурі активу та зобов'язань Балансу, як правило, повинні адекватно зіставлятися зі змінами у структурі доходів та витрат Звіту про фінансові результати.

Зіставлення може здійснюватись, наприклад, за такими напрямками:

- зміни залишків статті “Виробничі запаси» та зміни у розмірі статті “Кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги» у Балансі;
- зміни у статті “Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)» Звіту про фінансові результати та зміни залишків статей запасів, статті “Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги» Балансу.

Наприклад, сталий обсяг реалізації або його скорочення відбувається на фоні накопичення (незмінності) залишків статей запасів. У такій ситуації можна очікувати наявності неліквідів і як наслідок, оцінки запасів за ціною, що перевищує їх можливу ціну реалізації.

Також при такому співвідношенні може бути вірогідним завищення собівартості незавершеного виробництва та готової продукції.

Додатково в цьому контексті використовуються й інші показники, такі як середня тривалість операційного циклу, середній термін обороту оборотних активів, середній термін погашення дебіторської заборгованості. Найбільш прийнятною можна вважати ситуацію, коли темп росту обсягів доходів основної діяльності випереджає темп росту середнього залишку дебіторської заборгованості за товари, роботи, послуги.

Якщо накопичення залишків дебіторської заборгованості за товари, роботи, послуги відбувається поряд зі скороченням середнього термі-

ну її погашення, то можна очікувати, що підприємство застосовує надійні процедури оцінки резервів сумнівних боргів. Виявлені інші співвідношення підвищують ризик системи внутрішнього контролю та вимагають планування більшого обсягу тестів.

- зміни у статті «Дохід (виручка) від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)» та статті «Витрати на збут» Звіту про фінансові результати;
- зміни обсягу операційних витрат, їх структури у Звіті про фінансові результати та зміни у залишках статей запасів Балансу.

Контрольні запитання до розділу

1. Охарактеризуйте нормативно-правове забезпечення одержання аудиторських доказів.
2. Дайте визначення поняттю «аудиторські докази», їх місце і роль в аудиті.
3. Назвіть фактори, які впливають на процес оцінювання аудиторських доказів.
4. Розкрийте зміст аналітичних процедур у процесі перевірки.
5. Взаємозв'язок між видами тверджень керівництва у фінансових звітах та різними формами фінансових звітів.
6. Прокласифікуйте аудиторські процедури за типами та видами.
7. Назвіть класифікацію тверджень, які містяться у фінансових звітах, щодо аудиторських доказів.
8. Поясніть зовнішнє та внутрішнє розуміння сутності аудиторських доказів.
9. Порівняйте аудиторські докази за критеріями їх оцінювання.
10. Визначте взаємозв'язок між твердженнями та формами фінансових звітів.

Розділ 7. Вивчення системи внутрішнього контролю та оцінка ризиків суттєвого викривлення

Глосарій до розділу: система внутрішнього контролю, середовище контролю, процедури контролю, система бухгалтерського обліку, моніторинг заходів контролю, інформаційні системи контролю

7.1. Мета функціонування системи внутрішнього контролю

Кінцевою метою аудиту є висловлення незалежного судження стосовно достовірності інформації, яка міститься у фінансовій звітності. Остання повинна відображати результати господарських операцій, які відбуваються в процесі функціонування підприємства.

З метою управління підприємство розглядається як певна система (наприклад, виробнича). У цій системі функціонує система (підсистема) внутрішнього контролю (СВК).

У теорії управління розглядається цілий спектр функцій контролю, які виконує СВК. Разом з тим у процесі аудиту досліджуються лише ті функції системи внутрішнього контролю, які безпосередньо пов'язані з формуванням інформації про результати господарської діяльності підприємства.

Міжнародними стандартами аудиту (зокрема МСА 315 «Розуміння суб'єкта господарювання та його середовища та оцінка ризиків суттєвих викривлень» (надалі МСА 315)) визначаються основні засади, якими повинні керуватись аудитори при здійсненні процедур дослідження системи внутрішнього контролю підприємства.

Головна мета цих процедур полягає в тому, що *аудитор повинен отримати таке розуміння підприємства, фінансова звітність якого перевіряється, та його середовища, в тому числі його внутрішнього контролю, що буде достатнім для визначення і оцінки ризиків суттєвого викривлення фінансових звітів у результаті шахрайства або помилки, а також достатнім для розробки та виконання подальших аудиторських процедур.*

Відомо, що обсяг необхідних аудиторських доказів визначається оціненим ризиком невиявлення, значення якого, у свою чергу, зворотно

залежить від ризику суттєвих викривлень фінансової звітності підприємства, що перевіряється. Тому з метою діагностики та оцінки ризику суттєвих викривлень аудитор дуже важливо визначити, яка існує система внутрішнього контролю і потім перевірити, чи надійно вона функціонує. Стандарти зобов'язують аудитора:

- вивчити,
- документувати
- і оцінити ризики суттєвих викривлень у фінансових звітах, які можуть виникати внаслідок неефективного функціонування системи внутрішнього контролю підприємства.

Відповідні процедури повинні здійснюватися ще на етапі укладення договору та в процесі планування аудиту.

Шляхом документування системи внутрішнього контролю і перевірки надійності її функціонування аудитор має можливість спланувати оптимальну кількість тестів контролю та процедур по суті, що, у свою чергу, веде до скорочення тривалості аудиту без втрати якості виконуваних робіт.

7.2. Вивчення системи внутрішнього контролю в процесі аудиту

Отже, як було сказано вище, від аудитора вимагається скласти і задокументувати власне чітке уявлення про внутрішній контроль підприємства та умов його здійснення, яке було б достатнє для формування стратегії перевірки.

Практика аудиту дозволяє виділити такі основні процедури, за допомогою яких аудитор може отримати розуміння функціонуючої на підприємстві системи внутрішнього контролю:

- *дослідження результатів попередніх аудиторських перевірок.*

Такий підхід може бути застосований у тому випадку, коли підприємство, фінансова звітність якого перевіряється, раніше було клієнтом аудиторської фірми. Якщо протягом періоду перевірки на підприємстві не відбулося значних змін у системі організації контролю, то аудитор повинен тільки обновити існуючу інформацію. Таким чином, зрозуміло, що вивчення системи внутрішнього контролю – це процедури, які виконуються в повному обсязі при проведенні першої аудиторської перевірки відповідного підприємства.

- *аналітичне дослідження інструктивних та розпорядчих документів підприємства, які регламентують функціонування СВК.* На деяких великих підприємствах з розвинутою системою менеджменту існують спеціальні посадові інструкції, розпорядження, внутрішні положення та ін., які чітко регламентують здійснення повноважень працівниками, що задіяні в процес контролю за здійсненням господарських операцій. Такі внутрішні документи є цінним джерелом інформації для аудиторів, за допомогою якого можна отримати певне уявлення про СВК.

- *співбесіда з працівниками підприємства.* Це дуже поширена в практиці аудиту процедура, яка фактично здійснюється на всіх етапах здійснення процесу аудиту. Під час її виконання аудитор може отримати інформацію про те, наскільки чітко розуміють працівники свої функціональні обов'язки, як ретельно вони їх виконують.

- *відслідковування операцій.* Для того щоб зрозуміти, як фактично на підприємстві здійснюються певні види господарських операцій і як вони реєструються, вимірюються, контролюються та систематизуються на рахунках бухгалтерського обліку, необхідно їх відслідкувати з початку і до кінця.

- *перевірка документації підприємства.* Ця процедура дозволяє скласти певне уявлення про своєчасність реєстрації СВК здійснюваних на підприємстві господарських операцій, про те, як вони санкціонуються та контролюються на різних етапах їх здійснення.

- *спостереження за виконанням процедур контролю.* Зрозуміло, що на підприємстві можуть бути дуже ретельно регламентовані функціональні обов'язки осіб, які беруть участь у процесі контролю. Крім того, під час опитування відповідні працівники можуть давати аудитору не зовсім об'єктивну інформацію про те, наскільки ретельно вони виконують свої обов'язки. Тому найбільш надійним способом пересвідчитися в якості (надійності) здійснюваних контрольних процедур на підприємстві є спостереження за виконанням процедур контролю. Наприклад, під час перебування в приміщенні бухгалтерії аудитор може відслідкувати, чи дійсно окремі працівники бухгалтерії мають обмежений доступ до інформації, якої вони не контролюють, іншими словами, чи можуть передаватися па-ролі доступу від одного працівника до іншого.

7.2.1. Поняття, цілі, методи та функції системи внутрішнього контролю

Діяльність підприємства з позиції його власника має бути завжди ефективною. Це твердження є аксіоматичним і не потребує доведення. Ефективність діяльності суб'єкта господарювання можна оцінювати як з позиції стратегічного, так і поточного управління.

На відміну від різних форм зовнішнього контролю, які носять переважно моментний характер, внутрішній контроль застосовується виходячи з цілей і завдань управління підприємством на постійній основі.

Міжнародним стандартом аудиту 315 надається таке визначення поняття *внутрішнього контролю*.

Внутрішній контроль – це процес, який визначається і на який впливають особи, наділені повноваженнями управління та найвищого управління, а також інший персонал, який надає обґрунтовану впевненість щодо досягнення цілей суб'єкта господарювання стосовно:

- 1) достовірності фінансової звітності,
- 2) ефективності діяльності,
- 3) дотримання застосовуваних законів та нормативних актів.

Таким чином, внутрішній контроль визначається і реалізується для усунення визначених ризиків бізнесу, які загрожують досягненню з будь-яких визначених цілей.

Визначення цілей внутрішнього контролю розкриває зміст процесів, які повинен дослідити та оцінити аудитор.

По-перше, СВК направлена на забезпечення процесу формування достовірної фінансової звітності. Тільки ґрунтуючись на якісній та своєчасно отриманій інформації про наслідки виконання управлінських рішень, користувачі (як внутрішні – менеджмент, так і зовнішні) можуть мати можливість зробити правильні висновки й прийняти відповідне рішення. В цьому сенсі аудитор повинен вивчити такі питання:

- наскільки надійний процес підготовки інформації, яку містять показники фінансової звітності. Головне місце в цьому процесі, зрозуміло, належить системі бухгалтерського обліку. Саме в системі бухгалтерського обліку здійснюється накопичення і систематизація інформації про факти господарських операцій у регістрах бухгалтерського обліку і на рахунках бухгалтерського обліку. Носіями такої інформації виступають пе-

рвинні документи (накладні, рахунки, довідки, виробничі звіти, акти на списання і т.д.). Таким чином, аудитор вивчає технологію бухгалтерського обліку, яка застосовується на підприємстві. Технологія бухгалтерського обліку кожного підприємства формується на підставі застосовуваної на ньому облікової політики, робочого плану рахунків, форми обліку (комп'ютеризованої, журнально-ордерної, меморіально-ордерної).

- наскільки ефективний процес передачі фінансової інформації. Якість інформації визначається її вчасністю. За своїм характером показники фінансової звітності відносяться до історичної інформації, тобто вони розкривають зміст та наслідки операцій, які вже відбулися. Тому існує проблема часового обмеження актуальності (старіння) фінансової інформації. Як правило, в кожній країні існують установлені нормативними документами терміни підготовки фінансової звітності для зовнішніх користувачів, крім того, можуть встановлюватися внутрішньо корпоративні терміни звітування (наприклад, у випадках коли необхідно готувати консолідовані звіти). Так, наприклад, у відповідності до Закону України «Про бухгалтерський облік» фінансова звітність повинна подаватися до органів статистики до 20 лютого року, наступного за звітним.



Рис. 7.1. Місце і роль системи внутрішнього контролю в системі господарських зв'язків підприємства

По-друге. Система внутрішнього контролю повинна забезпечувати ефективність діяльності підприємства. Діяльність підприємства базується на використанні матеріальних фінансових та трудових ресурсів. Тому реалізація цього завдання повинна забезпечуватися в двох основних площинах. Спочатку СВК здійснює фактичний контроль зберігання та схоронності ресурсів, а потім виконує функцію, яка направлена на їх ефективне використання. Отже, аудитор вивчає функціонування системи внутрішнього контролю з таких питань:

- наскільки надійні процедури системи внутрішнього контролю, які направлені на забезпечення зберігання та схоронності ресурсів підприємства. У процесі дослідження системи внутрішнього контролю аудитор визначає ступінь надійності умов зберігання матеріальних активів (матеріальні активи не повинні розкратитися, незаконно привласнюватися чи випадково знищуватися);

- наскільки ефективне використання ресурсів підприємства. Контроль ефективності використання ресурсів пов'язаний, перш за все, з тим, що на підприємстві необхідно запобігати та відслідковувати виникнення непродуктивних витрат (понаднормативні витрати сировини, брак, втрати від простоювання обладнання та ін.). Управління ефективністю використання ресурсів базується на застосуванні методів планування. Перед початком нового бюджетного року складаються та затверджуються плани (бюджети) витрат. Внутрішня оперативна звітність підприємства повинна своєчасно фіксувати рівень фактичних витрат, що дає можливість управлінському персоналу порівнювати поточні витрат з запланованими й здійснювати аналіз відхилень. Такі відхилення можуть бути як внаслідок впливу кількісних факторів (наприклад, більше витрачено сировини на одиницю продукції), так і вартісних факторів (наприклад, витрачена за встановленими нормами сировина коштує більше внаслідок відхилення запланованої ціни придбання від фактичної).

Виконання системою внутрішнього контролю цього завдання можливо за наявності на підприємстві процедур планування, затвердження нормативів використання всіх видів ресурсів (норм витрат матеріалів, норм виробітку), використання методів оперативного управління і т.д. Таким чином, аудитор повинен спочатку ознайомитися з тим, які існують на підприємстві елементи внутрішнього контролю, направлені на виконання завдання ефективного використання ресурсів, а потім зробити оцінку з позицій їх надійності.

По-третє. Внутрішній контроль на підприємстві повинен забезпечувати дотримання застосовуваних законів та нормативних актів.

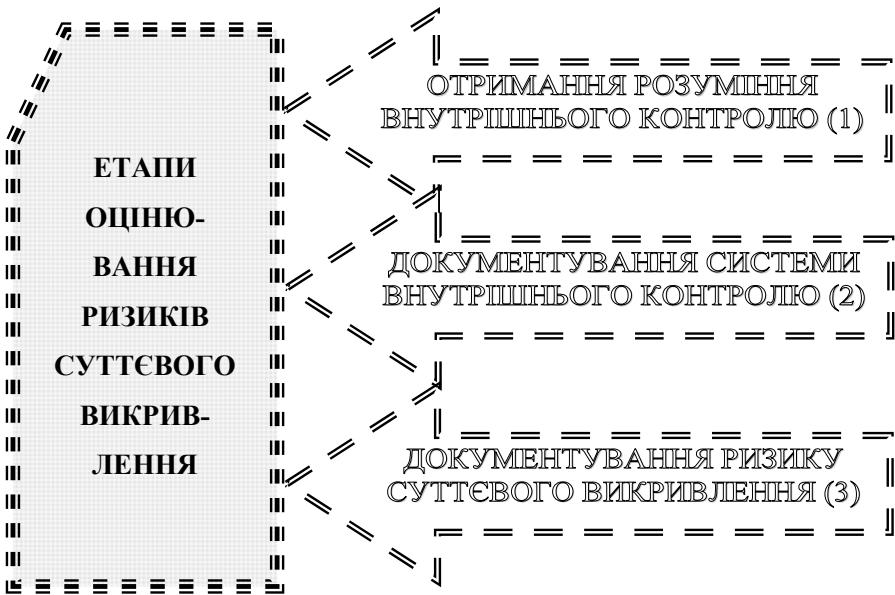


Рис. 7.2. Концептуальна схема оцінки ризиків суттєвого викривлення

Господарська діяльність в будь-якій країні регламентується певними постановами уряду, місцевих органів влади, а також розпорядчими документами, які приймаються власниками в межах прав, що визначені статутом. Наприклад, якщо відкрите акціонерне товариство займається виробництвом спирту, то процедури внутрішнього контролю повинні бути підпорядковані вимогам, які встановлюються спеціальними законами України, що регулюють обіг продукції, яка виробляється зі спирту. Крім того, використання трудових ресурсів повинно здійснюватися в межах кодексу законів про працю, а обіг цінних паперів, емітентом яких є в даному випадку акціонерне товариство, Законом України «Про цінні папери та фондову біржу».

Отже аудитор на підставі вивчення особливостей бізнесу підприємства, досліджує, наскільки внутрішній контроль забезпечує виконання

вимог чинного законодавства, яке стосується господарської діяльності підприємства.

Методи, які використовуються системою внутрішнього контролю, спрямовані на реалізацію поставлених цілей та завдань, і включають:

1) бухгалтерські методи (застосування плану рахунків і подвійний запис, проведення інвентаризації і документування господарських операцій, балансове узагальнення);

2) управлінські методи (визначення центрів відповідальності та центрів виникнення витрат, нормування витрат);

3) контрольно-ревізійні методи (перевірка документів, арифметичної точності розрахунків; вивчення дотримання правил обліку окремих господарських операцій, інвентаризація, усне опитування, запит і підтвердження тощо).

До функцій внутрішнього контролю можна віднести:

- а) контроль повноважень;
- б) контроль облікових процедур;
- в) контроль господарських засобів.

Контроль повноважень – це функція, яка спрямована на запобігання зловживанням посадових осіб та працівників суб'єкта господарювання, обмеження неефективних операцій; обмеження можливостей проведення змін в облікових записах без належного санкціонування.

Особа, яка обіймає певну посаду в управлінській структурі підприємства, повинна чітко знати коло своїх обов'язків і мати обмежені повноваження, які, у свою чергу, є достатніми для виконання посадових обов'язків. Важливим моментом у цьому питанні є визначення й рівня відповідальності. Забезпечення цієї функції досягається шляхом розробки посадових інструкцій, внутрішніх положень по підприємству про роботу окремих підрозділів, затвердження переліку осіб, яким дозволяється здійснювати підпис документів й санкціонування господарських операцій, впровадження системи паролів обмеження доступу у комп'ютерні програми, які використовуються для обробки інформації про господарські операції.

Контроль облікових процедур – це функція, яка направлена на створення умов для правильного та своєчасного оформлення санкціонованих (дозволених і передбачених обліковою політикою та іншими внутрішніми документами) облікових записів (за датою, сумами, реквізитами)

Кожна узгоджена та санкціонована господарська операція повинна бути правильно та своєчасно зафіксована та систематизована в системі обліку. Причому необхідно забезпечити правильний вимір та оцінку такої операції.

Контроль господарських засобів – ця функція системи внутрішнього контролю сприяє збереженню майна підприємства, обмежує шахрайство та інші види зловживань щодо матеріальних цінностей.

Однак слід зауважити, що вищенаведені функції не є панацеєю, оскільки «відсутність належного розподілу повноважень спільно з недостатністю внутрішніх засобів контролю на невеликих підприємствах може привести до виникнення зловживань чи помилок» [12, с. 24].

У зв'язку з цим слід виділити ряд вимог до СВК, які б забезпечили ефективність її функціонування:

1) організаційно-управлінські:

- наявність організаційної структури з жорстким закріпленням повноважень та обов'язків;

- присутність у вищих органах управління керівників – «аутсайдерів», тобто таких, які безпосередньо не пов'язані з контролем грошових потоків та інших ресурсів підприємства. Наприклад, введення в раду директорів чи наглядову раду осіб, які не мають часток у капіталі підприємства й не приймають поточних рішень про використання ресурсів, проте такі особи можуть брати участь у голосуванні при прийнятті рішень про затвердження бюджетів та звітів управлінського персоналу;

- створення відділу внутрішнього аудиту з підпорядкуванням виключно власникам або загальним зборам акціонерів. Слід зауважити, що створення структур внутрішнього аудиту є доцільним на підприємствах, які мають складну структуру підпорядкованості (наприклад, входять до складу холдингу);

- наявність ефективної інформаційної системи управління (у т.ч. для складання внутрішньої звітності, аналізу відхилень, розрахунку витрат ресурсів та часу, прогнозування наслідків прийняття альтернативних рішень). На практиці часто поширена ситуація, коли існуючі інформаційні системи мають на меті обробку та систематизацію інформації про наслідки господарських операцій тільки для складання обов'язкової зовнішньої звітності (податкової, статистичної та фінансової). Причому пріоритетність, як правило, має податкова звітність. За таких умов втрачається

якість та актуальність фінансової і статистичної звітності і майже відсутня внутрішня оперативна звітність;

- обмеження поєднання однією особою функцій санкціонування, обліку і зберігання. Така вимога може реалізуватися з певними обмеженнями, наприклад, для підприємств малого бізнесу, коли власник поєднує декілька функцій, що в підсумку не впливає на ефективність функцій внутрішнього контролю. Але таке поєднання досить небезпечне в умовах складної виробничої структури великого підприємства;

2) функціональні:

- розробка програм навчання працівників, спрямованих на розуміння ними прав, обов'язків та обмежень, вибраних управлінським персоналом для ефективної роботи підприємства. Дуже важливим постає питання постійної актуалізації професійних знань персоналу. Зміни, які відбуваються у зовнішньому середовищі, значно впливають на господарські процеси. Так, наприклад, всім відомо, що часто й кардинально проходять зміни в податковому законодавстві, в нормативних документах, які регулюють питання організації бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Крім того не можна брати до уваги той факт, що забезпечення стабільної діяльності в умовах жорсткого ринкового середовища не можливе без знань щодо змін у технологіях виробництва та управління;

- наявність опису виконуваних робіт з деталізацією обов'язків і відповідальності кожного працівника, робітника та обслуговуючого персоналу. Якісний процес управління та контролю виконання управлінських рішень можливий лише за наявності чіткого розуміння функціональних обов'язків та зв'язків між різними ланками ланцюга управління. Такий підхід до організації системи контролю дозволяє забезпечити взаємозамінність між працівниками різних ділянок без втрат надійності контрольних процедур;

- періодичний перерозподіл повноважень, створення системи мотивації для якісного виконання покладених обов'язків. Дуже важливо, щоб на підприємстві періодично відбувалася ротація кадрів із заміною виконуваних ними функціональних обов'язків. Такий підхід дозволяє, з одного боку, усунути підґрунтя для посадових зловживань, а з другого боку постійно проводити удосконалення контрольних функцій (відомо, що новий працівник буде намагатися вносити певні зміни у виконанні своїх обов'язків тому що його погляд на них буде «свіжим» і, крім того, він матиме досвід роботи на суміжній ділянці);

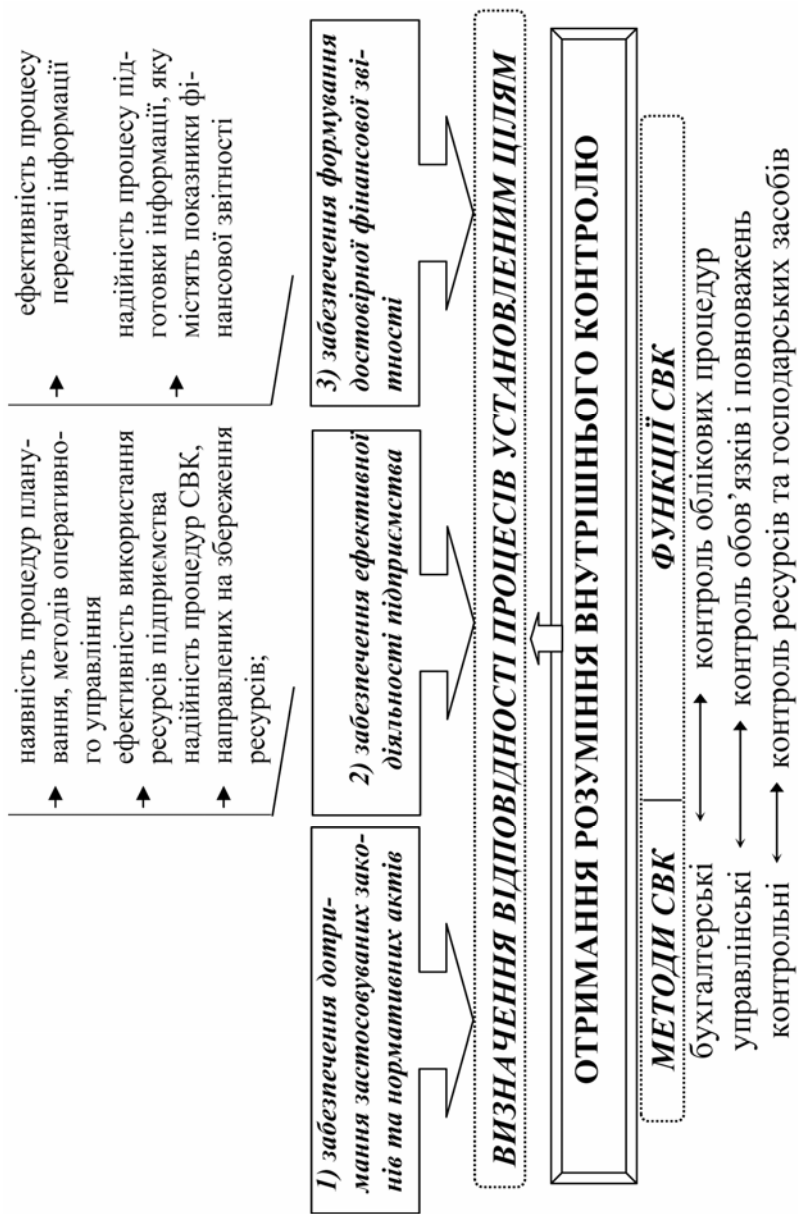


Рис. 7.3. Етап отримання розуміння внутрішнього контролю підприємства

3) контрольні:

- за повнотою і точністю первинних документів, облікових регістрів, інформаційних систем обліку і управління, елементів бюджетування та налізу відхилень від прогнозованих значень. Дуже важливим є питання забезпечення якості первинного документа, який виступає носієм інформації про проведену господарську операцію. Законом України «Про бухгалтерський облік» встановлено перелік обов'язкових реквізитів, які повинен містити первинний документ, для того щоб він мав доказовий статус відповідної господарської операції, а отже, й приймався до обліку в системі бухгалтерського обліку. Окрім первинних документів, система внутрішнього контролю повинна забезпечувати формування задокументованої інформації про плани (бюджети) та аналіз відхилень від встановлених завдань;

- за збереженням майна та бухгалтерських документів. Кожен власник зацікавлений не тільки в ефективному використанні ресурсів підприємства, але й у тому, щоб ці ресурси надійно зберігались. Тому в кожне підприємство має склади зберігання матеріальних цінностей, які обладнані охороною та пожежною сигналізацією, систему пропуску на територію підприємства і т.д. Крім того важливим є й забезпечення схоронності бухгалтерських та фінансових документів. В Україні, як відомо, встановлені обов'язкові терміни зберігання документації в архіві підприємства;

- проведення внутрішніх перевірок. Такі перевірки обов'язково повинні проводитися перед скликанням щорічних зборів засновників (акціонерів) – перевірки ревізійними комісіями. Але обмеження внутрішніх перевірок лише тим, що вони проводяться один раз на рік, може виявитись недостатнім.

7.2.2. Структура системи внутрішнього контролю за міжнародними стандартами аудиту

З метою вивчення системи внутрішнього контролю в процесі аудиту, МСА 315, визначає такі її складники:

- а) середовище контролю;
- б) процес оцінки ризиків суб'єкта господарювання;
- в) інформаційні системи, в тому числі пов'язані з ними відповідні бізнес-процеси, що стосуються фінансової звітності, та обмін інформацією;

- г) процедури контролю;
- г) моніторинг заходів контролю.

Такий розподіл СВК за елементами не обов'язково відображає, яким чином підприємство визначає і реалізує внутрішній контроль.

Аудитору слід визначити, яким чином конкретний засіб контролю запобігає, виявляє і виправляє суттєві викривлення спочатку в процесі систематизації інформації на рахунках бухгалтерського обліку, в потім, як наслідок, в показниках фінансової звітності.

7.2.2.1. Середовище контролю

Перший елемент, який повинен дослідити аудитор у процесі вивчення системи внутрішнього контролю, є середовище контролю. Середовище контролю формується під впливом як зовнішніх, так і внутрішніх факторів. Цей найважливіший елемент СВК формує підвалини для інших елементів. Іншими словами, тільки за умови існування стабільного та якісного середовища контролю можна забезпечити умови реалізації функцій всіх інших складників.

У відповідності до МСА 315 поняття «Середовище контролю» охоплює:

- ставлення управлінського персоналу у сфері внутрішнього контролю суб'єкта господарювання,
- обізнаність управлінського персоналу у сфері внутрішнього контролю суб'єкта господарювання,
- дії управлінського персоналу та найвищого управлінського персоналу у сфері внутрішнього контролю суб'єкта господарювання;
- визначення важливості внутрішнього контролю для суб'єкта господарювання.;
- функції найвищого управління;
- усвідомлення контролю його працівниками.

Згідно з МСА 315 середовище контролю складається з наступних елементів:

1. Впровадження та дотримання чесності і етичних цінностей.

У відповідності до законодавства України відповідальність за достовірність фінансової звітності несе керівництво підприємства. Стандарти аудиту також визначають відповідальність керівництва за попередження і виявлення фактів шахрайства та помилок. Тому під час вивчення та оці-

нювання середовища контролю і його практичного впровадження аудитор повинен зрозуміти, як управлінський персонал створив і підтримує засади чесної та етичної поведінки персоналу. У свою чергу, персонал повинен відповідати за виконання своїх функцій.

Чесність і етичні цінності є основоположними елементами середовища контролю, які визначають ефективність його структури, реалізацію і моніторинг інших складників внутрішнього контролю.

Чесність і етична поведінка є продуктами етичних стандартів, які сформовані та культивуються на підприємстві.

Вони включають:

- запобіжні заходи, які направлені на усунення або зменшення ризиків та спокуси, що можуть підштовхнути персонал до нечесних, протизаконних або неетичних вчинків;

- роз'яснювальна робота серед персоналу про етичні стандарти та стандарти поведінки працівників на підприємстві шляхом висвітлення політики та кодексу професійної етики.

2. Прагнення персоналу до компетентності. Компетентність – це знання та навички, необхідні для виконання завдань, визначених у посадовій інструкції особи. Прагнення до компетентності включає розгляд управлінським персоналом рівнів необхідної компетентності за конкретними посадами і визначає, як ці рівні відображаються у відповідних навичках і знаннях.

3. Участь найвищого управлінського персоналу в організації внутрішнього контролю. На усвідомлення управлінським персоналом (виконуючим директором, технічним директором, менеджером з продажу та ін.) контролю суттєво впливають особи, наділені повноваженнями найвищого управління (голова наглядової ради, голова ради директорів та ін). Риси, що характеризують осіб, наділених повноваженнями найвищого управління, включають незалежність від управлінського персоналу, їх досвід та положення, ступінь їх залучення у діяльність і вивчення діяльності, відповідність їх дій, інформація, яку вони одержують, міра, якою піднімаються для обговорення і вирішення з управлінським персоналом складних питань, а також їх взаємодія з внутрішніми та зовнішніми аудиторами.

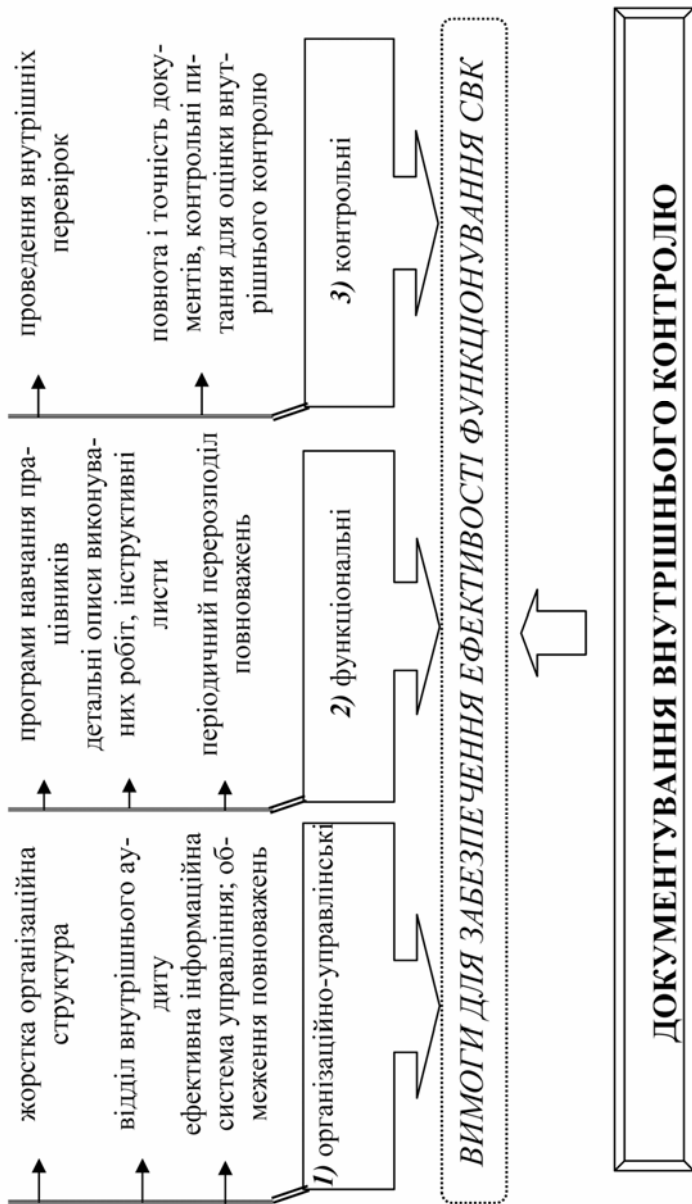
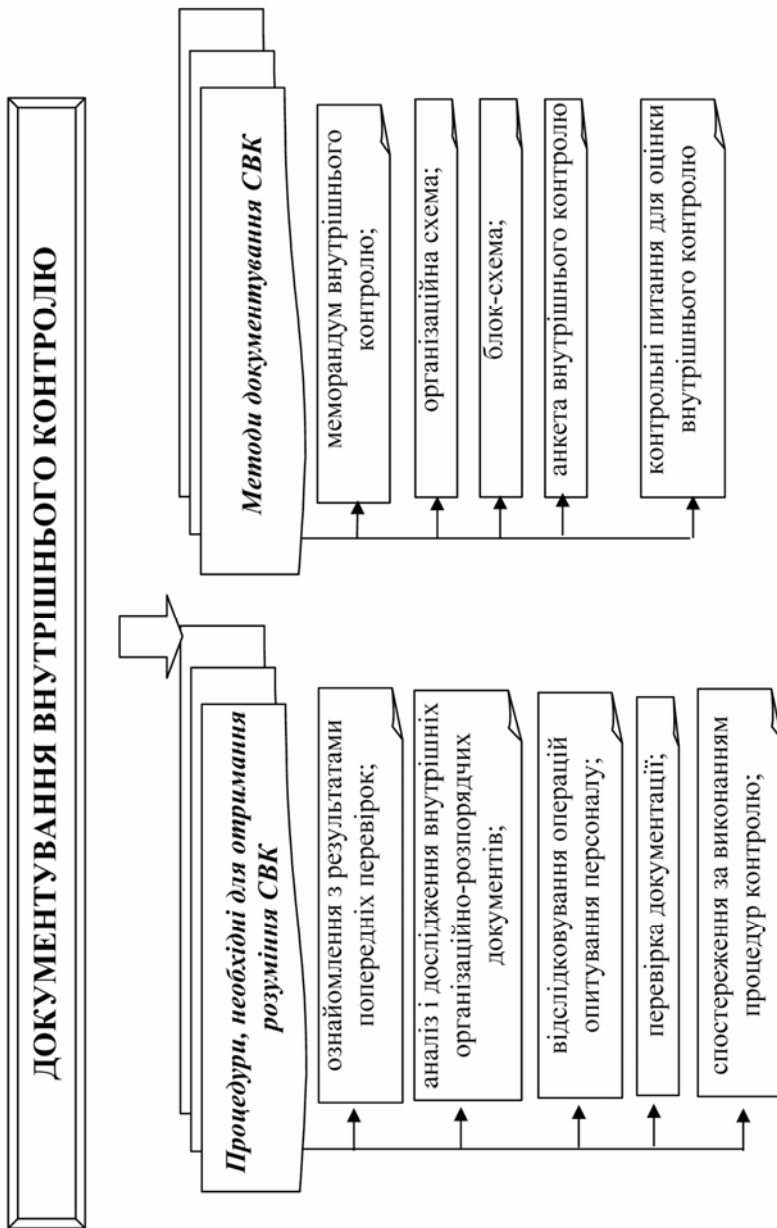


Рис. 7.4. Етап документування СВК на підприємстві

Продовження рис. 7.4



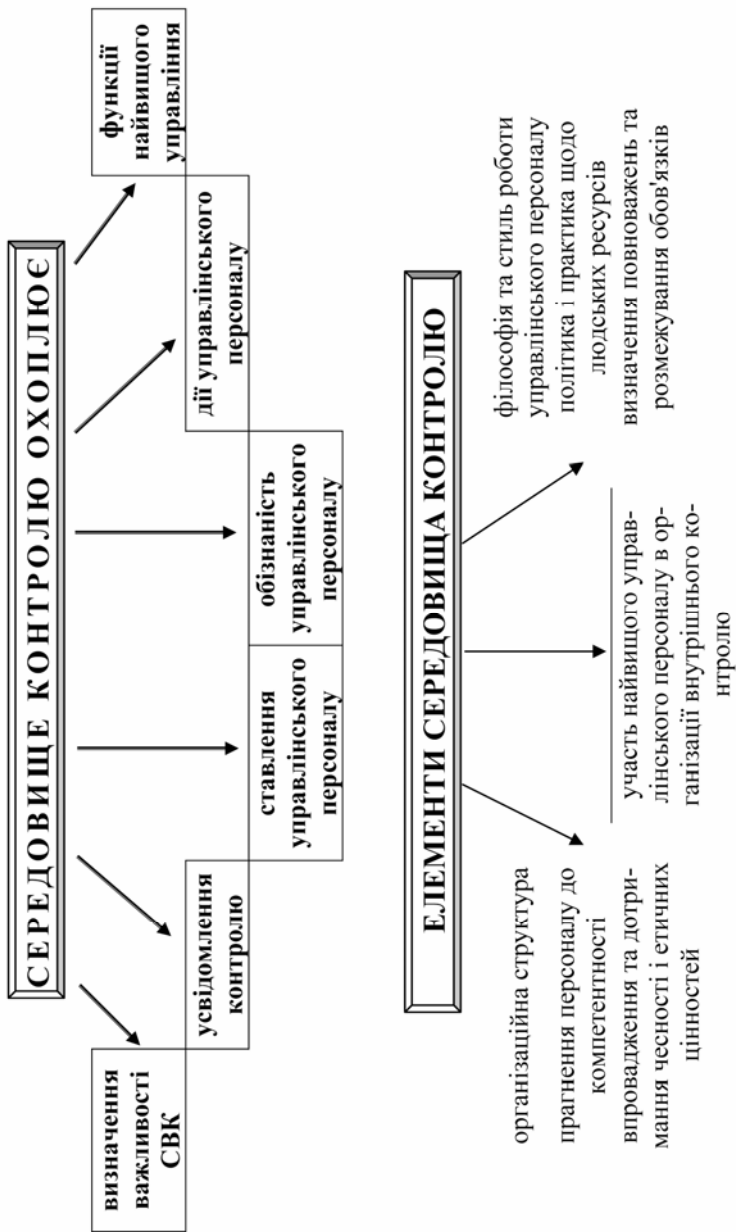


Рис. 7.5. Структура та призначення середовища контролю

Важливість обов'язків осіб, наділених повноваженнями найвищого управління визнається у кодексах професійної етики та в інших нормативних актах та рекомендаціях, які можуть розроблятися для осіб, наділених повноваженнями найвищого управління. Інші обов'язки осіб, наділених повноваженнями найвищого управління, включають нагляд за структурою та ефективною діяльністю з реалізації сигнальних процедур і процесів огляду ефективності внутрішнього контролю суб'єкта господарювання.

4. Філософія та стиль роботи управлінського персоналу. Філософія та стиль роботи управлінського персоналу охоплює широке коло характеристик. Ці характеристики можуть включати такі аспекти: підхід управлінського персоналу до прийняття та моніторингу ризиків бізнесу; ставлення і заходи управлінського персоналу щодо фінансової звітності (вибір консервативного або агресивного підходу з дозволених альтернативних принципів бухгалтерського обліку, а також визначення усвідомлення та консерватизму щодо облікових оцінок); ставлення управлінського персоналу до обробки інформації, функцій бухгалтерського обліку та персоналу.

5. Організаційна структура. Організаційна структура підприємства забезпечує основу, в межах якої планується, провадиться, контролюється та перевіряється діяльність для реалізації загальних цілей підприємства.

Визначення відповідних організаційних процедур включає розгляд ключових ділянок в розподілі повноважень і обов'язків та відповідного підпорядкування.

На підприємстві необхідно визначити таку організаційну структуру, яка задовольняє його потребам. Відповідність організаційної структури залежить, певною мірою, від розміру та характеру діяльності підприємства.

6. Визначення повноважень та розмежування обов'язків. Цей елемент включає:

1) визначення повноважень та розмежування обов'язків за операційними напрямками діяльності. Наприклад, існування мережі філій передбачає встановлення та розмежування повноважень між керівництвом головного підприємства та філії;

2) встановлення ієрархії повноважень, що передбачає чітке визначення підпорядкованості між різними ланками.

3) визначення:

- політики щодо належної практики ведення бізнесу,

- необхідних знань та досвіду для працівників, які обіймають клю-

чові посади (головного бухгалтера, фінансового директора, головного технолога та ін.);

- ресурсів, які необхідно забезпечити для виконання обов'язків;

4) політику та процес обміну інформацією, що спрямовані на розуміння цілей функціонування підприємства всіма працівниками, розуміння взаємоузгодження їх дій і внеску кожного окремого працівника для забезпечення реалізації визначених цілей, а також розуміння того, як і за що вони несуть відповідальність,

7. Політика і практика щодо людських ресурсів. Політика і практика щодо персоналу пов'язана з такими заходами, як:

- процедури прийняття працівників на роботу. Наприклад, на посади, де потрібен найвищий рівень кваліфікації, приймаються особи, для яких визначаються обов'язкові вимоги щодо їх освіти, досвіду попередньої роботи, минулих досягнень і доказів чесності та етичної поведінки, демонструють прагнення суб'єкта господарювання до залучення компетентних осіб, яким можна довіряти;

- професійне орієнтування,

- професійна підготовка та перепідготовка працівників. На підприємстві політика щодо підготовки персоналу, яка інформує про майбутні функції та обов'язки, може включати таку практику як курси з підготовки та навчальні семінари, що показує очікувані професійні рівні знань;

- оцінка професійного рівня,

- наставництво,

- підвищення у посаді, яке визначається за результатами періодичних атестацій, забезпечує просування кваліфікованого персоналу на вищі посади з більшою відповідальністю;

- виправні заходи.

7.2.2.2. Процес оцінки ризиків суб'єкта господарювання

Другим елементом системи внутрішнього контролю, який повинен дослідити аудитор, є процес оцінки ризиків суб'єкта господарювання.

Процес оцінки ризиків суб'єкта господарювання – це процес, який здійснюється управлінським персоналом підприємства для визначення ризиків бізнесу і необхідних заходів для їх зменшення (до прийняттого рівня) та отримання очікуваних результатів діяльності. Господарська діяльність пов'язана з різними видами ризиків внутрішнього та зовнішнього характеру, якими можна управляти. Оскільки економічні, галузе-

ві, законодавчі та виробничі умови підприємства постійно змінюються, менеджменту також потрібно визначати та управляти ризиками, які є результатом цих змін.

Після визначення ризиків, які можуть впливати на діяльність підприємства, управлінський персонал розглядає їх суттєвість, імовірність і формує відповідні заходи, направлені на управління ними.

Такі заходи можуть полягати в розробці 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 зовнішньому середовищі, в якому функціонує підприємство. Зміни в регуляторному або в операційному середовищі можуть призвести до змін у конкурентному тиску і до появи суттєво відмінних ризиків.

- Зміни у складі працівників. Нові працівники можуть мати інше розуміння внутрішнього контролю або зосереджуватися на інших його аспектах.

- Впровадження нових або модернізація існуючих інформаційних систем. Суттєві або швидкі зміни в інформаційних системах можуть змінити ризики, пов'язані з внутрішнім контролем.

- Швидкі темпи росту. Суттєве або швидке розширення діяльності може створити певне навантаження для контролю і збільшити ризик розвалу процедур контролю.

- Впровадження нових технологій у процес виробництва або інформаційну систему.

- Впровадження нового напрямку та нових форм ведення бізнесу, нового асортименту. Започаткування нового бізнесу або запровадження нових операцій, у сферах де відсутній досвід господарювання, може створити нові ризики, пов'язані з внутрішнім контролем.

- Корпоративна реструктуризація. Реструктуризація (об'єднання підприємств, виділення підприємства, придбання дочірнього підприємства) може супроводжуватися скороченням або суттєвим розширенням персоналу і змінами у функції нагляду або розмежуванням обов'язків, що, у свою чергу, може змінити ризики, пов'язані з внутрішнім контролем.

- Розширення закордонної діяльності. Розширення закордонної діяльності або придбання закордонних виробничих одиниць створює нові,

часто унікальні ризики, які можуть вплинути на внутрішній контроль, наприклад, на появу додаткових або змінених ризиків у результаті операцій в іноземній валюті.

- Застосування нових положень бухгалтерського обліку. Прийняття нових принципів бухгалтерського обліку може вплинути на ризики, пов'язані з підготовкою фінансових звітів.

Для цілей складання фінансової звітності процес оцінки ризиків суб'єкта господарювання, пов'язаний з тим, що на підприємстві проводиться визначення ризиків, які стосуються підготовки фінансових звітів, що дозволяє достовірно і справедливо відобразити наслідки діяльності підприємства, на підставі якої робиться оцінка суттєвості встановлених факторів ризику, оцінка ймовірності їх виникнення і прийняття відповідного рішення щодо заходів для управління такими ризиками. Іншими словами, система контролю на підприємстві повинна мати процедури оцінки ризику бізнесу, щоб мінімізувати помилки та зловживання.

Зі свого боку аудитори оцінюють ризики для визначення як обсягів, так і видів аудиторських доказів. Якщо система внутрішнього контролю ефективно оцінює та регулює ризики, аудитор, як правило, може отримати менше доказів для формування аудиторського висновку про фінансову звітність. Процедури оцінки ризиків для одержання аудиторських доказів щодо структури та реалізації на практиці відповідних заходів контролю можуть включати запити персоналу суб'єкта господарювання, спостереження застосування конкретних заходів контролю, перевірку документів та звітів, і відстеження операцій в інформаційній системі, пов'язаній з фінансовою звітністю. Для оцінки структури контролю, який є доречним для аудиторської перевірки, і для визначення його реалізації на практиці, одного тільки запиту недостатньо.

7.2.2.3. Інформаційні системи та обмін інформацією

Наступний, третій елемент системи внутрішнього контролю підприємства – це інформаційні системи, в тому числі, пов'язані з ними відповідні бізнес-процеси, що стосуються фінансової звітності, та обмін інформацією.

ЕТАПИ ОБЛІКОВО-ІНФОРМАЦІЙНОГО ПРОЦЕСУ



Ініціювання господарських операцій на підприємстві:

- у ручному режимі;
- в автоматичному режимі.

Спосіб залежить від застосовуваних процедур.



Відображення в обліку

- виявлення інформації;
- відображення відповідної інформації.



Обробка інформації

- редагування та підтвердження,
- обчислення, вимірювання,
- оцінка,
- підсумовування,
- узгодження процедур, здійснених в ході виконання автоматизованих процедур або в ручному режимі.



Заключний етап

- систематизація накопиченої та обробленої інформації на рахунках бухгалтерського обліку;
- відображення інформації у показниках фінансової звітності.

Рис 7.7. Загальна схема обліково-інформаційного процесу за МСА

Інформаційні системи, які мають відношення до цілей фінансової звітності і включають систему бухгалтерського обліку, складаються з:

- процедур та бухгалтерських записів, визначених для ініціювання,
- обліку,
- обробки та подання у звітності операцій суб'єкта господарювання (разом з умовами та подіями),
- а також процедур ведення обліку відповідних активів, зобов'язань та капіталу.

Господарські операції на підприємстві можуть ініціюватися в ручному або автоматичному режимі відповідно до застосовуваних процедур. Наприклад, операція відпуску сировини зі складу може бути ініційована шляхом складання лімітно-заборної картки.

Після ініціювання операції починається процес її відображення в обліку, який включає виявлення і відображення відповідної інформації. Тобто відповідна кількість сировини за обліковою ціною списується зі складу у виробництво.

Наступний процес обробки інформації включає такі функції як редагування та підтвердження, обчислення, вимірювання, оцінка, підсумовування, узгодження процедур, здійснених в ході виконання автоматизованих процедур або в ручному режимі.

Заключним етапом є систематизація накопиченої та обробленої інформації на рахунках бухгалтерського обліку з подальшим її відображенням у показниках фінансової звітності.

Якість інформації, що її генерує система, впливає на здатність менеджерів приймати належні рішення в ході управління та контролю за діяльністю суб'єкта господарювання і готувати достовірні фінансові звіти.

Відповідно, система накопичення та обробки інформації охоплює методи і записи, які:

- Виявляють і відображають в обліку всі дійсні операції.
- Своєчасно описують всі операції з достатнім рівнем деталізації, який дозволяє здійснювати належну класифікацію операцій для цілей фінансової звітності.
- Оцінюють вартість операцій у спосіб, який дозволяє відобразити їх належну грошову вартість у фінансових звітах.
- Визначають відрізок часу, коли відбулася операція для забезпе-

чення її відображення у відповідному обліковому періоді.

- Подають належним чином операції і пов'язане з ними розкриття інформації у фінансових звітах.

Обмін інформацією передбачає те, що окремі працівники підприємства, які виконують завдання в системі внутрішнього контролю в процесі формування фінансової звітності, повинні чітко розуміти зв'язок їх інформаційної ділянки з роботою інших підрозділів підприємства. Відкриті канали обміну інформацією допомагають забезпечити інформування про надзвичайні випадки і вжиття відповідних заходів.

Реалізація на підприємстві процесу обміну інформацією може бути у таких форм як внутрішні інструкції з питань бухгалтерського обліку та фінансової звітності, службові записки, роз'яснення окремих питань та інші. Обмін інформацією може здійснюватися електронними засобами, в усній формі або через заходи управлінського персоналу.

В Україні нормативними документами не встановлено жорсткої регламентації щодо технологій організації системи бухгалтерського обліку на підприємстві, підприємство має право самостійно вибирати форми організації бухгалтерського обліку.

Тому на практиці структури облікових систем різних підприємств відрізняються одна від одної і залежать від характеру і складності господарських операцій відповідного підприємства.

Аудитор повинен отримати розуміння інформаційних систем (і як головного її складника є системи бухгалтерського обліку), в тому числі пов'язаних з нею бізнес-процесів, що стосуються фінансової звітності і передачі інформації, включаючи такі сфери:

- класи операцій, здійснюваних на підприємстві, які є суттєвими для фінансових звітів,

- процедури, ручні і здійснювані за допомогою інформаційних технологій, відповідно до яких операції ініціюють, відображають в обліку, обробляють та відображають у фінансових звітах,

- відповідні бухгалтерські записи, зроблені вручну або електронним способом, які супроводжують інформацію, та конкретні рахунки у фінансових звітах щодо ініціювання, відображення в обліку, обробки та відображення у звітності операцій,

- спосіб, в який інформаційна система відображає події та умови, інші ніж класи операцій, що є суттєвими для фінансових звітів,

- процес підготовки фінансових звітів на підприємстві, в тому числі суттєві облікові оцінки та розкриття облікової інформації.

7.2.2.4. Процедури контролю

Здійснення контролю передбачає використання спеціальних процедур, до яких належать:

- санкціонування господарських операцій,
- розподіл прав, обов'язків та відповідальності,
- обмеження доступу до активів та їх фізичний контроль,
- перевірка результатів діяльності.

Санкція (дозвіл) на здійснення господарської операції є обов'язковим реквізитом будь-якого первинного документа. Відомо, що кожний первинний документ має бути підписаним відповідальною особою, яка має повноваження здійснювати відповідну господарську операцію, або її контролює.

Реалізація на практиці процедур, направлених на розподіл прав, обов'язків та відповідальності, повинна здійснюватися на таких засадах:

- необхідно розподіляти відповідальність між різними особами чи підрозділами за виконання господарської операції. Наприклад, менеджер відділу збуту визначає, кому, в якій кількості та за яку ціну відвантажити готову продукцію, що фіксує у накладній на відвантаження. Комірник складу готової продукції на підставі отриманого від покупця доручення та сформованої у відділі збуту накладної здійснює відвантаження відповідних матеріальних цінностей, про що розписується у накладній. Бухгалтер відображає відповідну операцію на рахунках бухгалтерського обліку.
- розподіл відповідальностей за виконання різних етапів здійснення господарської операції,
- розподіл відповідальності під час ведення облікових реєстрів та складання звітності.

З процедурами розподілу прав, обов'язків та відповідальності тісно пов'язані процедури обмеження доступу до активів та їх фізичного контролю.

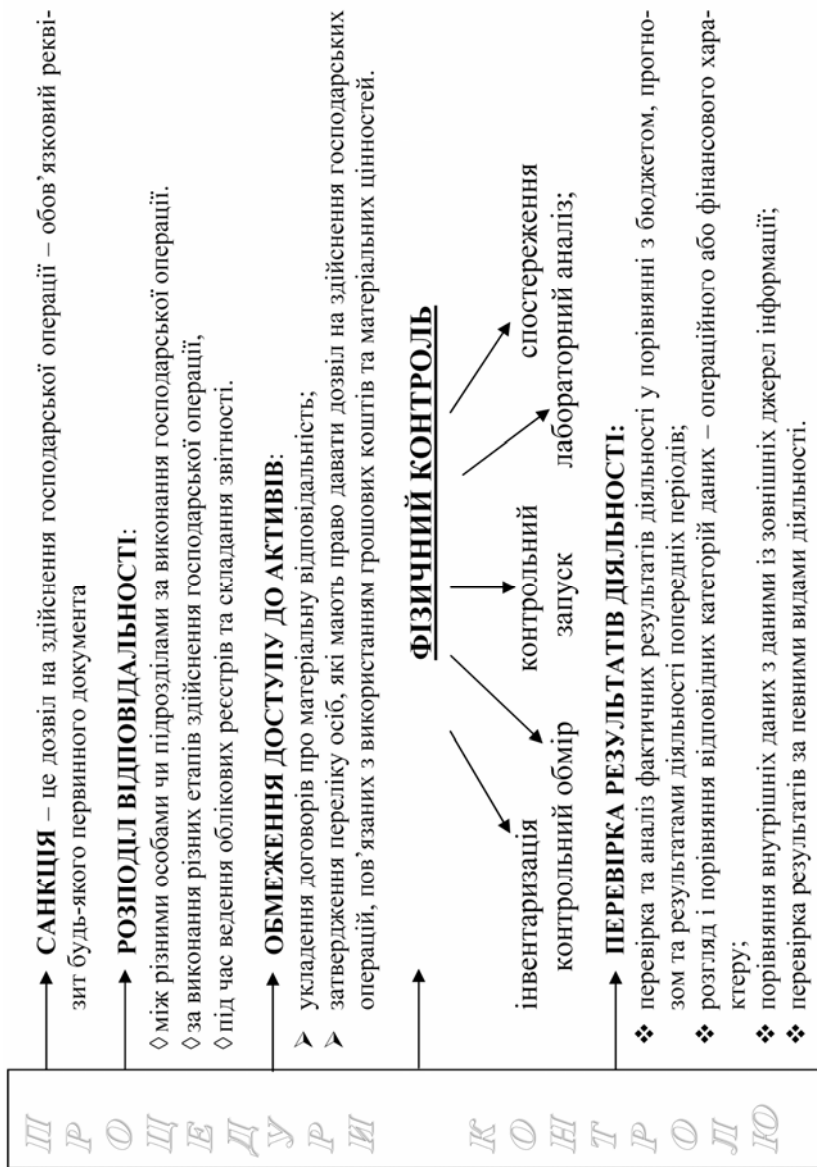


Рис. 7.8. Процедури контролю в господарській діяльності

Обмеження доступу до активів реалізується двома шляхами: укладення договорів про матеріальну відповідальність та затвердження переліку осіб, які мають право давати дозвіл на здійснення господарських операцій, пов'язаних з використання грошових коштів та матеріальних цінностей.

Особливе місце в комплексі процедур, направлених на здійснення фізичного контролю, належить інвентаризації. Нормативними документами в Україні регламентовані процедури проведення інвентаризацій. Визначаються випадки, коли інвентаризація проводиться обов'язково.

Фізичний контроль направлений на забезпечення фізичної безпеки активів підприємства, в тому числі захист приміщень від несанкціонованого доступу до активів і бухгалтерських записів; санкціонування доступу до комп'ютерних програм та файлів з даними; періодичний підрахунок і порівняння з сумами, відображеними в контрольних записах (наприклад, порівняння результатів фізичної інвентаризації готівкових коштів, цінних паперів та запасів з обліковими записами).

Перевірка результатів діяльності включає такі процедури контролю, які направлені на:

- перевірку та аналіз фактичних результатів діяльності у порівнянні з бюджетом, прогнозом та результатами діяльності попередніх періодів;
- розгляд і порівняння відповідних категорій даних – операційного або фінансового характеру, разом з аналізом зв'язку та заходів з вивчення певних причин і заходів для виправлення ситуації;
- порівняння внутрішніх даних з даними із зовнішніх джерел інформації;
- перевірку результатів за певними видами діяльності, таких як перевірка кредитної діяльності (наприклад, схвалення та повернення кредитів) менеджером відділу споживчих кредитів банку згідно зі звітами, наданими відділеннями, регіонами, або звітами за видом кредитування.

7.2.2.5 Моніторинг заходів контролю

Важливим обов'язком управлінського персоналу є визначення і дотримання внутрішнього контролю на безперервній основі.

Моніторинг заходів контролю з боку управлінського персоналу включає перевірку його функціонування згідно з визначеними завданнями

ми і цілями і внесення належних змін до нього відповідно до змін в обставинах. Моніторинг заходів контролю може включати такі види діяльності як перевірка управлінським персоналом вчасності узгодження рахунків з банком, оцінку внутрішніми аудиторями дотримання персоналом з продажу політики суб'єкта господарювання щодо контрактів з продажу і нагляд юридичного відділу за дотриманням норм професійної етики або практики ведення бізнесу суб'єкта господарювання.

Моніторинг заходів контролю є процесом, спрямованим на оцінку результатів здійснення внутрішнього контролю за певний відрізок часу.

Він передбачає оцінку структури та функціонування процедур контролю на своєчасній основі і вжиття необхідних виправних заходів. Моніторинг здійснюється в цілях забезпечення подальшої ефективності в реалізації заходів контролю. Наприклад, якщо не здійснювати моніторингу своєчасності та точності узгодження рахунків з банком, персонал, ймовірно, припинить виконання цієї роботи.

Безперервна діяльність з моніторингу є невід'ємним складником звичайної регулярної діяльності підприємства і включає регулярне управління та нагляд. Менеджери з продажу, придбання, виробництва на рівні відділів і на корпоративному рівні, які постійно беруть участь у процесі прийняття управлінських рішень, можуть ставити питання щодо інформації, яка міститься у звітних даних і які суттєво відрізняється від їх знання щодо результатів діяльності.

На підприємствах внутрішні аудитори або інший управлінський персонал, який виконує функції контролю, робить свій внесок до процесу моніторингу заходів контролю. Наприклад, вони можуть регулярно надавати інформацію щодо ефективності функціонування внутрішнього контролю, зосереджуючи значну увагу на оцінці структури і на діяльності внутрішнього контролю. Вони можуть визначати сильні і слабкі сторони, надавати рекомендації щодо вдосконалення внутрішнього контролю.

Діяльність з моніторингу може включати використання інформації, отриманої із зовнішніх джерел, яка може вказувати на наявність проблем, або висвітлювати певні ділянки, які слід вдосконалити. Клієнти підприємства можуть підтверджувати дані виставлених рахунків шляхом оплати своїх рахунків-фактур або шляхом оскарження нарахованих сум.

7.3. Методи документування системи внутрішнього контролю

Документальне оформлення вивчення та оцінки системи внутрішнього контролю передбачається вимогами міжнародних стандартів аудиту. У разі тривалого обслуговування клієнта це усуває необхідність щорічного повторного документування аспектів внутрішнього контролю в тому випадку коли за період, що перевіряється, основні елементи та процедури внутрішнього контролю підприємства залишилися незмінними. Крім цього, робочі документи аудитора виступають важливим доказом у судовій практиці, а саме: результати перевірки дієвості внутрішнього контролю обґрунтовують рішення з приводу тривалості, характеру й обсягу процедур по суті.

Узагальнення практики аудиту дозволяє виділити такі основні форми, за якими здійснюється документування внутрішнього контролю підприємства:

- опис системи внутрішнього контролю, або як його ще можуть називати різні джерела з теорії аудиту – меморандум внутрішнього контролю,
- організаційна схема,
- блок-схеми внутрішнього контролю,
- анкети внутрішнього контролю,
- контрольні питання для оцінки внутрішнього контролю (КПОВК).

Меморандум внутрішнього контролю – це найбільш простий і, безперечно, зручний спосіб описання внутрішнього контролю. Він складається з опису операційних циклів із зазначенням слабких та сильних позицій контролю. Предметом меморандуму внутрішнього контролю можуть стати, зокрема, процес обробки даних з касових надходжень, операцій із продажу, платіжних відомостей, з купівлі та грошових виплат.

Основна перевага методу опису СВК – простота поєднується з цілою низкою його практичних недоліків, таких як:

- опис не дає швидкого уявлення щодо системи контролю. Це є особливо проблематичним, якщо призначаються нові аудиторів і вони прагнуть ознайомитися з середовищем контролю та процедури контролю на підприємстві, яке перевіряється,
- інформація, яку містить опис, може бути по-різному розтлумачена, у випадку зміни аудитора,

- у майбутньому досить важко зробити систематизацію змін, які відбуваються в системі внутрішнього контролю підприємства,
- важко оцінити, наскільки повно зафіксована вся суттєва інформація, яка необхідна для достатнього розуміння СВК підприємства.

Метод опису СВК доречно застосовувати у випадку проведення аудиту фінансової звітності малих підприємств зі спрощеною структурою внутрішнього контролю. За інших умов його використання може стати неефективним.

Організаційна схема дозволяє наочно проілюструвати зв'язки між різними посадами на підприємстві. Звісно, що організаційна схема не розкриває конкретних функціональних обов'язків осіб, що на ній розглядаються, а лише описує *формальні* зв'язки між ними. На практиці *неформальні* взаємовідносини між працівниками можуть бути дуже важливими для аудитора з метою розуміння СВК. На рисунку 7.10 наведено приклад організаційної схеми апарату управління виробничого підприємства.



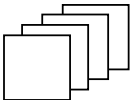


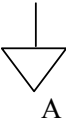
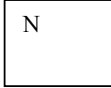

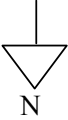

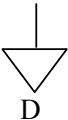

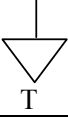
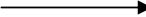


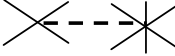
Блок-схема внутрішнього контролю – це ілюстративне зображення системи внутрішнього контролю підприємства у формі діаграми. Блок-схема документообігу представляє собою символічне графічне зображення документів і їх послідовний рух у межах підприємства. Така схема показує проходження інформації за основними класами господарських операцій, починаючи з її появи та введення в систему бухгалтерського обліку і закінчуючи Головною книгою та фінансовою звітністю.

Використання блок-схеми має ряд переваг перед іншими методами документування СВК підприємства, а саме:

- блок-схема дозволяє наочно відобразити рух документів в середині системи і надає аудиторів можливість прослідкувати зв'язки між рухом документів та процедурами їх перевірки,
- блок-схема розкриває рух документів таким чином, що за умови її правильного та точного складання можна чітко встановити початкові та кінцеві точки руху документів в розрізі кожної групи господарських операцій,
- блок-схема допомагає встановити слабкі місця в СВК підприємства,

При складанні блок-схеми традиційно в практиці аудиту використовуються умовні знаки. Основні умовні знаки наведено у таблиці 7.1.

Таблиця 7.1. Основні умовні знаки, які застосовуються при складанні блок-схем

Зображення умовного знака	Значення	Зображення умовного знака	Значення
	Документ		«Тінь» документа (використовується при перенесенні документа з іншої схеми)
	Комплект документів		Перенесення інформації
	Бухгалтерський реєстр, книга обліку		Спрямування документів для реєстрації (зберігання):
	Пронумерований документ		- в алфавітному порядку
	Операція, виконана по документу		- за порядковим номером
	Здійснення контрольної процедури щодо документа		- за датою
	Напрямок руху документів у часі		- тимчасове зберігання документів
	Напрямок руху документів між підрозділами (посадовими особами)		Зв'язок з іншою сторінкою, початок або закінчення схеми
	Перетин ліній руху документів		Запис інформації до іншого документа (реєстру)

Основні правила побудови блок-схеми полягають у наступному:

- на підставі проведеного опитування працівників підприємства готується основа для блок-схеми у вигляді таблиці, у якій по вертикалі (зліва направо) послідовно вказують підрозділи і посадові особи, що беруть участь у облікових і контрольних процедурах. По горизонталі (зверху-вниз) послідовно відображають всі операції документообігу (від створення чи надходження документів до їх зберігання або виходу за межі підприємства),
- кожна операція повинна мати свій порядковий номер,
- схема має починатися з лівого верхнього кута, в якому відображається факт реєстрації документа, і закінчуватись у нижньому правому куті, в якому відображається символ передачі на зберігання, облікового реєстру, переходу документа до іншої схеми, або його передачі за межі підприємства,
- рух документів у часі відображається по вертикалі, а між відділами чи посадовими особами – по горизонталі,
- рух кожного примірника документа відображається окремо,
- символи операцій (X або ◊) можуть знаходитися лише на вертикальних лініях,
- назви документів надписують у середині символів або поряд з ними,
- потоки інформації показуються пунктиром.

На рисунку 7.9 наведено фрагмент блок-схеми.

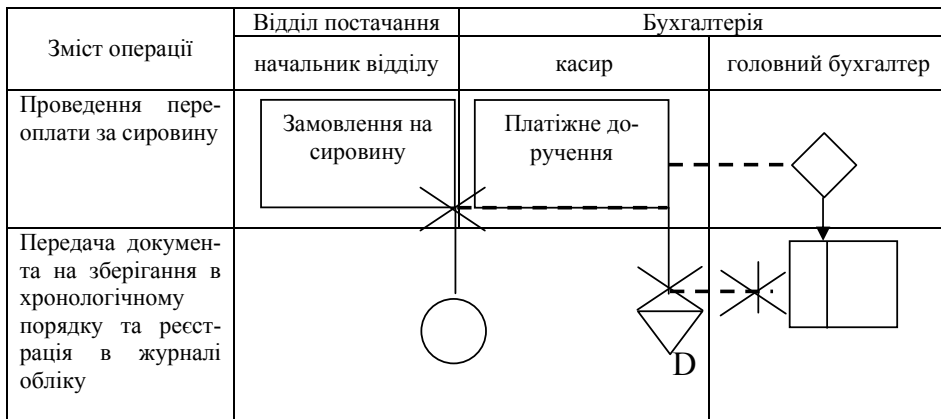


Рис. 7.9. Блок-схема опису системи внутрішнього контролю

Анкети внутрішнього контролю – це форма документування внутрішнього контролю підприємства за допомогою стандартизованих питань. Основна перевага анкети полягає в тому, що вона дозволяє найбільш повно охопити спектр питань, які розкривають зміст внутрішнього контролю на підприємстві.

Переваги практичного використання анкет внутрішнього контролю полягають у наступному:

- анкету можна підготувати досить швидко на перших етапах здійснення процесу аудиту, що дозволяє її використовувати ще на етапі укладення договору, коли проводиться попередня оцінка ризиків суттєвого викривлення,
- анкети прості у застосовуванні, вони дозволяють розкрити недоліки процедур контролю у формі, яка є зрозумілою для будь-кого із фахівців аудиторської фірми, що беруть, або будуть брати у майбутньому участь у перевірці фінансової звітності підприємства,
- анкета дозволяє стандартизувати процедуру опису СВК під час проведення аудиту.

Основний недолік анкети полягає в тому, що окремі елементи системи внутрішнього контролю вивчаються без досягнення повного розуміння цієї системи, оскільки перелік питань включає тільки ті види контролю, які, як правило, використовуються. Крім цього, в анкеті нічого не вказується про доцільність і рівень суттєвості того чи іншого виду контролю, у ній наводиться лише факт його існування чи відсутності. Стандарти анкети внутрішнього контролю через високий рівень їх узагальненості, можуть бути придатними лише для обмеженого кола підприємств, які мають схожу структуру організації, схожі напрямки та види діяльності. Також стандартизована форма і зміст анкети не дозволяє розкрити слабкі місця внутрішнього контролю, що може, у свою чергу, мати наслідком невідповідний висновок про надійність процедур СВК й зниження ризику суттєвого викривлення.

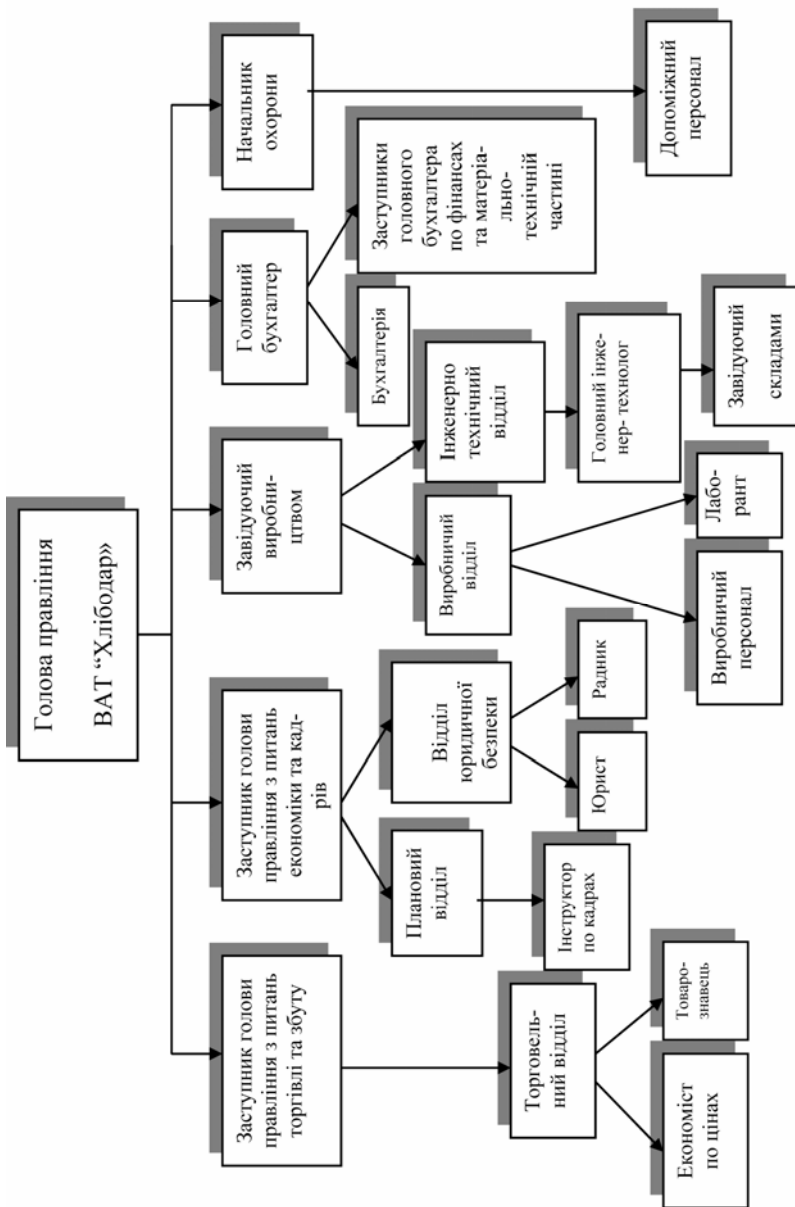


Рисунок 7.10. Структурна схема апарату управління VAT «Хлібодар»

При складанні анкет необхідно дотримуватися таких правил:

- визначити перелік завдань, які вирішуються шляхом анкетування, а також назвати питання, які можуть бути ключовими для СВК підприємства, яке перевіряється,
- з метою систематизації отриманої інформації питання в анкеті необхідно групувати таким чином, щоб дотримувати послідовність вивчення складових елементів СВК: спочатку група питань, які описують середовище контролю, потім питання, які розкривають зміст бухгалтерського обліку (в розрізі окремих груп господарських операцій), і потім питання, що фіксують процедури контролю (також у розрізі окремих груп операцій),
- питання в анкеті переважним чином повинні формуватися таким чином, щоб на них могла даватися відповідь у формі «так» або «ні».

Таблиця 7.2.

Витяг з анкети внутрішнього контролю

Процес одержання замовлення та відвантаження продукції

Аудиторська фірма _____

Робочий документ
до розділу «Аудит запасів»

Підприємство _____

Період перевірки _____

ТЕСТ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ ЗАПАСІВ

Мета контролю:

1. Придбання, виготовлення, рух запасів належним чином відображаються в обліку.
2. Записи по придбанню, виготовленню, руху запасів відображаються достовірно стосовно рахунку, суми, періоду.
3. Оцінка проводиться достовірно. Запаси, які є морально застарілими, зіпсованими або такими, що втратили можливість надання очікуваних економічних вигод, виявляються і відображаються своєчасно.

4. Фізичні втрати не допускаються, а якщо мають місце, то за них своєчасно дають звіти.

№	Зміст	Варіанти відповіді			Примітки
		Ні	Так	Інформація відсутня	
1	2	3	4	5	6
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, обробкою, 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'ютеризованих записів по запасах є тільки в осіб, для яких це пов'язано з посадовими обов'язками?				
7.	Чи використовуються попередньо пронумеровані документи, та їх видача реєструється в журналах (книгах) пронумерованих, прошнурованих, скріплених печаткою?				
8.	Періодичність проведення інвентаризації: - 1 раз на рік - частіше 1-го разу на рік - рідше 1-го разу на рік				

Продовження таблиці

1	2	3	4	5	6
9.	Чи відображається в обліку результат інвентаризації?				
10.	Невикористані частини інвентаризаційних описів прокреслюються лінією (Z)?				
11.	Чи виявлені у звітному періоді факти крадіжки та псування запасів і на яку суму?				
12.	Чи списувалися 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 в результаті інвентаризації та яку суму?				
15.	Чи списувалися неліквідні та залежалі ТМЦ та на яку суму?				
16.	Чи проводяться на підприємстві незаплановані (раптові) інвентаризації окремих видів запасів, груп, в окремих місцях зберігання та в підзвіт?				
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 проводиться 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 проводиться контроль за списанням запасів від браку у виробництві?				
22.	Чи звіряються корінці книжки доручень з Журналом реєстрації доручень ф. М-3?				
23.	Чи проводиться контроль за несвоєчасно зданими невикористаними дорученнями?				
24.	Чи проводиться контроль за точністю підрахунку первинних документів?				
25.	Ціни, підрахунки в інвентаризаційних описах перевіряються третьою особою?				

Продовження таблиці

1	2	3	4	5	6
26.	Реєстри обліку ведуться особами, обов'язки яких не залежать від обов'язків по вибуттю, руху та зберіганню запасів?				
27.	Посадові особи періодично виявляють зіпсовані, морально застарілі і т.д. запаси?				
28.	Запаси в наявності, право власності, належить іншим, виключаються із підрахунків?				

Виконав _____

Перевірив _____

Анкети внутрішнього контролю є результатом практики аудиту 60-х років минулого століття застосувати більш формалізований та системний підхід до процесу документування СВК на великих підприємствах. Разом з тим, як було зазначено вище, такий метод документування не дозволяє отримати надійних свідчень про те, яким чином внутрішній контроль підприємства запобігає попередженню та виявленню фактів суттєвих помилок та шахрайства. Тому в процесі практичного розвитку методу анкетування виник більш досконалий метод документування СВК. Це – *контрольні питання для оцінки внутрішнього контролю (КПОВК)*.

Метод КПОВК полягає в тому, що анкета розробляється таким чином, щоб за допомогою ключових питань виявити ділянки можливого шахрайства та суттєвих помилок. Тобто аудитор розробляє питання таким чином, щоб спроектувати СВК для конкретного підприємства (з урахуванням його структури, видів діяльності та ін.), яка б з його професійної точки зору могла б попереджати та виявляти факти суттєвих помилок і шахрайства. В анкетах, які складаються за методом КПОВК, існують спеціальні ключові питання, які і дозволяють діагностувати слабкі місця в СВК підприємства.

Всі вищеперелічені методи документування внутрішнього контролю мають як свої переваги, так і недоліки. Виходячи з цього, на практиці доцільно використати поєднання зазначених вище методів. Блок-схеми з їх наочністю, разом з анкетами чи структурними схемами з їх детальним

охопленням можуть забезпечити ефективну комбінацію.

7.4. Оцінка ризиків суттєвого викривлення

Кінцевою метою розуміння та опису внутрішнього контролю є – оцінка ризиків суттєвого викривлення в показниках фінансової звітності підприємства, що перевіряється.

МСА 315 говорить про те, що аудитор повинен виявити і оцінити ризики суттєвого викривлення на рівні фінансових звітів і на рівні тверджень за класами операцій, залишками на рахунках та на рівні розкриття інформації. З цією метою аудитор повинен:

- визначити ризики шляхом отримання розуміння підприємства і його середовища, в тому числі відповідні функції контролю, пов'язані з ризиками, а також шляхом розгляду класів операцій, залишків на рахунках та розкриття інформації у фінансових звітах. Кожне діюче підприємство має свою індивідуальну специфіку здійснення господарської діяльності. Ця специфіка полягає в тому, що поряд з проведенням звичайних операцій, протягом звітного року можуть здійснюватися такі, що їх наслідки можуть мати невідповідне відображення у фінансовій звітності. Наприклад, підприємство у звітному році стало власником пакета акцій 40% акцій іншого підприємства, що потребує спеціальних правил оцінки інвестицій за методом участі у капіталі, а також визнання доходів (втрат) від участі у капіталі. Або підприємство створило мережу філій, які функціонують як в середині країни, так і за її межами.
- з'ясувати, як виявлені ризики можуть вплинути на твердження (показники фінансової звітності). Наприклад, створення мережі філій за наявності гармонізованих процедур контролю може не мати впливу на процес складання достовірної звітності по підприємству в цілому.
- вивчити значущість ризиків, а відтак їх здатність призвести до суттєвих викривлень у фінансових звітах. Наприклад, встановлено, що підприємство реалізує власну продукцію за договорами комісії, але на дату балансу не отримує звіту від комісіонера про результати інвентаризації фактичних залишків продукції. Цей факт може свідчити про можливу невідповідність у показ-

никах балансу про залишки запасів. Проте з урахуванням того, що питома вага обсягів продажу за договорами комісії протягом року є несуттєвими у співвідношенні до загальної суми доходів, а облікові залишки продукції, яка знаходиться у комісіонера, також не впливає на загальну оцінку запасів, то відповідний факт ризику суттєвого викривлення не є значущим – суттєвим.

- визначити вірогідність суттєвих викривлень у фінансових звітах, спричинених ризиками. Наприклад, відсутність бюджетів (планів) на підприємстві щодо адміністративних витрат ще не означає, що такі витрати не контролюються та будуть неправильно подані (класифіковані) у звіті про фінансові результати.

Внутрішніми стандартами аудиторської фірми визначаються спеціальні стандартизовані процедури, за допомогою яких робиться висновок про рівень ризику суттєвого викривлення щодо фінансової звітності відповідного об'єкта аудиту. Як відомо, з цією метою можуть застосовуватись кількісні та якісні показники. Найчастіше в практиці аудиту оцінка ризиків проводиться за допомогою якісних характеристик. Тобто ризик суттєвих викривлень визначається як: низький, середній або високий.

На практиці вивчення системи внутрішнього контролю клієнта і оцінювання рівня ризику контролю суттєво різняться залежно від клієнта. При роботі з невеликими підприємствами аудитор досягають тільки певного рівня розуміння, достатнього для оцінювання можливості аудиту фінансової звітності і середовища контролю. Це потрібно, щоб виявити ставлення адміністрації підприємства до контролю і також визначити рівень адекватності облікової системи клієнта. Часто, щоб провести аудит найбільш ефективно, процедурами проведення тестів контролю зневажають, а ризик контролю визначають максимально високим.

Працюючи на великих господарських системах, аудитор планує свою роботу таким чином, щоб оцінюваний рівень ризику суттєвих викривлень вважався низьким щодо більшості сегментів аудиту.

Процес оцінки ризиків суттєвого викривлення можна поділити на два основних етапи.

Перший етап – це визначення слабких місць у процедурах СВК підприємства, які можуть мати вплив на достовірність фінансової звітності, а отже формують ризики суттєвого викривлення.

Другий етап – це визначення того, які з ідентифікованих складо-

вих ризиків суттєвого викривлення вимагають особливого розгляду аудитором, тобто є суттєвими ризиками.

Важливим моментом у процесі визначення складників та оцінки ризиків суттєвого викривлення є ідентифікація виявлених ризиків з конкретними класами операцій, показниками фінансової звітності та інформацією, яка підлягає розкриттю. З цієї точки зору всі контрольні процедури, які має СВК підприємства, можна поділити на такі групи:

перша група процедур СВК: це процедури, виконання яких безпосередньо пов'язано з твердженням, яке містить конкретний показник фінансової звітності, або інформація, яка підлягає розкриттю. Наприклад, процедура інвентаризації товарів напряму пов'язана з твердженням про існування запасів (товарів) на дату складання балансу.

друга група процедур СВК: це процедури, які можуть вплинути на фінансові звіти в цілому або потенційно впливають на багато тверджень. Як правило, це процедури, які визначають якість функціонування середовища контролю. Наприклад, на підприємстві нерегулярно відбуваються засідання ради директорів, розпорядчі документи адміністрації можуть мати нечіткі формулювання, протягом року керівництво видавало багато усних розпоряджень, які отримували документальне оформлення більш пізньою датою. Зрозуміло, що такі факти навряд чи будуть мати вплив на ризики суттєвого викривлення за класами операцій, залишками на рахунках та розкриття інформації. Більш значний вплив може мати недостатня компетентність управлінського персоналу.

Після того як встановлено складові частини ризику суттєвого викривлення, починається другий етап – оцінка їх суттєвості.

Ідентифікація суттєвих ризиків є справою професійного судження аудитора. При вивченні характеру ризиків аудитор розглядає низку питань, в тому числі таких як:

- чи пов'язаний ризик з нещодавніми подіями в бухгалтерському обліку, економічними або іншими подіями, а отже, вимагає особливої уваги,
- складність здійснюваних господарських операцій,
- чи стосується ризик суттєвих операцій, які здійснюються, зі зв'язаними сторонами,
- рівень суб'єктивізму в процесі оцінки фінансової інформації, яка пов'язана з цим ризиком, особливо тієї, що містить широкий діапазон оцінки невизначеності,
- чи стосується ризик суттєвих операцій, що виходять за межі

звичайної діяльності підприємства або ж виглядають незвичайними з інших причин.

Після того коли аудитор виділив ризики, які на його професійне судження є суттєвими, йому необхідно оцінити структуру відповідних процедур контролю на підприємстві, якщо до цього вони не були ним проведені. Це є необхідною умовою для того, щоб прийняти ефективне рішення стосовно складу, обсягу та часу проведення майбутніх процедур отримання доказів, на підставі яких буде формуватись аудиторський висновок.

Результати ідентифікації складників та оцінки ризиків суттєвого викривлення повинні обов'язково бути задокументовані аудитором.

Визначальною характеристикою процесу оцінки ризиків суттєвого викривлення є те, що він є перманентним. Це означає, що протягом всього процесу аудиту фінансової звітності аудитор постійно переглядає зроблені висновки про склад та оцінку рівня ризиків суттєвого викривлення на підставі інформації, яка ним отримується в ході перевірки. Такий підхід дозволяє проводити коригування у програмі аудиту, що має на меті зменшення ризику невиявлення та формування відповідного висновку щодо повноти та достовірності фінансової звітності.

Важливим моментом, який прописаний МСА №315, є те, що на аудитора покладається обов'язок якнайшвидшого ознайомлення найвищого управлінського персоналу з суттєвими слабкими сторонами в структурі або реалізації внутрішнього контролю, які привернули увагу аудитора. Ця вимога реалізується на практиці шляхом складання спеціального звіту на ім'я керівництва або включенням у аудиторський звіт про результати перевірки спеціального розділу, у якому:

- коментуються недоліки організації внутрішнього контролю, внаслідок чого виникають або можуть виникнути суттєві помилки у фінансових звітах,
- викладаються конкретні поради щодо їх усунення.

Звіт повинен бути лаконічним, викладати факти у чіткій, логічній послідовності, починатися з найбільш вагомих питань, з достатньо обґрунтованими пропозиціями. При його адресуванні слід вибрати такий рівень управління, який має відповідні повноваження, щоб прийняти необхідні рішення.

Контрольні запитання до розділу:

1. Дайте характеристику мети функціонування системи внутрішнього контролю.
2. Назвіть основні поняття, які застосовуються для описання СВК.
3. Визначте цілі системи внутрішнього контролю для суб'єкта господарювання.
4. Опишіть методи і функції системи контролю.
5. Проаналізуйте структуру СВК та визначте взаємозв'язок між її елементами.
6. Дайте характеристику сутності середовища контролю та його складових.
7. Проаналізуйте процес оцінювання ризиків суб'єкта господарювання.
8. Визначте місце і роль інформаційних систем у господарській діяльності та системі контролю підприємства.
9. Перелічіть процедури контролю та поясніть призначення моніторингу заходів контролю.
10. Назвіть методи документування системи внутрішнього контролю.

Розділ 8. Документування процесу аудиту

Глосарій до розділу: поточний і постійний аудиторський файл, робоча документація, підсумкова документація, аудиторський звіт, аудиторський висновок, безумовно-позитивний аудиторський висновок, модифікований аудиторський висновок, незгода з управлінським персоналом, обмеження аудиторської перевірки, пояснювальний параграф.

8.1. Основні вимоги до документального забезпечення аудиторської діяльності

Організація аудиторської діяльності повинна бути направлена перш за все на забезпечення якості послуг, що надаються замовникам. Це, у свою чергу, створює підґрунтя для формування відповідного аудиторського висновку й зменшення професійного ризику. Досягнення цієї мети можливе лише за умови виконання технічних стандартів, в якості яких в Україні прийнято Міжнародні стандарти аудиту.

Одним з інструментів, за допомогою якого аудиторська фірма може забезпечити якість процесу аудиту, є аудиторська документація.

Треба зазначити, що Закон України «Про аудиторську діяльність» не торкається необхідності документування процесу аудиту, за винятком договору на його проведення та аудиторського висновку. Міжнародна практика аудиту, навпаки, приділяє значну увагу робочій документації. Обов'язкове документування аудиту розглядається як один з основних принципів цієї діяльності.

Узагальнення практики аудиту втілилось у вимоги до складу, змісту та правил складання робочої документації, які викладено безпосередньо у положеннях таких стандартів:

- *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»* (надалі – МСКЯ 1). Цей стандарт розкриває основні процедури, які повинні застосовуватись аудиторськими фірмами для документального забезпечення всіх етапів здійснення процесу аудиту;

- *Міжнародний стандарт аудиту 230 (переглянутий) «Аудиторська документація»* (надалі – МСА (П) 230). Цим стандартом визначаються вимоги щодо форми, змісту та порядку складання робочої документації.

Слід зазначити, що необхідність документування здійснених процедур визначається окремими положеннями й інших МСА. Узагальнення таких вимог наведено у таблиці 8.1.

Таблиця 8.1.

**Вимоги міжнародних стандартів аудиту
до аудиторської документації**

Міжнародний стандарт аудиту	Місце	Короткий зміст
1	2	3
МСА 210 «Умови завдань з аудиторської перевірки»	параграф 5	Наявність листа-зобов'язання для підтвердження призначення аудитора, мети та обсягу аудиторської перевірки, ступеня відповідальності аудитора, клієнта, форма будь-яких висновків та звітів
МСА 220 (переглянутий) «Контроль якості під час аудиту історичної фінансової звітності»	параграфи 11-14, 16-25, 27, 30, 31, 33	Забезпечення належного керівництва допоміжним персоналом (асистентами, помічниками аудитора) та контроль якості аудиторських робіт
МСА 240 «Відповідальність аудитора за розгляд шахрайства під час аудиту фінансових звітів»	параграфи 60 та 107-111	Документування підстав визнання доходів як ризику суттєвого викривлення; Документування розуміння аудитором клієнта та його середовища, ризику суттєвого викривлення; Документування дій аудитора у відповідь на оцінені ризики суттєвого викривлення Документування інформування управлінського персоналу, інших органів щодо шахрайства
МСА 250 «Врахування законів та нормативних актів при аудиторській перевірці фінансових звітів»	параграф 28	Документальне оформлення виявлених невідповідностей вимогам чинного законодавства
МСА 260 «Повідомлення інформації з питань аудиту найвищому управлінському персоналові»	параграф 16	Письмові підтвердження управлінського персоналу щодо повідомленої в усній формі інформації з питань аудиту, яка має значення для управління

Продовження таблиці

1	2	3
МСА 300 «Планування аудиту фінансових звітів»	параграфи 22-26	Документування загальної стратегії та плану аудиту включно з будь-якими змінами, зробленими в процесі аудиту
МСА 315 «Розуміння суб'єкта господарювання і його середовища та оцінка ризиків суттєвих викривлень»	параграфи 122, 123	Документування (у вигляді опису, анкети, періодичного списку, блок-схеми): - обговорення доступності фінансових звітів суттєвим викривленням через шахрайства або помилки; - ключових елементів розуміння ризиків суттєвого викривлення, джерела інформації та процедури оцінки ризиків; - виявлені і оцінені ризики на рівні фінансових звітів і на рівні тверджень; - виявлені ризики та пов'язані з ними оцінені процедури контролю
МСА 330 «Аудиторські процедури відповідно до оцінених ризиків»	параграф 73	Документування: - загальних дій у відповідь на проблеми оцінених ризиків суттєвого викривлення; - характеру, часу та обсягу подальших аудиторських процедур; - висновків щодо довіри до процедур контролю, які були перевірені в попередній аудиторській перевірці
МСА 505 «Зовнішні підтвердження»	параграф 33	Підтвердження автентичності інформації із зовнішніх джерел
МСА 580 «Пояснення управлінського персоналу»	параграф 10	Докази пояснень управлінського персоналу у формі резюме усних обговорень або письмових пояснень управлінського персоналу
МСА 600 «Використання роботи іншого аудитора»	параграф 14	Документування: - компонентів, фінансова інформація яких перевірена іншими аудиторами, їх значущість для фінансових звітів суб'єкта господарювання; - виконаних процедур та отриманих доказів; - зазначення оглянутих робочих документів іншого аудитора та результати проведених з ним обговорень

Розглянемо більш детально процес документування аудиторської діяльності із урахуванням положень міжнародних стандартів аудиту, які наразі діють в Україні.

8.2. Мета складання робочої документації та процедури організації документального забезпечення процесу аудиту

Забезпечення відповідного рівня якості роботи аудиторської фірми неможливе без формування документації наслідків такої роботи.

Аудиторська документація – це матеріали (робочі документи), підготовлені аудитором (і для аудитора) або одержані ним у зв'язку з проведенням аудиторської перевірки (зберігаються в нього).

Термін «аудиторська документація» в професійній літературі може бути ідентичним до термінів «робоча документація» або «документація».

Можна визначити *дві основних мети*, яких досягає аудиторська фірма за допомогою належним чином складеної робочої документації:

- *забезпечення достатніх та відповідних записів, які служать основою для формування аудиторського висновку,*
- *забезпечити докази того, що аудиторська перевірка виконана відповідно до МСА та застосовуваних нормативних і законодавчих актів.*

Визначені цілі складання аудиторської документації мають внутрішню та зовнішню спрямованість.

Внутрішня спрямованість мети, з якою складається аудиторська документація, полягає в тому, що яким би високим рівнем кваліфікації не володів аудитор, або персонал аудиторської фірми, неможливо після закінчення аудиторської перевірки довести те, що в її процесі аудитором було виконано всі заплановані процедури (починаючи з планування та закінчуючи обґрунтуванням висновку). Тільки належним чином оформлена документація дозволяє:

по-перше, зафіксувати всі дії, які були виконані фахівцями аудиторської фірми з моменту укладання договору до моменту надання аудиторського висновку,

по-друге, здійснювати перевірку якості виконаних аудиторських процедур працівниками аудиторської фірми,

по-третє, сформувати інформаційну базу щодо клієнтів для подальших аудиторських перевірок чи надання інших послуг.

Зовнішня спрямованість мети полягає в тому, що завжди існує потенційна можливість того, що аудиторській фірмі необхідно буде доводити зовнішній стороні (замовникам, користувачам аудиторського висновку, представникам Аудиторської палати України) те, що перевірку вико-

нано з дотриманням вимог МСА та зроблені висновки мають відповідне обґрунтування.

Після закінчення аудиторської перевірки можуть бути випадки, коли колишній замовник звертається з позовом до суду про компенсацію збитків внаслідок отримання невідповідного аудиторського висновку про фінансову звітність, або може звернутись зі скаргою до АПУ про те, що аудиторська перевірка була проведена неякісно. У таких випадках аудиторська фірма зможе захистити свої професійні інтереси як у судовому розгляді, так і процесі перевірки з боку АПУ лише за допомогою належним чином оформленої робочої документації.

Кожна аудиторська фірма повинна розробити внутрішні стандарти, які розкривають перелік робочої документації, що складається на кожному етапі процесу аудиту, вимоги до її складання, процедури доступів та збереження, терміни зберігання.

Основні вимоги, яких повинна дотримуватись аудиторська фірма при розробці та впровадженні таких внутрішніх стандартів, викладено в МСКЯ 1.



Рис. 8.1. Загальна схема процесу документування аудиту

Поняття робочої документації пов'язане з тим, що аудиторська фірма повинна задокументувати стосовно конкретної аудиторської перевірки:

- виконані аудиторські процедури,
- отримані відповідні аудиторських доказів,
- висновки, яких дійшов аудитор.

Сукупність робочої документації, яка стосується конкретного клієнта та конкретної перевірки, повинна збиратися в окремий файл із завдання.

Головним є те, що документація повинна складатися під час проведення відповідної процедури. Документація, яка підготовлена під час виконання роботи є більш точною ніж документація, яка підготовлена в подальшому.

Після завершення аудиторської перевірки необхідно сформувати остаточний аудиторський файл, який містить повний комплект документації стосовно такої перевірки. Поняття «остаточний» означає те, що під час перевірки аудитор може робити робочі нотатки, власні зауваження, отримувати копії документів, які в майбутньому можуть бути опрацьовані й систематизовані у відповідних робочих документах. Тому є доцільним переглянути зміст відповідних поточних записів. Крім того, можуть бути такі випадки, коли після закінчення аудиторської перевірки аудитор отримує відповіді на раніше зроблені зовнішні запити, які необхідно обов'язково включити до файлу перевірки.

Саме за таких обставин аудиторська фірма повинна встановити граничні терміни щодо підготовки остаточного файлу перевірки. При цьому необхідно враховувати, що МСКЯ 1 визначає крайній термін його підготовки – 60 днів від дати видачі аудиторського висновку.

Після формування остаточного аудиторського файлу не можна вилучати або викидати аудиторську документацію до кінця періоду її зберігання. Однак можуть бути випадки, коли після формування остаточного файлу із завдання, необхідно вносити до нього окремі зміни. Такі зміни можуть бути пов'язані з необхідністю модифікувати аудиторську документацію або додати нову документацію. У такому разі необхідно задокументувати:

- а) коли і ким були зроблені такі зміни,
- б) конкретні причини для відповідних змін,
- в) вплив змін, якщо він є, на висновки аудитора.

ФАКТОРИ ВПЛИВУ НА ФОРМУ ТА ЗМІСТ РОБОЧИХ ДОКУМЕНТІВ АУДИТОРА

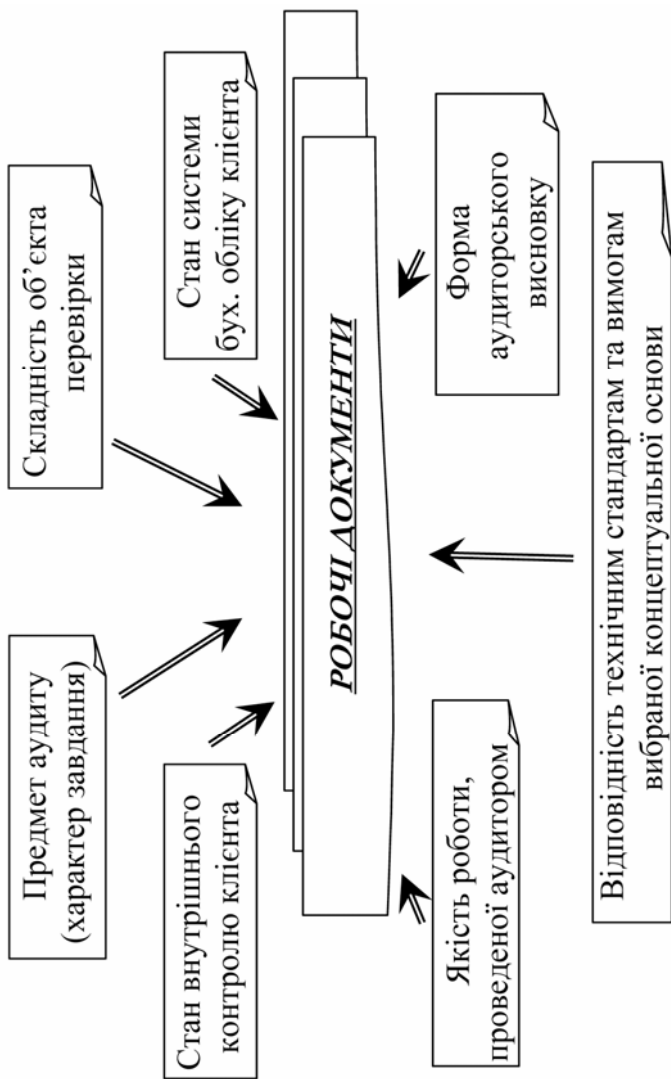


Рис. 8.2. Фактори впливу на форму та зміст робочих документів аудитора

МСКЯ 1 визначає, що право власності на аудиторську документацію, якщо інше не встановлено законодавчими чи нормативними актами, *належить аудиторській фірмі*. Фірма на свій розсуд може надавати частини (або витяги з) документації клієнтові, якщо таке розкриття інформації не завдає шкоди обгрунтованості виконаної роботи.

Поряд з правом власності аудиторської фірми на робочу документацію, фірма повинна встановити *процедури забезпечення конфіденційності, зберігання, цілісності, зрозумілості та відтворюваності робочої документації*.

Дотримання аудиторами *конфіденційності* є не тільки вимогою дотримання відповідних етичних принципів, а й унормоване статтею 19 «Обов'язки аудиторів і аудиторських фірм» Закону України «Про аудиторську діяльність».

Так, стаття 19 визначає, що аудитор зобов'язаний зберігати в таємниці інформацію, отриману при проведенні аудиту та виконанні інших аудиторських послуг, не розголошувати відомості, що становлять предмет комерційної таємниці, і не використовувати їх у своїх інтересах або в інтересах третіх осіб. Кодекс етики професійних бухгалтерів говорить, що персонал аудиторської фірми не може розголошувати інформацію, отриману під час надання послуг клієнту, якщо конкретний клієнт не надав дозволу розкрити інформацію. Тобто розкриття будь-якої інформації, що міститься в робочій документації аудиторської фірми, можливе лише за таких обставин:

- отримано дозвіл від клієнта про відповідне розкриття інформації,
- існує юридичний обов'язок розкриття інформації, наприклад, у випадках, передбачених законодавством,
- існує професійний обов'язок розкриття інформації, наприклад, у процесі проведення зовнішньої перевірки представниками АПУ якості послуг, що надає аудиторська фірма.

Аудиторська документація може існувати у формі даних на папері, електронних або інших носіях. Незалежно від того, на яких носіях вона зберігається, аудиторська фірма повинна забезпечити внутрішніми стандартами такі процедури, щоб уникнути можливих загроз для того, щоб вносити несанкціоновані зміни до її змісту, додавати або без відома фірми її вилучати. У цьому контексті важливим є питання забезпечення фізичного збереження робочої документації.

У практиці організації документального забезпечення процесу аудиту аудиторськими фірмами широко застосовуються такі процедури, як:

- встановлення системи паролів, що обмежують доступ до електронних файлів,
- формування резервних копій найважливіших документів,
- організація архіву аудиторської фірми,
- отримання розписок від працівників фірми про збереження конфіденційності,
- визначення кола працівників аудиторської фірми, які мають право доступу до архіву,
- визначення процедур отримання інформації з архіву,
- визначення процедур отримання копій з архівних файлів та інші процедури.

Характеристики організації документального забезпечення аудиторського процесу наведено на рис. 8.3.

Кожна аудиторська фірма повинна встановити політику та процедури зберігання документації протягом достатнього періоду, що відповідає потребам самої фірми або законодавчим, регулятивним або нормативним актам.

Необхідність зберігання робочої документації та період такого зберігання може бути різним залежно від характеру робіт (аудит або інші послуги з надання впевненості) та характеру майбутніх обставин, у зв'язку з якими необхідно забезпечити таке зберігання. Наприклад, частина документації буде використовуватися для майбутніх аудиторських перевірок з метою отримання розуміння внутрішнього контролю підприємства. Зрозуміло, що термін зберігання такої документації буде визначатися терміном співпраці з відповідним клієнтом.

Період зберігання робочої документації також може залежати від вимог спеціальних нормативних актів, які, наприклад, встановлюють термін позовної давності. В Україні термін позовної давності встановлено три роки. Отже, з метою захисту власних професійних інтересів у можливих майбутніх судових розглядах аудиторські фірми повинні забезпечувати збереження робочої документації якнайменше протягом трьох років після дати закінчення дії договору на проведення аудиту.

Проте професійними стандартами, зокрема МСКЯ 1, встановлено, що період зберігання робочої документації з конкретної аудиторської перевірки або іншого завдання, повинен бути не коротший за п'ять років від дати аудиторського висновку.

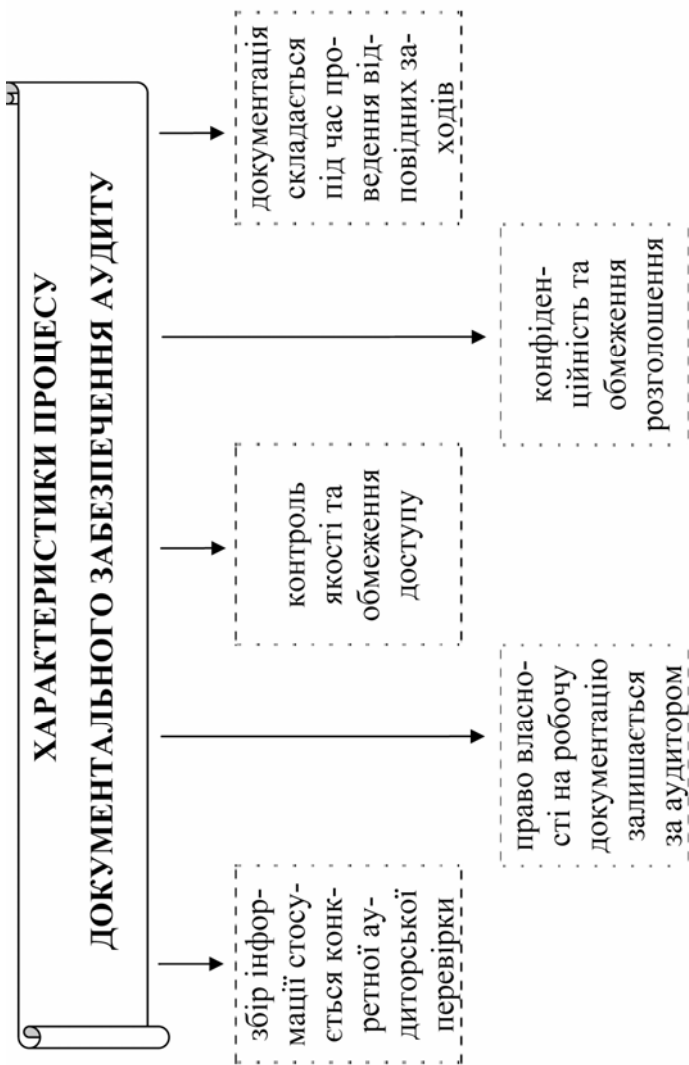


Рис. 8.3. Основні характеристики аудиторської документації

8.3. Види робочої документації та вимоги до її складання

Отже, як було зазначено вище, робоча документація формується на всіх етапах процесу аудиту.

Кожна аудиторська фірма самостійно визначає і затверджує внутрішніми розпорядчими документами перелік документації та джерела її формування, що повинні складатися на різних етапах аудиту й у наступному збиратися в остаточному аудиторському файлі з перевірки. Орієнтовний перелік робочої документації аудиторської фірми наведено у таблиці 8.2.

Таблиця 8.2.

Джерела інформації та документування результатів на різних етапах процесу аудиту

Етап аудиту	Джерела інформації	Документування результатів
1	2	3
Переддоговірний	Засоби масової інформації Нормативно-правові акти Фінансова звітність за попередні роки Лист-пропозиція Протоколи зустрічей з клієнтом Листування з попереднім аудитором	Лист-пропозиція Анкета попередньої оцінки ризиків суттєвих викривлень Лист – зобов'язання Попередній розрахунок обсягу та вартості робіт Попередній план аудиту
Укладення договору	Статутні та засновницькі документи клієнта	Договір на проведення аудиту
Планування	Протоколи зборів органів управління підприємства Організаційно-управлінська структура, договори, угоди, контракти, ліцензії Фінансова звітність Документи попереднього аудиту Бухгалтерська інформація	Меморандум загальної стратегії аудиту План аудиту Програми аудиту Аналітичні таблиці Анкети оцінки ризиків Розрахунок рівня суттєвості Меморандум планування

Продовження таблиці

1	2	3
Проведення процедур отримання аудиторських доказів	Протоколи зустрічей з клієнтом Документи з опису та закріплення повноважень і обов'язків управлінського персоналу, службовців Інструкції з обліку Документи внутрішнього аудиту Документи і реєстри бухгалтерського обліку Документи управлінського обліку Програми аудиту Договори, угоди, контракти Документи-свідчення Доповідні записки Протоколи зустрічей з клієнтом Протокол обговорення результатів перевірки	Анкети оцінки складників внутрішнього контролю Результати проведених тестів контролю Письмові пояснення управлінського персоналу Аудиторські докази, отримані із зовнішніх джерел Результати спостереження за інвентаризацією Розрахунок обсягу вибірки Оцінка результатів Зведена відомість результатів оцінки аудиторських доказів
Здійснення заключних процедур	Остаточний варіант фінансової звітності Підсумки проведеного аудиту Протоколи зустрічей з клієнтом	Аудиторський звіт Аудиторський висновок

Для того щоб створити зрозумілу та упорядковану аудиторську документацію, необхідно визначитися з класифікаційними ознаками, які застосовуються для систематизації всієї сукупності документації аудиторської фірми. Таких класифікаційних ознак у теорії аудиту можна зустріти дуже багато. У таблиці 8.3 подано найбільш вживані в теорії аудиту класифікації аудиторської документації

Таблиця 8.3.

Класифікація аудиторської документації

Класифікаційна ознака	Вид за класифікаційною ознакою
За призначенням	> Базова > Підсумкова
За часом ведення і використання	> Постійного використання > Поточного використання
За джерелами отримання	> Від третіх осіб > Від підприємства-клієнта > Складені аудитором
За характером інформації	> Правового характеру > Про керівництво і персонал підприємства > Про економічну основу діяльності підприємства > Про систему внутрішнього контролю > Про систему бухгалтерського обліку > Аудиторські організаційно-функціональні документи > Документи оцінки аудиторського ризику > Аудиторські документи по перевірці окремих статей і показників річного звіту > Кореспонденція аудитора > Підсумок
За призначенням	> Оглядові > Інформативні > Перевірочні > Підтверджувальні > Розрахункові > Порівняльні > Аналітичні
За ступенем стандартизації	> Стандартизовані > Довільної форми
За формою подання	> Графічні > Текстові > Комбіновані
За технікою складання	> Ручні > На машинних носіях

Разом з тим для практичного застосування найбільш важливим є систематизація всього масиву робочих документів за такими ознаками, як:

- класифікація за призначенням, що поділяє аудиторську документацію на базову та підсумкову,
- класифікація за часом ведення та використання, що поділяє аудиторську документацію на документацію постійного та поточного використання.

До підсумкової документації традиційно відносять аудиторський звіт та аудиторський висновок, які складаються в результаті вивчення й аналізу інформації, яка міститься у всіх інших робочих документах, що відносяться до відповідної перевірки. Звідси й випливає відповідна форма розподілу аудиторської документації. Важливість такої класифікації полягає в тому, що підсумкова документація є продуктом, кінцевим результатом всієї копійної праці команди аудиторів. Саме тому міжнародні стандарти аудиту мають спеціальні стандарти, які встановлюють вимоги не тільки до порядку формування аудиторської думки, але й форми її викладення в аудиторському висновку.

Практичний аспект важливості поділу робочої документації на документацію постійного та поточного використання полягає в тому, що основні клієнти аудиторської фірми отримують послуги на проведення аудиту протягом певного часу. Відомо, що МСА враховують ці обставини й передбачають можливість здійснення певних процедур (наприклад, отримання знань про підприємство, вивчення та документування його внутрішнього контролю та ін.) лише при першому випадку укладення договору на аудит. Крім того, процедури аудиту поточної фінансової звітності пов'язані з використанням інформації, яка була відображена у фінансовій звітності попереднього звітного періоду (наприклад, дані про залишки за рахунками, основні операції, договори, контракти, які завершуються в наступному періоді і на які слід звернути увагу при наступних перевірках). Саме тому доцільно складати комплект документів для подальшої роботи. В аудиторській практиці такий комплект документів отримав назву *постійного файла*.

Постійний файл створюється для:

- формування документального забезпечення інформацією підприємство, яка не змінюється на нову дату аудиту. Цим виключається необхідність повторного вивчення широкого кола питань;
- збереження даних, які стосуються вивчення тенденцій у роботі підприємства;

– підготовки інформації для нових співробітників, щоб допомогти їм ознайомитися з історією діяльності клієнта, здійсненими операціями.

У постійному файлі доцільно зберігати документи та інформацію постійного характеру для використання в майбутньому. Проте інформація постійного файла повинна періодично оновлюватись і не мати некорисних й застарілих матеріалів.

Комплект документів постійного файла, як правило, розміщують в окремій папці. Про всі внесені зміни до складу документів у постійному файлі робиться відповідна позначка про зміст внесених змін із зазначенням прізвища особи, яка вносила відповідні зміни та дату змін. Матеріали, що зберігаються в папці постійного файла, використовуються в майбутньому для підготовки до чергового аудиту.

Орієнтовний зміст постійного файла наведено у таблиці 8.4.

Таблиця 8.4.

Зміст та перелік документів, які включаються до постійного файла

Назва розділу постійного файла	Зміст та перелік документів, які включаються до розділу
Відомості про підприємство	Історія діяльності підприємства, дані про структуру, джерела початкового капіталу, тенденції в галузі збуту і прибутків, географічна експансія, придбання інших підприємств, злиття.
Юридичні документи: копії чи витяги зі статуту і документів про створення підприємства та партнерських угод	- статут - організаційна структура (основні відділи, персонал, організаційні характеристики, централізована, децентралізована);
Загальна інформація, що допомагає зрозуміти підприємство і галузь	- копії чи витяги з поточних контрактів, наприклад, орендних, облігаційних угод, про ліцензійні платежі - плани розвитку підприємства (бізнес-плани).
Юридичні документи	- копії чи витяги з протоколів зборів акціонерів, засідань ради директорів чи комітетів, загальних зборів; - внутрішні правила діяльності підприємства; - копії існуючих ліцензій; - зразки облігацій та сертифікатів на акції; - допуски акцій до офіційної торгівлі на фондовій біржі; - угоди про управління чи керівництво; - перелік основних акціонерів із зазначенням кількості акцій, які їм належать;

Продовження таблиці

Назва розділу постійного файла	Зміст та перелік документів, які включаються до розділу
Матеріали щодо організації обліку і внутрішнього контролю	<ul style="list-style-type: none"> - накази з облікової політики; - характеристики (описові та з використанням структурних схем) і оцінка процедур внутрішнього контролю, включаючи перелік основного персоналу і осіб, відповідальних за документування в кожній галузі; - службові записки, пов'язані з важливими чи постійними проблемами бухгалтерського обліку; - дослідження клієнта, які стосуються ефективності процедур внутрішнього контролю; - інформація про комп'ютерні програми з обліку і аналізу; - план рахунків, затверджений підприємством;
Аудиторські висновки та фінансова звітність за попередні роки	<ul style="list-style-type: none"> - фінансова звітність, статистичні дані, зведення результатів основної діяльності; - аудиторські звіти; - аудиторські висновки;
Аналітична інформація	<ul style="list-style-type: none"> - види продукції і послуг (обсяг основних видів продукції та прибутковість асортименту); - тенденції в ціноутворенні; - типи і місце розташування засобів виробництва; - характеристики і кваліфікація робочої сили, види використовуваних матеріалів); - методи збуту і розподілу (питома вага клієнта на ринку, основні конкуренти, попит на продукцію, основні покупці, стратегія щодо гарантії якості); - фінансова політика (фінансова структура, зв'язки з інвестиційними компаніями і банками, історія відкритої та індивідуальної пропозиції цінних паперів, плани експансії, заміна активів); - спеціальні дослідження у сфері оподаткування;
Різне	Копії листів щодо замовлення на аудит та інші

Робоча документація, яка формується в процесі проведення поточної аудиторської перевірки, збирається у поточний файл.

Робоча документація, яка збирається у поточному файлі, має забезпечити достатній рівень розкриття та деталізації процедур аудиту, необхідний для складання аудиторського висновку, підтвердження того, що аудит проводився згідно з вимогами МСА.

Якість робочої документації забезпечується тоді, коли її форма, зміст та порядок складання носять унормований внутрішніми стандартами аудиторської фірми характер. Саме тому дуже важливим є розробка та впровадження в кожній практикуючій аудиторській фірмі стандартизованих форм робочої документації.

МСА 230 (П) визначає, що основні вимоги до аудиторської документації полягають в наданні зрозумілої інформації щодо:

1) характеру, часу та обсягу аудиторських процедур, виконаних для відповідності вимогам МСА та застосованим законодавчим та регуляторним вимогам;

2) результатів аудиторських процедур та отримані аудиторські докази;

3) важливих питань, які виникли в процесі аудиту, та висновків щодо них.

Виходячи з основних вимог стандарту аудиторської фірми щодо робочої документації повинні забезпечити те, щоб така документація дозволяла:

- мати чіткий зв'язок відповідного документа з об'єктом перевірки;
- визначити період перевірки, для якого складено документ;
- об'єктивно висвітлити інформацію;
- чітко і зрозуміло розкрити зміст відповідного документа для особи, яка не складала такого документа;
- ідентифікувати відповідний документ з аудиторською фірмою, для якої він складався, з особою, яка його складала, та часом його складання.

Стандартизація форми аудиторської документації досягається за допомогою визначення обов'язкових реквізитів документа, до яких, зокрема, належать:

- назва документа;
- номер;
- перекресне посилання на документи, з якими він пов'язаний;
- період, що перевіряється;
- зміст;
- виконавці та контролери;
- дата створення;
- розшифровка умовних позначень.

8.4. Підсумкова документація

8.4.1. Аудиторський звіт

До складу підсумкової документації відноситься аудиторський звіт. Аудиторський звіт — це внутрішній підсумковий документ, складання якого, як правило, передуює складанню аудиторського висновку.

Зміст аудиторського звіту носить конфіденційний характер й тому, як правило, не підлягає публічному розкриттю перед третьою стороною. Необхідність формування аудиторського звіту визначається договором на проведення аудиту. Разом з тим аудиторськими фірмами можуть виконуватися роботи, які не мають на меті формування висновку – завдання без надання впевненості. Тоді, аудиторський звіт виступає єдиною формою звітування про виконану роботу та її результати, який може отримати клієнт.

МСА не встановлюють спеціальних вимог щодо змісту та структури аудиторського звіту. Кожна аудиторська фірма самостійно розробляє та затверджує відповідні вимоги внутрішніми стандартами.

Практика, пов'язана з наданням послуг з аудиту фінансової звітності, говорить про виключну важливість попереднього звітування про наслідки аудиту перед клієнтом у формі аудиторського звіту.

За наслідками проведених аудиторських процедур аудитор збирає докази щодо тверджень, які містить фінансова звітність, представлена клієнтом для перевірки. Зрозуміло, що в підсумку отримані докази можуть свідчити про існування викривлень у фінансовій звітності, які за своїм характером можуть бути як суттєвими, так і несуттєвими.

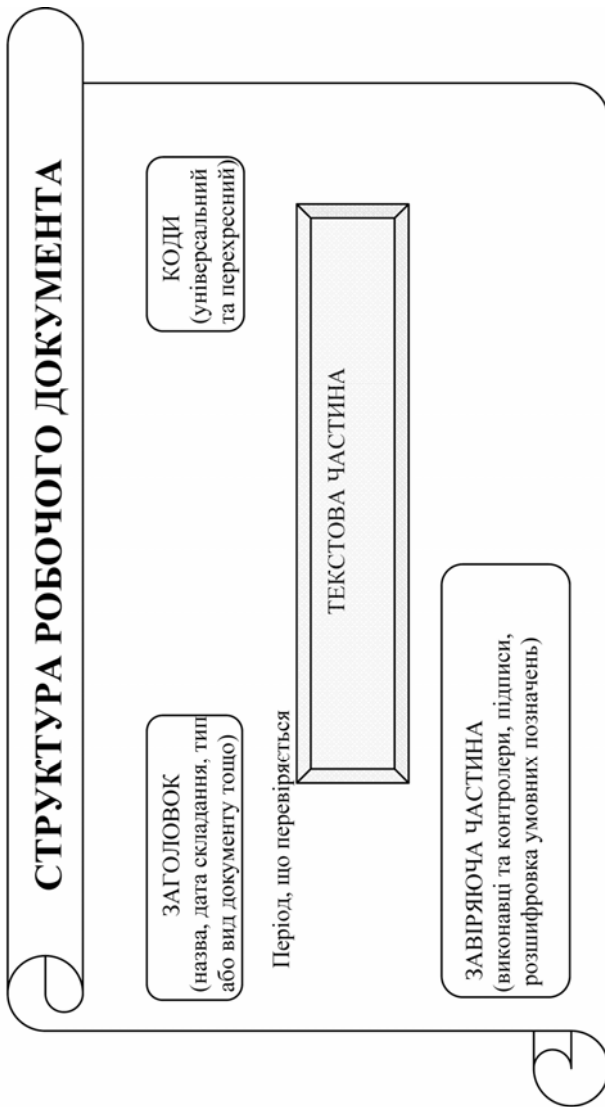


Рис. 8.4. Структура робочого документа (принципова схема)

Отже, до моменту формування кінцевої форми аудиторського висновку керівництво підприємства повинно прийняти рішення або залишити фінансову звітність без змін, або внести відповідні зміни. Своє рішення керівництво підприємства викладає, як правило, у листі-відповіді.

Терміни подачі аудиторського звіту керівництву та терміни розгляду такого звіту керівництвом обговорюються під час укладення договору на аудит і мають своє відображення у відповідних пунктах договору на аудит.

Таким чином, аудитор може виконати остаточні процедури щодо вибору форми висновку лише після прийняття відповідного рішення керівництвом підприємства.

За структурою аудиторський звіт може мати три основних розділи:

1. **Загальні відомості про перевірку.** У цьому розділі наводиться така інформація: підстави для проведення перевірки (назва та номер договору); мета перевірки; обсяг інформації, що перевіряється; терміни проведення перевірки; обсяг та зміст виконаних аудиторських процедур.
2. **Загальна характеристика системи внутрішнього контролю.** У цьому розділі дається узагальнена характеристика як організаційної структури підприємства, його діяльності, так і системи внутрішнього контролю, а також розкриваються основні її недоліки, що можуть мати наслідком існування суттєвих викривлень у показниках фінансової звітності.
3. **Результати виконаних процедур щодо отримання доказів стосовно тверджень у показниках фінансової звітності.** Називаються всі виявлені помилки у фінансових звітах та обов'язково надається їх характеристика щодо суттєвості. У підсумку надаються рекомендації щодо можливого виправлення у фінансовій звітності, за якою передбачається надання висновку.

Важлива аналітична інформація та розрахунки наводяться у додатках до аудиторського звіту.

Кожний аудиторський звіт повинен мати такі обов'язкові реквізити:

- реквізити аудиторської організації, а саме:
 - а) найменування і юридична адреса фірми або прізвище, ініціали і адреса аудитора;
 - б) номер і дата свідоцтва про внесення до реєстру суб'єктів аудиторської діяльності;

- в) номер і дата сертифіката аудитора;
- реквізити підприємства-замовника, а саме:
 - а) офіційне найменування і юридична адреса;
 - б) номер і дата реєстраційного посвідчення;
 - в) перелік посадових осіб (прізвища, ініціали, посади), відповідальних за складання фінансової звітності.

Аудиторський звіт надається, як правило:

- а) особі, яка підписала договір (контракт, лист-зобов'язання) на надання аудиторських послуг;
- б) будь-якій іншій особі – у випадку письмової вказівки на те, що в адресу аудиторської організації, підписаної особою, яка засвідчила договір (контракт, лист-зобов'язання) на надання аудиторських послуг.

8.4.2. Аудиторський висновок

Результатом копійної роботи аудитора по виконанню договору на аудит фінансової звітності є аудиторський висновок.

Стаття 7 Закону України «Про аудиторську діяльність» дає таке визначення аудиторського висновку.

Аудиторський висновок – 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 (станданти) бухгалтерського обліку, внутрішні вимоги та положення суб'єктів господарювання, інші джерела.

Узагальнення результатів господарської діяльності підприємство може подавати у різних формах звітності. Як відомо, в Україні це може бути статистична звітність, податкова звітність, фінансова звітність, внутрішньокорпоративна звітність. Проте формування судження аудитора у документі, який має назву *«аудиторський висновок» може робитись лише щодо інформації, яка міститься у повному комплекті фінансової звітності.*

Як відомо, повний комплект фінансової звітності включає такі компоненти:

- Баланс,
- Звіт про фінансові результати,
- Звіт про власний капітал,
- Звіт про рух грошових коштів,

- Примітки.

При складанні фінансової звітності в Україні використовуються Положення (Стандарти) бухгалтерського обліку, які й формують концептуальну основу фінансової звітності в Україні. Відомо, що формування показників фінансової звітності може здійснюватися з використанням іншої концептуальної основи, наприклад, Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ).

Повний комплект фінансової звітності, який підготовлений у відповідності до концептуальної основи фінансової звітності, метою якої є задоволення інформаційних потреб в загальній інформації широкого діапазону користувачів, отримав назву фінансових звітів загального призначення. Зрозуміло, що в Україні статус фінансових звітів загального призначення матиме повний комплект фінансової звітності, підготовлений на основі П(С)БО.

Вимоги до структури, змісту та порядку вибору форми аудиторського висновку щодо фінансових звітів загального призначення викладено у таких МСА:

- *Міжнародний стандарт аудиту 700 (переглянутий) «Висновок незалежного аудитора щодо повного пакету фінансових звітів загального призначення»* (надалі – МСА 700 (П)),
- *Міжнародний стандарт аудиту 701 «Модифікація висновку незалежного аудитора»* (надалі – МСА 701).

У випадку, коли аудиторська фірма отримує від замовника завдання з надання впевненості щодо:

- повного пакета фінансових звітів, які підготовлені у відповідності до іншої концептуальної основи, наприклад, в Україні – це комплект фінансової звітності, яка підготовлена у відповідності до МСФЗ,
- одного з компонентів фінансових звітів загального призначення, наприклад тільки показників Балансу або конкретного рахунка бухгалтерського обліку, або окремої статті фінансової звітності,
- виконання контрактних угод,
- узагальнених фінансових звітів,

аудитори повинні використовувати вимоги *Міжнародного стандарту аудиту 800 «Висновок незалежного аудитора при виконанні завдань з аудиту спеціального призначення»*.

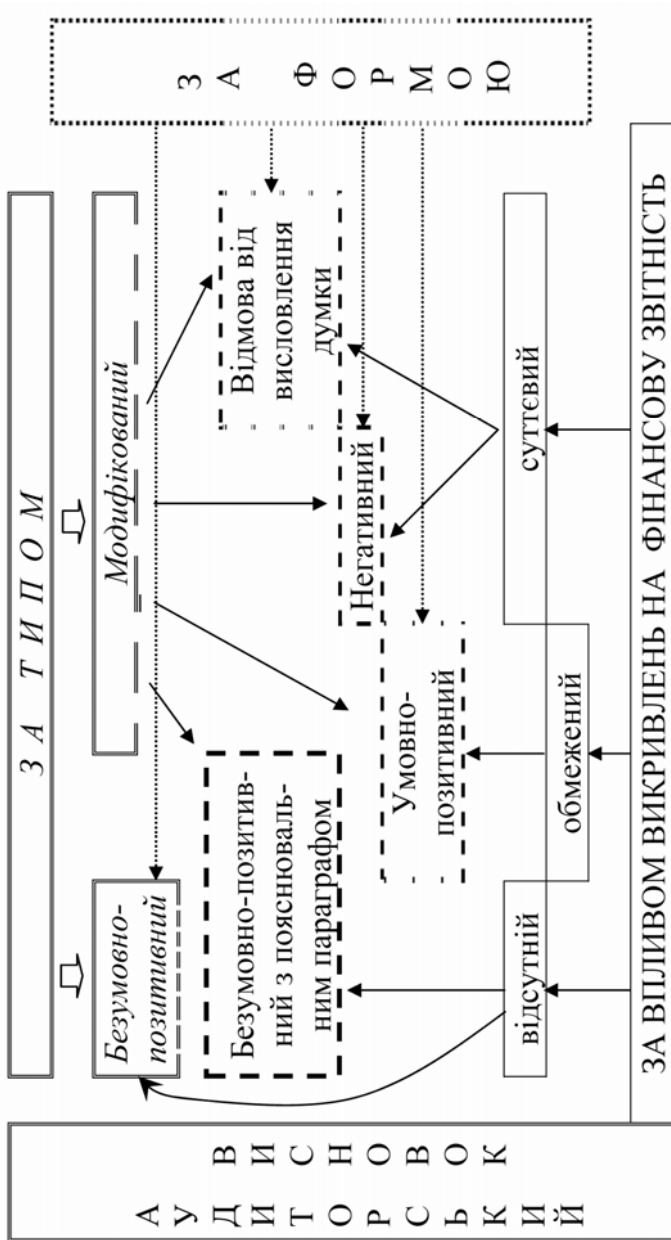


Рис. 8.5. Класифікація аудиторських висновків за міжнародними стандартами аудиту

У відповідності до МСА 700 (П) та МСА 701 аудиторські висновки, залежно від змісту висловленого судження у них, поділяються на дві категорії:

- перша – це безумовно-позитивний аудиторський висновок,
- друга – це модифікований аудиторський висновок.

До модифікованих висновків належать:

- безумовно-позитивний висновок з пояснювальним параграфом,*
- умовно-позитивний висновок,*
- негативний висновок,*
- відмова від висловлення думки.*

8.4.2.1. Безумовно-позитивний висновок

Отже, умови, за яких аудитор може висловити безумовно-позитивну думку стосовно повного комплексу фінансових звітів загального призначення, а також вимоги до структури та змісту відповідного висновку, наведено у МСА 700 (П).

Основою для формування судження аудитора є задокументовані аудиторські докази, які отримані в процесі виконання аудиту.

Аудитор повинен оцінити на основі отриманих доказів, чи є достатня впевненість, що *фінансові звіти, взяті в цілому, не містять суттєвих викривлень*.

Безумовно-позитивна думка висловлюється за допомогою таких словосполучень:

- «справедливо та достовірно відображають»,
- «представляють достовірно в усіх суттєвих аспектах».

Аудитор може надавати безумовно-позитивний висновок, коли виконуються всі наступні умови:

- 1) облікова політика підприємства відповідає концептуальній основі фінансової звітності та обставинам функціонування підприємства,
- 2) прийняті підприємством облікові оцінки відповідають фактичним обставинам функціонування підприємства,
- 3) інформація, яка представлена у фінансових звітах, є відповідною, надійною, порівняльною та зрозумілою,
- 4) фінансові звіти дозволяють розкрити та зрозуміти користувачам вплив суттєвих операцій та подій на інформацію, що міститься у фінансових звітах.

Міжнародні стандарти аудиту містять такі вимоги щодо обов'язкових елементів аудиторського висновку:

- а) заголовок;
- б) адресат;
- в) вступний параграф;
- г) відповідальність управлінського персоналу за фінансові звіти;
- д) відповідальність аудитора;
- є) аудиторська думка;
- е) інші обов'язки стосовно надання висновку;
- ж) підпис аудитора;
- з) дата аудиторського висновку;
- і) адреса аудитора.

У тексті висновку обов'язкові реквізити можуть розміщуватись у дещо іншому порядку.

Аудиторський висновок повинен мати **заголовок**, який би чітко вказував, що це є *висновок незалежного аудиту*.

Кожний висновок повинен мати визначеного **адресата**, тобто назву конкретного користувача такого висновку. Наприклад, адресатом можуть бути: збори акціонерів, рада директорів, кредитний комітет банку та інші особи, які зацікавлені в отриманні достовірної фінансової звітності підприємства. Назва адресата висновку визначається у відповідності до обставин завдання на аудит.

У вступному параграфі аудиторського висновку вказується назва підприємства, фінансові звіти якого пройшли аудиторську перевірку, та підтверджується, що фінансові звіти пройшли аудиторську перевірку. У вступному параграфі слід:

- а) вказати назву кожного з фінансових звітів, що складають повний пакет фінансових звітів;
- б) зробити посилання на важливі аспекти облікової політики та інші пояснювальні примітки; та
- в) вказати дату і період, якого стосуються фінансові звіти.

Аудитор повинен вказати у своєму висновку, що **управлінський персонал несе відповідальність за підготовку та достовірне відображення інформації у фінансових звітах** у відповідності до застосовної концептуальної основи фінансової звітності, і ця відповідальність стосується:

- а) розробки, впровадження та застосування внутрішнього контролю щодо підготовки та достовірного відображення інформації у фінансо-

вих звітах, що не містять суттєвих викривлень внаслідок шахрайства або помилок;

б) вибору та застосування відповідної облікової політики; та

в) подання облікових оцінок, що є відповідними в даних обставинах.

В аудиторському висновку слід вказувати, що **відповідальністю аудитора є висловлення думки щодо фінансових звітів** на основі результатів аудиторської перевірки.

В аудиторському висновку слід вказувати, що відповідальністю аудитора є висловлення думки щодо фінансових звітів на основі результатів аудиторської перевірки для протиставлення її відповідальності управлінського персоналу за підготовку та достовірне відображення інформації у фінансових звітах.

Крім того, необхідно зазначити, що аудит проводився у відповідності до Міжнародних стандартів аудиту. У висновку слід також пояснити, що ці стандарти вимагають від аудитора дотримання етичних вимог та відповідного планування і виконання аудиту для отримання достатньої впевненості, що фінансові звіти не містять суттєвих викривлень.

У тексті висновку аудитор повинен описати обставини, які обмежують його відповідальність тим, що:

а) аудит включає виконання аудиторських процедур для одержання аудиторських доказів щодо сум та розкриттів у фінансових звітах;

б) вибір процедур залежить від судження аудитора включно і оцінкою ризиків суттєвого викривлення фінансових звітів внаслідок шахрайства чи помилок. Оцінюючи ризики, аудитор розглядає ті аспекти внутрішнього контролю, що стосуються підготовки та достовірного відображення інформації у фінансових звітах для розробки аудиторських процедур у відповідності до обставин, а не для висловлювання думки щодо ефективності внутрішнього контролю суб'єкта господарювання.

У випадках коли аудитор несе відповідальність за висловлювання думки щодо ефективності внутрішнього контролю у зв'язку з аудитом фінансових звітів, аудиторі не слід вписувати фразу, що розгляд внутрішнього контролю виконується не для висловлювання думки щодо ефективності внутрішнього контролю;

в) аудит включає й оцінку відповідності використаної облікової політики, коректності облікових оцінок управлінського персоналу та загального представлення фінансових звітів.

У випадку коли аудитор **висловлює безумовно-позитивну думку**, у тексті висновку вона формулюється в спеціальному параграфі, в якому чітко вказується, що фінансові звіти справедливо і достовірно відображають в усіх суттєвих аспектах результати господарських операцій (за відповідний звітний період) відповідно до визначеної концептуальної основи фінансової звітності.

Інколи завданням на проведення аудиту встановлюється необхідність висловити думку стосовно інших питань, окрім повноти та достовірності інформації повного пакета фінансової звітності загального призначення. Наприклад, у складі річного фінансового звіту, який подається кредитними спілками України до Державної комісії з регулювання ринків фінансових послуг, окрім звичайних форм повного комплексу фінансової звітності, необхідно подавати й спеціальні форми звітності. Зрозуміло, що інформація, яка наведена у спеціальних формах звітності, може бути прямо чи непрямо пов'язана з показниками форм фінансової звітності. Отже, у такому разі аудитор зіставляє інформацію, виявляє можливі невідповідності та розкриває їх зміст.

Додаткові обов'язки аудитора під час аудиту фінансової звітності можуть бути і з інших питань залежно від конкретних обставин та користувача аудиторського висновку.

Результати перевірки, пов'язані з виконанням додаткових обов'язків, наводяться у спеціальному розділі аудиторського висновку. Такий розділ отримав назву **«Інші обов'язки стосовно надання висновку»**. Скільки інформація, що наводиться в цьому розділі, є окремою від повного комплексу фінансових звітів, то вона не впливає на зміст висновку аудитора стосовно фінансових звітів. Отже, розділ «Інші обов'язки стосовно надання висновку» розміщується зразу після розділу, в якому аудитор висловлює своє судження. Приклад змісту та структури безумовно-позитивного висновку наведено в таблиці 8.5.

Таблиця 8.5.

Зміст та структура безумовно-позитивного висновку

Елемент аудиторського висновку	Зміст елемента у висновку
Адреса аудиторської фірми	<p align="center">Товариство з обмеженою відповідальністю АУДИТОРСЬКА ФІРМА</p> <p align="center"><i>ЕККАУНТАУДИТ</i></p> <p align="center">Свідоцтво про внесення в Реєстр суб'єктів аудиторської діяльності №1319 видане Аудиторською Палатою України 26.01.2001 р. 14027, м. Чернігів, пр.Перемоги, 5, ІК згідно з ЄДРПОУ № 22823802, р/р 26008377400001 в ЗАТ КБ "ПриватБанк", м. Чернігова, МФО 353586, тел./ факс 95-31-08, e-mail: account@cn.relc.com</p>
Адресат	Державній комісії з регулювання ринків фінансових послуг
Дата аудиторського висновку	№ 26 / 2007 м. Чернігів 8 травня 2007 року
Заголовок	<p align="center"><i>АУДИТОРСЬКИЙ ВИСНОВОК</i> <i>за результатами незалежної аудиторської перевірки достовірності річної фінансової звітності кредитної спілки «Моя родина», (надалі Замовник) за період з 30 березня 2006 р по 31 грудня 2006 р.</i></p>
Вступний параграф	<p>Висновок зроблено за результатами незалежної аудиторської перевірки, яка була проведена Товариством з обмеженою відповідальністю аудиторською фірмою «Екаунтаудит» (свідоцтво про внесення до Реєстру суб'єктів аудиторської діяльності №1319 видане Аудиторською Палатою України 26.01.2001 року) на підставі договору від 30.04. 2007 року №16 у відповідності до:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Закону України «Про аудиторську діяльність»; - міжнародних стандартів аудиту; - Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність»; - Діючих Положень (Стандартів) бухгалтерського обліку; - Діючих в Україні нормативно-законодавчих актів щодо організаційно-правових питань підприємницької діяльності; - Нормативно-законодавчих актів, які встановлювали по-

Елемент аудиторського висновку	Зміст елемента у висновку
	<p>рядок ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності протягом періоду, що перевірявся.</p> <p>Цей висновок стосується лише інформації, яку містять компоненти річної фінансової звітності Замовника, що були підготовлені у відповідності до вимог діючих в Україні Положень (Стандартів) бухгалтерського обліку:</p> <ul style="list-style-type: none"> - «Балансу» станом на 31 грудня 2006 року, - «Звіту про фінансові результати» за 2006 рік, - «Звіту про власний капітал» за 2006 рік, - «Звіту про рух грошових коштів» за 2006 рік, - приміток до річної фінансової звітності за 2006 рік. <p>Перевірка проводилася в травні 2007 року за місцем розташування Замовника.</p> <p>Основні відомості про Замовника: повна назва – кредитна спілка «Моя родина», код за ЄДРПОУ – 34259312; місцезнаходження – 14038, м. Чернігів, проспект Перемоги 139; дата державної реєстрації – 30 березня 2006 року, свідоцтво про державну реєстрацію серія АОО №104243; основні види діяльності відповідно до статутних документів – надання фінансових послуг по залученню внесків (вкладів) членів кредитної спілки на депозитні рахунки; чисельність працівників на звітну дату – 3 постійних працівники та 1 працівник за сумісництвом; номери, серії, дати видачі, термін дії ліцензій на здійснення діяльності – ліцензія від 15.08.2006 року Державної комісії з регулювання ринків фінансових послуг України серії АВ №153026 на надання фінансових послуг по залученню внесків (вкладів) членів кредитної спілки на депозитні рахунки на термін з 18.08.2006 року по 18.08.2009 року; кількість відокремлених підрозділів (філій та відділень) Замовник не має.</p>
Відповідальність управлінського персоналу за фінансові звіти	<p>У відповідності до ст.9 Закону України «Про аудиторську діяльність» Замовник несе відповідальність за повноту і достовірність документів та іншої інформації, що надані для проведення аудиту. Ця відповідальність стосується:</p> <ul style="list-style-type: none"> - розробки, впровадження та застосування внутрішнього контролю щодо підготовки та достовірного відображення інформації у фінансових звітах, що не містять суттєвих викривлень внаслідок шахрайства або помилок;

Елемент аудиторського висновку	Зміст елемента у висновку
	<ul style="list-style-type: none"> - вибору та застосування відповідної облікової політики та подання облікових оцінок.
Відповідальність аудитора	<p>Відповідальність аудиторів визначається метою перевірки, яка полягала у формуванні судження щодо:</p> <ul style="list-style-type: none"> - відповідності прийнятої облікової політики Замовника вимогам діючих в Україні Положень (Стандартів) бухгалтерського обліку та її незмінності протягом періоду, що перевірявся; - достовірності та повноти річної фінансової звітності Замовника за 2006 рік у відповідності до прийнятої облікової політики, а саме: “Балансу», “Звіту про фінансові результати», “Звіту про власний капітал», “Звіту про рух грошових коштів». <p>Процедури аудиту було сформовано з урахуванням оцінених ризиків суттєвого викривлення фінансових звітів внаслідок шахрайства чи помилок.</p> <p>Оцінка ризиків внутрішнього контролю здійснювалася в аспекті процедур підготовки та достовірного відображення інформації у фінансовій звітності. Цим висновком не формується судження щодо ефективності внутрішнього контролю Замовника.</p>
Аудиторська думка	<p>Під час аудиту було зібрано та систематизовано достатній обсяг доказів (на погляд аудитора), які дозволяють зробити оцінку показників фінансової звітності у відповідності до мети аудиту та виявити суттєві помилки, допущені при її складанні.</p> <p style="text-align: center;">ВИСНОВОК</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) облікова політика по всіх суттєвих аспектах відповідає вимогам діючих в Україні Положень (Стандартів) бухгалтерського обліку; 2) фінансова звітність складена на підставі дійсних даних бухгалтерського обліку та повно і достовірно по всіх суттєвих аспектах відбиває фінансовий стан Замовника на 31 грудня 2006 року за наслідками господарських операцій з 01 січня 2006 року по 31 грудня 2006 року.
Інші обов'язки стосовно надання висновку	<p>Додаткова інформація відповідно до вимог “Порядку складання та подання звітності кредитними спілками та об’єднаними кредитними спілками до Державної комісії з регулювання ринків фінансових послуг України», затвердженого розпорядженням Державної комісії з регулювання ринків фінансових послуг України від 25.12.2003 N 177 (зі змінами та</p>

Елемент аудиторського висновку	Зміст елемента у висновку
	<p>доповненнями), що не впливає на сформоване судження в аудиторському висновку про фінансову звітність</p> <p>1. Відповідно до розділу 2 “Порядку складання та подання звітності кредитними спілками та об’єднаними кредитними спілками до Державної комісії з регулювання ринків фінансових послуг України», затвердженого розпорядженням Державної комісії з регулювання ринків фінансових послуг України від 25.12.2003 N 177 (зі змінами та доповненнями) – надалі Порядок, Замовник повинен подавати до Державної комісії з регулювання ринків фінансових послуг України звітність, яка включає:</p> <ul style="list-style-type: none"> - річну фінансову звітність за формами, установленими Законом України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність», - звітні дані за формами, установленими Порядком. <p>2. Звітні дані включають такі форми:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Загальна інформація про кредитну спілку, - Звітні дані про фінансову діяльність кредитної спілки, - Звітні дані про склад активів та пасивів кредитної спілки, - Звітні дані про доходи та витрати кредитної спілки, - Розрахунок необхідної суми резерву покриття втрат від неповернених кредитів кредитної спілки, - Звітні дані про кредитну діяльність кредитної спілки, - Дотримання нормативів діяльності кредитних спілок. <p>3. У відповідності до Розділу 3 Порядку форми звітних даних заповнюються на підставі даних бухгалтерського обліку за звітний період.</p> <p>4. За результатами здійснених аналітичних процедур узгодження інформації, яка міститься у річній фінансовій звітності, з інформацією, яка наведена у формах звітних даних Замовника, встановлено:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Порядок передбачає формування доходів від отриманих процентів за кредитами, наданими членам кредитної спілки за касовим методом на відміну від методу нарахування, який передбачається принципами бухгалтерського обліку та фінансової звітності у відповідності до статті 4 Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність». Внаслідок таких методологічних розбіжностей загальна сума доходів, яка відображена у “Звітних даних про доходи та витрати кредитної спілки» становить 19933,29 грн, а у “Звіті про фінансові результати» – 22928,44 грн. - На відміну від доходів Порядок передбачає формування

Елемент аудиторського висновку	Зміст елемента у висновку
	<p>витрат за процентами за внесками (вкладами) на депозитні рахунки членів кредитної спілки методом нарахування, що збігається з принципами бухгалтерського обліку та фінансової звітності у відповідності до статті 4 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність».</p> <ul style="list-style-type: none"> - Внаслідок вищевикладених розбіжностей між вимогами, які містить Порядок, та принципами бухгалтерського обліку і фінансової звітності у відповідності до статті 4 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність» у «Звітних даних про фінансову діяльність кредитної спілки» загальна сума непокритого збитку станом на 31.12.2006 року не збігається із сумою балансового збитку, який відображено в Балансі Замовника на звітну дату на суму 2995,15 грн. <p>По інших показниках Звітних даних не встановлено розбіжностей з фінансовою звітністю та даними бухгалтерського обліку.</p>
Підпис аудитора	<p>Генеральний директор ТОВ «Аудиторська фірма «Екаунтаудит» сертифікат аудитора серії А №002433 виданий Аудиторською Палатою України 29.04.04 року</p> <p style="text-align: right;">О.М. Гармаш</p> <p style="text-align: right;">Свідоцтво про внесення до реєстру аудиторів, які можуть проводити аудиторські перевірки фінансових установ А№001116 від 23.09.2005р.</p>

8.4.2.2. Модифіковані висновки

Модифіковані аудиторські висновки – це всі висновки про фінансову звітність, структура яких відрізняється від структури безумовно-позитивного висновку.

Така відмінність може бути у тому, що модифікований висновок включатиме додатково:

- пояснювальний параграф,
- параграф, що впливає на думку аудитора.

Схематично порівняння структур безумовно-позитивного висновку та модифікованих висновків можна побачити з таблиці 8.6.

Таблиця 8.6.

Структура модифікованого аудиторського висновку

Структура безумовно-позитивного висновку	Структура модифікованого висновку	
	Безумовно-позитивний висновок з пояснювальним параграфом, що не впливає на думку аудитора	Умовно-позитивний, негативний, відмова від висловлення думки – висновки, що мають параграф, який впливає на думку аудитора
Заголовок	Заголовок	Заголовок
Адресат	Адресат	Адресат
Вступний параграф	Вступний параграф	Вступний параграф
Відповідальність управлінського персоналу за фінансові звіти	Відповідальність управлінського персоналу за фінансові звіти	Відповідальність управлінського персоналу за фінансові звіти
Відповідальність аудитора	Відповідальність аудитора	Відповідальність аудитора
Аудиторська думка	Аудиторська думка	Параграф, що впливає на думку аудитора
	Пояснювальний параграф, що не впливає на думку аудитора	Аудиторська думка
Інші обов'язки стосовно надання висновку	Інші обов'язки стосовно надання висновку	Інші обов'язки стосовно надання висновку
Підпис аудитора	Підпис аудитора	Підпис аудитора
Дата аудиторського висновку	Дата аудиторського висновку	Дата аудиторського висновку
Адреса аудитора	Адреса аудитора	Адреса аудитора

Порядок визначення форми модифікованого висновку та вимоги щодо його змісту визначається спеціальним МСА 701 «Модифікація висновку незалежного аудитора».

Окремим видом модифікованого висновку визначається *безумовно-позитивний висновок з пояснювальним параграфом, який не впливає на думку аудитора*. Особливість такого висновку визначається тим, що модифікації (зміні) підлягає не сам висновок, тобто форма висловлення аудитора про фінансову звітність, а лише змінюється його структура.

Інші форми модифікованих висновків, пов'язані з тим, що змінюється не тільки структура самого висновку у порівнянні з безумовно-позитивним, але й зміст самого судження аудитора.

Отже, коли говориться про те, що висновок модифіковано, то мається на увазі, що його структура відрізняється від структури безумовно-позитивного висновку.

Разом з тим важливо розуміти, що за змістом судження аудитора щодо повного комплексу фінансової звітності, аудиторські висновки можуть бути лише чотирьох видів:

- безумовно-позитивний висновок,
- умовно-позитивний висновок,
- негативний висновок,
- відмова від висловлення думки.

8.4.2.2.1. Безумовно-позитивний висновок з пояснювальним параграфом

У процесі проведення процедур аудиту, аудитор може отримати інформацію, що, на його професійне судження, буде дуже важливою для розуміння користувачами фінансової звітності. Така інформація може бути включена підприємством до приміток, які є частиною фінансової звітності. Тому буває доцільним зробити наголос на відповідну інформацію у фінансовій звітності для того, щоб привернути увагу користувачів фінансової звітності. Це робиться шляхом додавання в аудиторський висновок пояснювального параграфа. Додавання такого пояснювального параграфа не впливає на думку аудитора. Цей параграф розміщується після параграфа з аудиторською думкою та розділу з описом інших обов'язків аудитора, якщо такий є.

Пояснювальний параграф, як правило, містить посилання на те, що аудиторський висновок (тобто безпосереднє судження аудитора про фінансову звітність) не є модифікованим.

Наприклад, у примітках до фінансових звітів підприємством включено інформацію про те, що в структурі замовлень значну питому вагу (більше 20%) посідають замовлення, що фінансуються з державного бюджету. Аудитору стало відомо, що тендерні умови, які визначаються на укладання договорів у наступному році, значно жорсткіші в порівнянні зі звітним роком. Тому, на погляд аудитора, можуть виникнути труднощі у майбутньому з отриманням відповідних обсягів державного замовлення на виробництво продукції. Але такі обставини не впливають на повноту і достовірність фінансових звітів, по яких робиться висновок.

Іншим випадком, в якому аудитор може модифікувати структуру безумовно-позитивного висновку, є випадок, коли аудитором у пояснювальному параграфі називаються обставини, що можуть розкривати питання безперервності діяльності підприємства. Більш докладно про порядок дослідження таких питань аудитором та врахування їх впливу на форму аудиторського висновку викладено у спеціальному МСА 570 «Безперервність».

Далі наведено витяг з безумовно-позитивного висновку, який має пояснювальний параграф, що не впливає на думку аудитора (див. табл. 8.7).

Таблиця 8.7.

**Приклад безумовно-позитивного висновку
з пояснювальним параграфом**

Елемент аудиторського висновку	Зміст елемента у висновку
Аудиторська думка	<p align="center">...</p> <p>Під час аудиту було зібрано та систематизовано достатній обсяг доказів (на погляд аудитора), які дозволяють зробити оцінку показників фінансової звітності у відповідності до мети аудиту та виявити суттєві помилки, допущені при її складанні.</p> <p align="center">ВИСНОВОК</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) облікова політика по всіх суттєвих аспектах відповідає вимогам діючих в Україні Положень (Стандартів) бухгалтерського обліку; 2) фінансова звітність складена на підставі дійсних даних бухгалтерського обліку та повно і достовірно по всіх суттєвих аспектах відбиває фінансовий стан Замовника на 31 грудня 2006 року за наслідками господарських операцій з 01 січня 2006 року по 31 грудня 2006 року.
Пояснювальний параграф, що не впливає на думку аудитора	<p>Не висловлюючи умовно-позитивної думки, звертаємо увагу на примітку 5 до Звіту про фінансові результати. Замовник забезпечує більше 20% обсягу доходів від реалізації продукції за рахунок отриманого державного замовлення. Враховуючи зміни тендерних умов на наступний фінансовий рік, можна очікувати певних труднощів в отриманні відповідної групи доходів на рівні звітного року</p>
...	

8.4.2.2.2. Модифіковані висновки з питаннями, що впливають на думку аудитора

За наслідками дослідження отриманих аудиторських доказів аудитор може виявити певні відхилення щодо відповідності інформації, яка подана й розкрита у фінансовій звітності, від вимог концептуальної основи фінансових звітів, або реальних фактів господарської діяльності, результати яких і відбивають такі фінансові звіти. Крім того, можуть виникнути обставини, за яких аудитор не отримає достатнього, на його професійне судження, обсягу аудиторських доказів стосовно тверджень у фінансових звітах. Все це не дозволяє аудитору висловити безумовно-позитивної думки.

Якщо згрупувати за однорідними ознаками причини того, що аудитор не може сформувавши безумовно-позитивної думки, то вони можуть бути об'єднані у дві групи:

- 1) обмеження обсягу роботи аудитора;
- 2) незгода з управлінським персоналом стосовно прийнятності вибраної облікової політики, методу її застосування або адекватності розкриття інформації у фінансовій звітності.

Обмеження обсягу роботи аудитора може встановлюватися замовником, коли умови завдання визначають, що аудитор не зможе виконати всіх необхідних на його думку, аудиторських процедур, за допомогою яких буде отримано достатній обсяг аудиторських доказів стосовно тверджень у фінансових звітах.

До обмеження обсягу відносять такі обставини:

- час призначення аудитора не дає йому змоги спостерігати за інвентаризацією наявних запасів,
- облікові записи у бухгалтерському обліку підприємства є неадекватними, тобто не дозволяють прослідкувати змісту та порядку обробки й систематизації господарських операцій на рахунках обліку,
- аудитор не може виконати важливих запланованих аудиторських процедур.

Незгода з управлінським персоналом. Аудитор може не погодитись з управлінським персоналом стосовно таких питань, як:

- прийнятність облікової політики, метод її застосування,
- порядок формування показників фінансової звітності або повноту розкриття інформації у фінансових звітах.

Саме внаслідок будь-якого з вищевикладеного виду причин аудитор надає замовнику один з видів модифікованих висновків:

- умовно-позитивного,
- негативного,
- відмову від висловлення думки.

Для того щоб вибрати форму модифікованого аудиторського висновку з відповідним змістом, перш за все, аудитор повинен проаналізувати, *чи мають суттєвий вплив виявлені обставини, що обмежують обсяг роботи аудитора на оцінку повноти та достовірності показників фінансової звітності, або наскільки суттєвими є відхилення у значеннях показників фінансової звітності чи обсягу розкриття інформації у примітках, по яких аудитор висловлює незгоду з керівництвом підприємства.*

Після аналізу встановлених фактів обмежень або незгод на їх суттєвість аудитор приймає рішення про форму модифікації висновку.

Правило перше. Якщо встановлені факти обмежень або незгод не носять суттєвого характеру, тоді аудитор вибирає **умовно-позитивний висновок**. Умовно-позитивну думку слід висловлювати так: «за винятком» впливу питання, якого стосується модифікація.

Правило друге. Якщо встановлено факт (або сукупність фактів) незгоди з порядком формування значення показників чи повнотою розкриття інформації у фінансовій звітності, який (або які) носять суттєвий характер, аудитор надає **негативний висновок**.

Правило третє. Якщо встановлено факт (або сукупність фактів) обмеження обсягу перевірки, що не дозволяє отримати достатнього обсягу доказів по суттєвих аспектах фінансової звітності, аудитор надає **відмову від висловлення думки**.

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, які можуть привести до висловлення іншої, ніж безумовно-позитивна, думки.

Далі наведено витяги з різних видів модифікованих висновків. Витяг з умовно-позитивного висновку, коли встановлено факт обмеження обсягу, що не має суттєвого характеру (див. табл. 8.8).

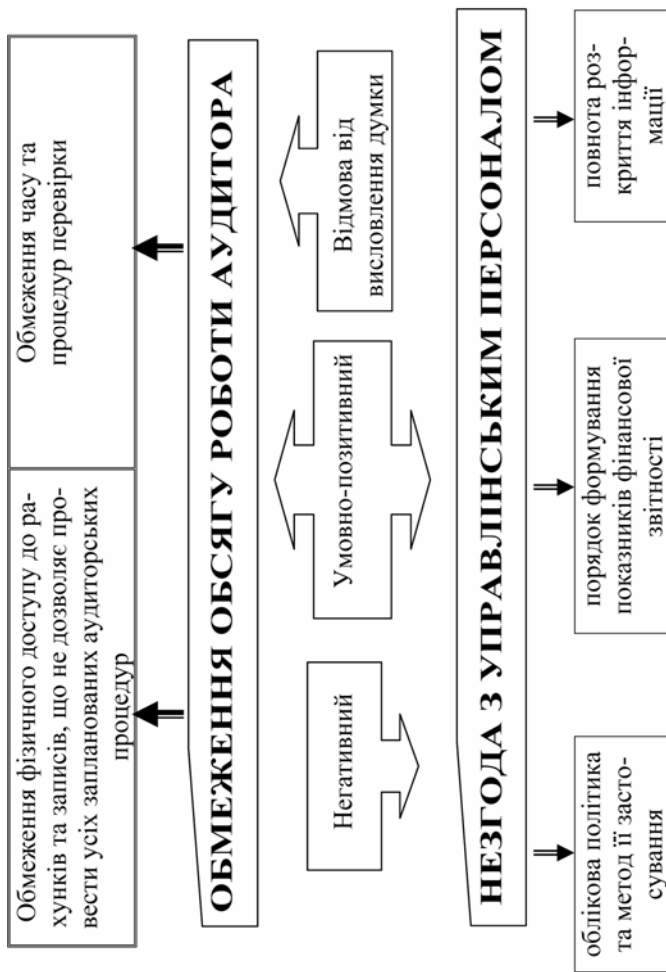


Рис. 8.6. Класифікація модифікованих висновків та їх причин

Таблиця 8.8.

**Приклад умовно-позитивного висновку
з пояснювальним параграфом**

Елемент аудиторського висновку	Зміст елемента у висновку
Параграф, що впливає на думку аудитора	<p align="center">...</p> <p>Час проведення аудиторських процедур не дозволяв спостерігати за порядком здійснення Замовником інвентаризації матеріальних активів. Разом з тим було здійснено тестування надійності її фактичних результатів. Враховуючи те, що під час аудиту було встановлено факти, які мають обмежений вплив на оцінку результатів господарської діяльності в цілому, можна зробити</p>
Аудиторська думка	<p align="center">ВИСНОВОК</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) облікова політика по всіх суттєвих аспектах відповідає вимогам діючих в Україні Положень (Стандартів) бухгалтерського обліку; 2) фінансова звітність, складена на підставі дійсних даних бухгалтерського обліку та з урахуванням висловлених обмежень, повно і достовірно по всіх суттєвих аспектах відбиває фінансовий стан Замовника на 31 грудня 2006 року за наслідками господарських операцій з 01 січня 2006 року по 31 грудня 2006 року.
	<p align="center">...</p>

Витяг з умовно-позитивного висновку, коли встановлено факт незгоди з порядком подання інформації у фінансових звітах, що не мають суттєвого характеру (див. табл. 8.9).

Таблиця 8.9.

**Приклад умовно-позитивного висновку
з нефундаментальною незгодою**

Елемент аудиторського висновку	Зміст елемента у висновку
...	
Параграф, що впливає на думку аудитора	Формування показників Балансу та Звіту про фінансові результати здійснювалося Замовником без урахування вимог П(С)БО 17 «Податок на прибуток». Проте цей факт не має суттєвого впливу на оцінку достовірності показників фінансових у цілому.
Аудиторська думка	<p align="center">ВИСНОВОК</p> <p>1) облікова політика по всіх суттєвих аспектах відповідає вимогам діючих в Україні Положень (Стандартів) бухгалтерського обліку;</p> <p>2) фінансова звітність складена на підставі дійсних даних бухгалтерського обліку та з урахуванням висловлених застережень повно і достовірно по всіх суттєвих аспектах відбиває фінансовий стан Замовника на 31 грудня 2006 року за наслідками господарських операцій з 01 січня 2006 року по 31 грудня 2006 року.</p>
...	

Витяг з негативного висновку, коли встановлено факт суттєвої незгоди з порядком подання інформації у фінансових звітах, що не мають суттєвого характеру (див. табл. 8.10).

Таблиця 8.10.

Приклад аудиторського висновку з фундаментальною незгодою

Елемент аудиторського висновку	Зміст елемента у висновку
<p>Параграф, що впливає на думку аудитора</p>	<p style="text-align: center;">...</p> <p>За наслідками аудиту висловлено незгоду щодо оцінки на дату балансу довгострокових фінансових інвестицій в асоційоване підприємство, які у відповідності до Положення (Стандарту) бухгалтерського обліку 12 «Фінансові інвестиції» повинні обліковуватися за методом участі в капіталі.</p> <p>При складанні фінансової звітності за 2003 та 2004 роки переоцінка фінансових інвестицій за методом участі у капіталі не проводилась. При цьому дохід Замовника від участі у капіталі за 2003 рік складає 20,3 тис. грн, за 2004 рік – 25,0 тис. грн. Особливо суттєвий вплив це мало на фінансовий результат 2004 року. Незнання доходу від участі в капіталі призвело до збільшення чистого збитку на 39%.</p> <p>Крім того, через незнання доходів від участі в капіталі занижено валюту балансу на кінець 2004 року на 50,3 тис. грн., або на 1,6%.</p>
<p>Аудиторська думка</p>	<p style="text-align: center;">ВИСНОВОК</p> <p>1) прийняті елементи облікової політики по всіх суттєвих аспектах відповідають вимогам діючих в Україні Положень (Стандартів) бухгалтерського обліку;</p> <p>2) внаслідок викладених вище обставин фінансова звітність не відображає достовірно в усіх суттєвих аспектах згідно до діючих принципів підготовки фінансової звітності фінансовий стан Замовника на 31 грудня 2004 року за наслідками господарських операцій з 01 січня 2004 року по 31 грудня 2004 року</p>
	<p style="text-align: center;">...</p>

Витяг з висновку, в якому вдається відмова від висловлення думки, коли встановлено факт суттєвого обсягу аудиторської перевірки (див. табл. 8.11).

Таблиця 8.11.

**Приклад аудиторського висновку
з відмовою від висловлення думки**

Елемент аудиторського висновку	Зміст елемента у висновку
...	
Параграф, що впливає на думку аудитора	Час проведення аудиторських процедур не дозволяв спостерігати за порядком здійснення Замовником інвентаризації матеріальних активів і підтвердити реальність існування дебіторської заборгованості через обмеження Замовником обсягу перевірки. Відповідні статті активів мають суттєвий вплив на оцінку фінансового стану Замовника й результатів його діяльності, при цьому ми могли отримати достатнього обсягу інших надійних аудиторських доказів. Враховуючи вищевикладене, ми дійшли:
Аудиторська думка	<p align="center">ВИСНОВОК</p> <p>1) прийняті елементи облікової політики по всіх суттєвих аспектах відповідають вимогам діючих в Україні Положень (Стандартів) бухгалтерського обліку;</p> <p>2) внаслідок викладених вище обставин не висловлюється суження стосовно повноти й достовірності інформації, що наведена у фінансових звітах Замовника станом на 31 грудня 2006 року за наслідками господарських операцій з 01 січня 2006 року по 31 грудня 2006 року</p>
...	

Контрольні питання до розділу

1. Опишіть основні вимоги до організації процесу документування аудиторської діяльності.
2. Перелічіть фактори впливу на форму та зміст робочих документів аудитора.
3. Назвіть основні характеристики робочої документації аудитора.
4. Дайте характеристику нормативно-правового забезпечення документування результатів аудиторської перевірки.
5. Опишіть класифікацію аудиторських висновків за міжнародними стандартами аудиту.
6. Назвіть основні причини модифікації аудиторських висновків.
7. Перелічіть сутнісні відмінності між аудиторським звітом та аудиторським висновком.
8. Наведіть основні елементи аудиторського висновку.
9. Визначте структуру безумовно-позитивного висновку та випадки надання для нього пояснювального параграфа без зміни думки.
10. Назвіть випадки відмови від висловлення думки та спосіб відображення цього у висновку.

Список використаної літератури

1. Закон України «Про аудиторську діяльність» № 140- V від 14 вересня 2006 року.
2. Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики. Видання 2006 року. – К.: ТОВ «ШФМЦАУ» Статус», 2006. -1152 с.
3. Адамс Р. Основы аудита: Пер. с англ./ Под ред. Я.В. Соколова. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1995. – 398 с.: ил.
4. Аренс А., Лоббек Дж. Аудит: Пер. с англ.; гл. ред. серии проф. Я.В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 1995. – 560 с.
5. Аудит: Практическое пособие / А. Кузьминский, Н. Кужельный, Е. Петрик, В. Савченко и др. Под ред. А. Кузьминского. – К.: «Учетинформ», 1996. – 283 с.
6. Аудит і ревізія підприємницької діяльності / Ф.Ф. Бутинець та ін. За ред. проф. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: ПП «Рута», 2001. – 416 с.
7. Симоненко Т.В. Аудиторская деятельность в Украине. Сборник нормативных документов. – Х.: ООО «Конус», 1999. – 192 с.
8. Аудит адміністративної діяльності: Теорія та практика / Пер. з англ. В. Шульга. – К.: Основи, 2000. – 190 с.
9. Бодюк А.В. Методологічні та нормативно-правові аспекти аудиту підприємницької діяльності. Монографія. – К.: Кондор, 2005. – 356 с.
10. Бондаренко Н.О., Понікаров В.Д., Попова С.М. Аудит суб'єктів підприємницької діяльності: навч. посіб. – К.: ЦНЛ, 2004. – 300 с.
11. Білуха М.Т. Курс аудиту. Підруч. – К.: Вища школа, Знання, 1998. – 574 с.
12. Ватуля І.Д., Канцедал Н.А., Пономаренко О.Г. Аудит. Практикум. Навч. посіб. – К.: Центр учбової літератури, 2007. – 304 с.
13. Гончарук Я.А., Рудницький В.С. Аудит. – Львів, Оріяна-Нова, 2004. – 292 с.
14. Давидов Г.М. Аудит: навч. посіб. – К.: Т-во «Знання», КОО, 2001. – 363 с.
15. Дорош Н.І. Аудит: методологія і організація. – К.: Т-во «Знання», КОО, 2001. – 402 с.

16. Зубілевич С.Я., Голов С.Ф. Основи аудиту. – К.: Ділова Україна, 1996. – 374 с.
17. Івахненко С.В. Інформаційні технології в організації бухгалтерського обліку та аудиту: Навч. посіб. – К.: Знання-Прес, 2003. – 349 с.
18. Ільїна С.Б. Основи аудиту: Навч.-практ. посіб. – К.: Кондор, 2006 р. – 378 с.
19. Кармайкл Д.Р., Беніс М. Стандарти и нормы аудита: Пер. с англ. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997. – 375 с.
20. Петренко С.М. Риски аудиторской деятельности: Науч.-практ. пособ. – К.: Эльга, Ника-Центр, 2003. – 84 с.
21. Пилипенко І.І., Редько О.Ю. Стандарти аудиту та етики / Навч. посіб. – К.: ДП «Інформаційно-аналітичне агентство», 2007. – 277 с.
22. Сотникова Л.В. Внутренний контроль и аудит /Учеб./ ВЗФЭИ. – М.: ЗАО «Финстатинформ», 2000. – 239 с.
23. Усач Б.Ф. Аудит за міжнародними стандартами. – К.: Знання, 2005. – 247 с.
24. Konrath Larry F. Auditing concepts and applications: a risk-analysis approach. – West publishing company, 1993. – 807 p.

ДОДАТКИ

Додаток А.1

ЗАКОН УКРАЇНИ

Про аудиторську діяльність

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.

Розділ І.

ЗАГАЛЬНІ ПОЛОЖЕННЯ

Стаття 1. Сфера дії Закону

Положення цього Закону діють на території України і поширюються на усіх 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 законами України на здійснення державного фінансового контролю.

Стаття 2. Законодавство про аудиторську діяльність

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 регулюються спеціальним законодавством.

Стаття 3. Аудиторська діяльність

Аудиторська діяльність – підприємницька діяльність, яка включає організаційне і методичне забезпечення аудиту, практичне виконання 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 вимогам законів України, положень (стандартів) бухгалтерського обліку або інших правил (внутрішніх положень суб'єктів господарювання) згідно із вимогами користувачів.

Суттєвою є інформація, якщо її пропуск або неправильне відображення може вплинути на економічні рішення користувачів, прийняті на основі фінансових звітів.

Аудит здійснюється незалежними особами (аудиторами), аудиторськими фірмами, 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).

Аудитори (аудиторські фірми) можуть надавати інші аудиторські послуги, пов'язані з їх професійною діяльністю, зокрема, по веденню та відновленню бухгалтерського обліку, у формі консультацій з питань бухгалтерського обліку та фінансової звітності, експертизи і 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.

Стаття 4. Аудитор

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 у 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.

Стаття 5. Аудиторська фірма

Аудиторська фірма – 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 відсотків.

Керівником аудиторської фірми може бути тільки аудитор.

Стаття 6. Стандарти аудиту

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.

Стаття 7. Аудиторський висновок та інші офіційні документи

Аудиторський висновок – 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.

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.

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.

Стаття 8. Обов'язкове проведення аудиту

Проведення аудиту є обов'язковим для:

1) підтвердження достовірності і 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;

2) перевірки фінансового стану засновників банків, підприємств з іноземними інвестиціями, відкритих акціонерних товариств (крім фізичних осіб), страхових і холдингових компаній, інститутів спільного інвестування, довірчих товариств та інших фінансових посередників;

3) емітентів цінних паперів при отриманні ліцензії на здійснення професійної діяльності на ринку цінних паперів.

Проведення аудиту є обов'язковим також в інших випадках, передбачених законами України.

Стаття 9. Обов'язки суб'єктів господарювання при проведенні аудиту

Органи управління суб'єкта господарювання зобов'язані створити аудитору (аудиторській фірмі) належні умови для якісного виконання аудиту.

Органи управління суб'єкта господарювання несуть відповідальність за повноту і достовірність документів та іншої інформації, які надаються аудитору (аудиторській фірмі) для проведення аудиту чи надання інших аудиторських послуг.

Фінансова звітність суб'єкта господарювання, яка відповідно до закону підлягає обов'язковій аудиторській перевірці, повинна бути перевірена аудитором і оприлюднена відповідно до вимог законів України.

Розділ II.

СЕРТИФІКАЦІЯ АУДИТОРІВ І РЕЄСТР АУДИТОРСЬКИХ ФІРМ ТА АУДИТОРІВ

Стаття 10. Сертифікація аудиторів

Сертифікація (визначення кваліфікаційної придатності на зайняття аудиторською діяльністю) аудиторів здійснюється Аудиторською палатою України.

Порядок сертифікації аудиторів, які здійснюватимуть аудит банків, затверджується Аудиторською палатою України за погодженням з Національним банком України.

Право на отримання сертифіката надається фізичним особам, які мають вищу економічну або юридичну освіту, документ про здобуття якої визнається в Україні, необхідні знання з питань аудиту, фінансів, економіки та господарського права, досвід роботи не менше трьох років підряд на посадах ревизора, бухгалтера, юриста, фінансиста, економіста, асистента (помічника) аудитора.

Наявність необхідного обсягу знань для отримання сертифіката визначається шляхом проведення письмового кваліфікаційного іспиту 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.

Стаття 11. Реєстр аудиторських фірм та аудиторів

Реєстр аудиторських фірм та аудиторів – база даних, що містить інформацію про аудиторські фірми та аудиторів, які займаються аудиторською діяльністю індивідуально як фізичні особи – підприємці (далі – Реєстр).

Порядок ведення Реєстру визначається та забезпечується Аудиторською палатою України.

Реєстр не рідше одного разу на рік публікується у фаховому виданні Аудиторської палати України.

Аудиторські фірми та аудитори, які зареєстровані як фізичні особи – підприємці, мають право на здійснення аудиторської діяльності лише після включення їх до Реєстру.

Включеним до Реєстру аудиторським фірмам та аудиторам, зазначеним у частині четвертій цієї статті, видається свідоцтво відповідного зразка.

За включення до Реєстру справляється плата в розмірі, встановленому Аудиторською палатою України.

Розділ III.

АУДИТОРСЬКА ПАЛАТА УКРАЇНИ

Стаття 12. Повноваження Аудиторської палати України

Повноваження Аудиторської палати України визначаються цим Законом та Статутом Аудиторської палати України.

Статут Аудиторської палати України приймається двома третинами голосів від загальної кількості членів Аудиторської палати України.

Аудиторська палата України:

1) здійснює сертифікацію осіб, які мають намір займатися аудиторською діяльністю;

2) затверджує стандарти аудиту;

3) затверджує програми підготовки аудиторів та за погодженням з Національним банком України програми підготовки аудиторів, які здійснюватимуть аудит банків;

4) веде Реєстр;

5) здійснює контроль за дотриманням аудиторськими фірмами та аудиторами вимог цього Закону, стандартів аудиту, норм професійної етики аудиторів;

6) здійснює заходи із забезпечення незалежності аудиторів при проведенні ними аудиторських перевірок та організації контролю за якістю аудиторських послуг;

7) регулює взаємовідносини між аудиторами (аудиторськими фірмами) в процесі здійснення аудиторської діяльності та у разі необхідності застосовує до них стягнення;

8) здійснює інші повноваження, передбачені цим Законом та Статутом Аудиторської палати України.

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.

Стаття 13. Створення Аудиторської палати України

Аудиторська палата України функціонує як незалежний орган.

Аудиторська палата України є юридичною особою, веде відповідний облік та звітність.

Аудиторська палата України є неприбутковою організацією.

Аудиторська палата України набуває повноважень юридичної особи з дня її реєстрації у Міністерстві юстиції України на підставі заяви та Статуту, затвердженого в порядку, передбаченому цим Законом.

Аудиторська палата України формується на паритетних засадах шляхом делегування до її складу аудиторів та представників державних органів.

Загальна кількість членів Аудиторської палати України становить двадцять осіб.

Від державних органів делегують по одному представнику 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.

До складу Аудиторської палати України від аудиторів делегуються в кількості десяти осіб висококваліфіковані аудитори з безперервним стажем аудиторської діяльності не менше п'яти років, представники фахових навчальних закладів та наукових організацій.

Право аудиторів обирати представників до складу Аудиторської палати України і бути обраними реалізується через рішення, які приймаються на з'їзді аудиторів України.

Порядок делегування представників до Аудиторської палати України визначається відповідно з'їздом аудиторів України, колегією державних органів або іншим вищим керівним органом.

Стаття 14. Діяльність Аудиторської палати України

Рішення Аудиторської палати України приймаються на її засіданнях простою більшістю голосів за наявності більше як половини її членів, за винятком випадків, передбачених цим Законом та Статутом.

Аудиторська палата України може створювати на території України регіональні відділення, повноваження яких визначаються Аудиторською палатою України.

Термін повноважень члена Аудиторської палати України становить п'ять років. Одна і та ж особа не може бути делегована до Аудиторської палати України більше двох термінів підряд.

Призначення нових членів Аудиторської палати України замість вибулих здійснюється у встановленому цим Законом порядку.

Члени Аудиторської палати України, за винятком Голови Аудиторської палати України, виконують свої обов'язки на громадських засадах.

Джерелами фінансування діяльності Аудиторської палати України можуть бути:

плата за проведення сертифікації фізичних осіб на право зайняття аудиторською діяльністю;

плата за включення до Реєстру;

добровільні внески, що надходять від професійних організацій аудиторів України;

інші джерела, не заборонені законодавством.

Для виконання своїх функцій Аудиторська палата України може створювати комісії із числа її членів. До роботи в комісіях можуть залучатись експерти, які не є членами Аудиторської палати України.

Ведення поточних справ в Аудиторській палаті України здійснює Секретаріат, який очолює завідуючий. Завідуючий Секретаріатом несе персональну відповідальність за ефективне використання майна та коштів Аудиторської палати України і створення належних умов для виконання функціональних обов'язків її членами.

Стаття 15. Голова Аудиторської палати України

Голова Аудиторської палати України виконує свої повноваження на професійній основі.

Голова Аудиторської палати України обирається з числа її членів на термін здійснення своїх повноважень члена Аудиторської палати України більшістю голосів від загальної кількості членів Аудиторської палати України.

Голова Аудиторської палати України може бути достроково звільнений з посади за рішенням Аудиторської палати України та в інших випадках, передбачених законодавством України.

Повноваження Голови Аудиторської палати України визначаються Статутом Аудиторської палати України.

Голова Аудиторської палати України забезпечує формування нового складу Аудиторської палати України.

Розділ IV.

ПОРЯДОК ПРОВЕДЕННЯ АУДИТУ ТА НАДАННЯ ІНШИХ АУДИТОРСЬКИХ ПОСЛУГ

Стаття 16. Загальні умови проведення аудиту та надання інших аудиторських послуг

Проведення аудиту та надання інших аудиторських послуг здійснюється аудиторами, аудиторськими фірмами, які набули права на здійснення аудиторської діяльності відповідно до цього Закону.

Загальні умови проведення аудиту та інших аудиторських послуг визначаються стандартами аудиту, затвердженими Аудиторською палатою України.

Стаття 17. Підстави для проведення аудиту та надання інших аудиторських послуг

Аудит проводиться на підставі договору між аудитором (аудиторською фірмою) та замовником.

Інші аудиторські послуги можуть надаватися на підставі договору, письмового або усного звернення замовника до аудитора (аудиторської фірми).

Замовник має право вільного вибору аудитора (аудиторської фірми) з дотриманням вимог цього Закону.

У договорі на проведення аудиту та надання інших аудиторських послуг передбачаються предмет і термін перевірки, обсяг аудиторських послуг, розмір і умови оплати, відповідальність сторін.

Стандартами аудиту можуть бути передбачені й інші істотні умови договору на проведення аудиту та надання інших аудиторських послуг.

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.

Документи, передані замовником аудиторю (аудиторській фірмі) для проведення аудиту, не підлягають розголошенню чи вилученню без згоди замовника.

Розділ V.

ПРАВА ТА ОБОВ'ЯЗКИ АУДИТОРІВ І АУДИТОРСЬКИХ ФІРМ

Стаття 18. Права аудиторів і аудиторських фірм

Аудитори України мають право об'єднуватися в громадські організації за професійними ознаками, дотримуючись вимог цього Закону та інших законів.

Професійні організації аудиторів України сприяють підвищенню професійного рівня аудиторів, захищають соціальні та професійні права аудиторів, вносять пропозиції щодо подальшого вдосконалення аудиторської діяльності, виконують інші повноваження, передбачені їх статутами та положеннями.

Аудитори і аудиторські фірми під час здійснення аудиторської діяльності мають право:

1) самостійно визначати форми і методи проведення аудиту та надання інших аудиторських послуг на підставі чинного законодавства, стандартів аудиту та умов договору із замовником;

2) отримувати необхідні документи, які мають відношення до предмета перевірки і знаходяться як у замовника, так і у третіх осіб.

Треті особи, які мають у своєму розпорядженні документи стосовно предмета перевірки, зобов'язані надати їх на вимогу аудитора (аудиторської фірми). Зазначена вимога повинна бути офіційно засвідчена замовником;

3) отримувати необхідні пояснення в письмовій чи усній формі від керівництва та працівників замовника;

4) перевіряти наявність майна, грошей, цінностей, вимагати від керівництва суб'єкта господарювання проведення контрольних оглядів, замірів виконаних робіт, визначення якості продукції, щодо яких здійснюється перевірка документів;

5) залучати на договірних засадах до участі в перевірці фахівців різного профілю.

Стаття 19. Обов'язки аудиторів і аудиторських фірм

Аудитори і аудиторські фірми зобов'язані:

1) в аудиторській діяльності дотримуватися вимог цього Закону та інших нормативно-правових актів, стандартів аудиту, принципів незалежності аудитора та відповідних рішень Аудиторської палати України;

2) належним чином проводити аудит та надавати інші аудиторські послуги;

3) повідомляти власників, уповноважених ними осіб, замовників про виявлені під час проведення аудиту недоліки ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності;

4) зберігати в таємниці інформацію, отриману при проведенні аудиту та виконанні інших аудиторських послуг, не розголошувати відомості, що становлять предмет комерційної таємниці, і не використовувати їх у своїх інтересах або в інтересах третіх осіб;

5) відповідати перед замовником за порушення умов договору відповідно до договору та закону;

6) обмежувати свою діяльність наданням аудиторських послуг та іншими видами робіт, які мають безпосереднє відношення до надання аудиторських послуг, у формі консультацій, перевірок або експертиз;

7) своєчасно подавати до Аудиторської палати України звіт про свою аудиторську діяльність.

Стаття 20. Спеціальні вимоги

Забороняється проведення аудиту:

1) аудитором, який має прями родинні стосунки з членами органів управління суб'єкта господарювання, що перевіряється;

2) аудитором, який має особисті майнові інтереси в суб'єкта господарювання, що перевіряється;

3) аудитором – членом органів управління, засновником або власником суб'єкта господарювання, що перевіряється;

4) аудитором – працівником суб'єкта господарювання, що перевіряється;

5) аудитором – працівником, співвласником дочірнього підприємства, філії чи представництва суб'єкта господарювання, що перевіряється;

б) якщо розмір винагороди за надання аудиторських послуг не враховує необхідного для якісного виконання таких послуг часу, належних навичок, знань, професійної кваліфікації та ступінь відповідальності аудитора;

7) 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.

Розділ VI.

ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ АУДИТОРІВ ТА АУДИТОРСЬКИХ ФІРМ

Стаття 21. Цивільно-правова відповідальність аудиторів та аудиторських фірм

За неналежне виконання своїх зобов'язань аудитор (аудиторська фірма) несе майнову та іншу цивільно-правову відповідальність відповідно до договору та закону.

Розмір майнової відповідальності аудиторів (аудиторських фірм) не може перевищувати фактично завданих замовнику збитків з їх вини.

Усі спори стосовно невиконання умов договору, а також спори майнового характеру між аудитором (аудиторською фірмою) та замовником вирішуються у встановленому законом порядку.

Стаття 22. Інші види відповідальності аудиторів та аудиторських фірм

За неналежне виконання професійних обов'язків до аудитора (аудиторської фірми) можуть бути застосовані Аудиторською палатою України стягнення у вигляді попередження, зупинення чинності сертифіката на строк до одного року або анулювання сертифіката, виключення з Реєстру.

Порядок застосування до аудиторів (аудиторських фірм) стягнень визначається Аудиторською палатою України.

Рішення Аудиторської палати України щодо застосування до аудиторів (аудиторських фірм) стягнень можуть бути оскаржені до суду.

До аудиторів можуть бути застосовані інші види відповідальності відповідно до закону.

Розділ VII.

ПРИКІНЦЕВІ ПОЛОЖЕННЯ

1. Цей Закон набирає чинності через три місяці з дня його опублікування.

2. Здійснення організаційних заходів щодо скликання з'їзду аудиторів покласти на Аудиторську палату України та Спілку аудиторів України (за їх згодою).

3. Кабінету Міністрів України у тримісячний строк з дня набрання чинності цим Законом:

внести до Верховної Ради України пропозиції щодо приведення законодавчих актів у відповідність із цим Законом;

забезпечити приведення міністерствами, іншими центральними органами виконавчої влади своїх нормативно-правових актів у відповідність із цим Законом.

4. Національному банку України у тримісячний строк з дня набрання чинності цим Законом привести свої нормативно-правові акти у відповідність із цим Законом.

5. Аудиторській палаті України у тримісячний строк з дня набрання чинності цим Законом ініціювати процедуру створення Аудиторської палати України з дотриманням вимог цього Закону.

6. Державним органам, зазначеним у статті 13 цього Закону, протягом трьох місяців з дня набрання чинності цим Законом делегувати в порядку, визначеному цим Законом, відповідних представників до складу Аудиторської палати України".

Президент України

В. ЮЩЕНКО

м. Київ

14 вересня 2006 року

№ 140-V

МІЖНАРОДНИЙ СТАНДАРТ АУДИТУ 200 «МЕТА ТА ЗАВДАННЯ АУДИТУ ФІНАНСОВИХ ЗВІТІВ»

(витяг)

...

Мета аудиту фінансових звітів

2. Мета аудиту фінансових звітів полягає в наданні аудиторів можливість висловити думку про те, чи складені фінансові звіти в усіх суттєвих аспектах відповідно до застосовної концептуальної основи фінансової звітності.

...

Етичні вимоги, що стосуються аудиту фінансових звітів

4. Аудитор повинен виконувати відповідні етичні вимоги, що стосуються завдань з аудиту.

5. Як обговорюється в МСА 220 «Контроль якості аудиту історичної фінансової інформації», етичні вимоги, що стосуються аудиту фінансових звітів, первісно становили Частини А та В Кодексу етики професійних бухгалтерів Міжнародної федерації бухгалтерів (Кодексу МФБ), а також національні вимоги, які є більш жорсткими. МСА 220 визначає фундаментальні принципи професійної етики, встановлені Частинами А та В Кодексу МФБ, та установлює відповідальність партнера з завдання стосовно етичних вимог. МСА 220 визнає, що група з завдання має право покладатися на системи фірми з виконання зобов'язань стосовно процедур контролю якості, застосовних до окремого завдання з аудиту (наприклад, стосовно навичок та компетентності персоналу – завдяки політиці комплектування кадрами та професійної підготовки; незалежності – завдяки накопиченню та повідомленню відповідної інформації про незалежність; підтримання стосунків з клієнтами – завдяки системам прийняття та збереження клієнтів; дотримання нормативних та законодавчих вимог – завдяки процесу моніторингу (якщо інформація, надана фірмою або іншими сторонами, не вказує на інше). Міжнародний стандарт контролю якості (МСКЯ) І "Контроль якості для фірм, що виконують аудит та огляд історичної фінансової інформації, а також інші завдання з надання впевненості, та надають супутні послуги" вимагає від фірми встановлення політики та процедур, призначених для надання їй обґрунтованої впевненості в тому, що фірма та її персонал дотримуються відповідних етичних вимог.

Виконання аудиту фінансових звітів

6. Аудитор повинен виконувати аудит відповідно до Міжнародних стандартів аудиту.

7. МСА містять основні принципи та важливі процедури, а також відповідні рекомендації у вигляді пояснювального та іншого матеріалу, включаючи додатки. Основні принципи й важливі процедури слід розуміти та застосовувати в контексті пояснювального та іншого матеріалу, який надає рекомендації щодо їх застосування. Слід розглядати текст усього стандарту, щоби зрозуміти та застосовувати основні принципи і важливі процедури.

8. Під час виконання аудиту відповідно до МСА аудитор також знає та враховує Положення з міжнародної практики аудиту (ПМПІА), застосовні до завдання з аудиту. ПМПІА надає пояснювальні рекомендації та практичну допомогу аудиторам у запровадженні МСА. Аудитор, який не застосовує рекомендацій, включених до відповідного ПМПІА, повинен бути готовим пояснити, як він дотримувався основних принципів та важливих процедур МСА, розглянутих у ПМПІА.

9. Аудитор може також виконувати аудит відповідно до МСА та стандартів аудиту конкретної юрисдикції або країни.

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 аудиту від аудиторів може вимагатися дотримання інших професійних, законодавчих або нормативних актів, крім вимог МСА. МСА не відміняють місцевих законів та нормативних актів, 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 ви-

мог усіх Міжнародних стандартів аудиту, що стосуються конкретного завдання з аудиту, виконує також додаткові аудиторські процедури, необхідні для дотримання вимог відповідних стандартів аудитів такої юрисдикції або країни.

14. Аудиторів не слід заявляти про дотримання вимог Міжнародних стандартів аудиту, якщо він не виконав повністю вимог усіх Міжнародних стандартів аудиту, що стосуються конкретного завдання з аудиту.

Професійний скептицизм

15. Аудитор повинен планувати і виконувати аудиторську перевірку з професійним скептицизмом, усвідомлюючи, що можуть існувати обставини, які є причиною суттєвого викривлення у фінансових звітах.

16. Професійний скептицизм означає, що аудитор критично оцінює, ставлячи під сумнів, обґрунтованість отриманих аудиторських доказів та очікує на виявлення аудиторських доказів, які суперечать {чи ставлять під сумнів) достовірність документів, відповіді на запити та іншу інформацію, отриману від управлінського та найвищого управлінського персоналу.

Наприклад, професійний скептицизм потрібний аудиторів протягом процесу аудиторської перевірки для зменшення ризику невиявлення незвичних обставин, надмірного узагальнення під час формування висновків з аудиторських спостережень і використання помилкових припущень при визначенні характеру, часу й обсягу аудиторських процедур та оцінюванні їх результатів. Роблячи запити та виконуючи інші аудиторські процедури, аудитор не задовольняється отриманням менш ніж переконливих аудиторських доказів, що базуються на припущенні про доброчесність та чесність управлінського та найвищого управлінського персоналу. Відповідно, пояснення управлінського персоналу не замінюють отримання достатніх та відповідних аудиторських доказів для формування обґрунтованих висновків, що їх буде покладено в основу аудиторської думки.

Обґрунтована впевненість

17. Аудитор, що проводить аудит відповідно до МСА, отримує обґрунтовану впевненість у тому, що фінансові звіти в цілому не містять суттєвих викривлень внаслідок шахрайства або помилки. Концепція обґрунтованої впевненості пов'язана з накопиченням аудиторських доказів, потрібних аудиторів для висновку про відсутність суттєвих викривлень

у фінансових звітах, розглянутих в цілому. Обґрунтована впевненість стосується всього процесу аудиту.

18. Аудитор не може отримати абсолютної впевненості, оскільки існують обмеження, властиві аудиторській перевірці, які впливають на можливість аудитора виявити суттєві викривлення. Це є наслідком дії таких чинників, як:

- використання тестування;
- обмеження, властиві будь-якій системі бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю (наприклад, можливість нехтування ним керівництва або змови);
- більшість аудиторських доказів є скоріше переконливими, ніж остаточною.

19. Крім того, робота, що її виконує аудитор для формування думки, базується на його судженнях, зокрема, про:

а) збирання аудиторських доказів (наприклад, під час визначення характеру, часу та обсягу аудиторських процедур);

б) формування висновків на основі зібраних доказів (наприклад, визначення обґрунтованості оцінок, зроблених управлінським персоналом під час складання фінансових звітів).

20. Крім того, на переконливість доказів, доступних для формування висновків про конкретні твердження (наприклад, операції між зв'язаними сторонами), можуть впливати інші обмеження. Для таких випадків у деяких МСА визначено спеціальні аудиторські процедури, які завдяки характеру конкретних тверджень дають достатні аудиторські докази за відсутності:

а) незвичайних обставин, які збільшують ризик суттєвих викривлень за межі звичайно очікуваного, або

б) будь-якої ознаки наявності суттєвих викривлень.

21. Відповідно, внаслідок наведених вище чинників аудиторська перевірка не є гарантією того, що фінансові звіти не містять суттєвого викривлення, оскільки отримати абсолютну впевненість неможливо. Крім цього, аудиторський висновок не гарантує майбутньої життєздатності суб'єкта господарювання, ні ефективності, ані результативності ведення справ суб'єкта господарювання управлінським персоналом.

...

Додаток Б (до розділу 2)

Додаток Б.1
ЗАТВЕРДЖЕНО
рішенням Аудиторської палати України
від 19.11.2002 протокол №116
зі змінами згідно з рішеннями АПУ
від 26.06.2003 № 124,
від 27.11.2003 №129,
від 24.06.2004 №136/2,
від 27.01.2005 №144/4,
від 29.09.2005 № 153/4

ПОЛОЖЕННЯ ПРО СЕРТИФІКАЦІЮ АУДИТОРІВ (витяг)

...

2. Кваліфікаційні вимоги та порядок подання документів

2.1. Право на отримання сертифіката мають кандидати, які здобули повну вищу освіту (не нижче освітнього рівня спеціаліста чи магістра), мають певні знання з аудиту і досвід практичної роботи не менше як три роки поспіль та успішно склали кваліфікаційний іспит.

2.2. Структура знань, якими має володіти кандидат, встановлюється Аудиторською палатою України і складається з аудиту і суміжних з аудиторською галузей знань. Для отримання сертифіката кандидати повинні успішно скласти кваліфікаційний іспит двох рівнів із зазначених дисциплін.

2.3. Для отримання допуску до сертифікації кандидат подає до Аудиторської палати України (в одному примірнику) або до Регіонального відділення Аудиторської палати України (у двох примірниках) такі документи:

- заяву за встановленою формою;
- копію диплома, завіреного в установленому порядку;
- копію трудової книжки, завірену в установленому порядку;
- документ про оплату сертифікації.

2.4. У разі відсутності хоча б одного з документів, зазначених у пункті 2.3 цього Положення, чи неналежного їх оформлення заяву до розгляду не приймають.

2.5. Подані документи реєструє Секретаріат Аудиторської палати України або секретар Регіонального відділення Аудиторської палати України у спеціальному журналі. Відповідальність за достовірність поданих документів покладено на заявника.

2.6. Аудиторська палата України та її регіональні відділення несуть відповідальність за збереження конфіденційної інформації про кандидата відповідно до вимог чинного законодавства України.

3. Порядок розгляду документів кандидатів і формування груп для складання кваліфікаційного іспиту

3.1. Розгляд документів, поданих кандидатами для підтвердження освіти та досвіду практичної роботи, а також отримання дозволу на участь у кваліфікаційних іспитах, здійснює Комісія з сертифікації та освіти аудиторів Аудиторської палати України та комісії з сертифікації аудиторів регіональних відділень Аудиторської палати України.

3.2. Документи, подані кандидатами, розглядаються протягом двадцяти робочих днів з дня їх надходження. Повідомлення про рішення за наслідками розгляду документів кандидата із зазначенням дати іспиту (у разі надання дозволу на участь у іспиті) вручається кандидату особисто або надсилається листом.

3.3. У разі відсутності зауважень щодо поданих документів Комісія з сертифікації та освіти аудиторів Аудиторської палати України та Комісії з сертифікації аудиторів регіональних відділень Аудиторської палати України приймають рішення про надання дозволу кандидату на участь в іспиті, що оформляють протоколом засідання Комісії з сертифікації та освіти аудиторів Аудиторської палати України або комісії із сертифікації аудиторів її регіональних відділень.

3.4. Відмова від надання дозволу на участь у кваліфікаційному іспиті може бути видана кандидату в разі невідповідності його освіти або досвіду практичної роботи вимогам Закону України «Про аудиторську діяльність», а також ненадання документа про оплату сертифікації.

3.5. Секретаріат Аудиторської палати України або секретар Регіонального відділення Аудиторської палати України на підставі протокольних рішень комісій із сертифікації готують допуски, які засвідчують дозвіл на складання іспиту та формують групи з числа кандидатів для складання кваліфікаційного іспиту.

4. Методичне забезпечення кваліфікаційних іспитів

4.1. Кваліфікаційний іспит має охоплювати коло знань і навиків, якими повинні володіти кандидати, щоб досягти такого професійного рівня, який дав би їм змогу здійснювати аудиторську практику в Україні відповідно до чинного законодавства і Стандартів аудиту та етики, прийнятих в якості Національних. Аудиторська палата України періодично вносить зміни до переліку питань кваліфікаційного іспиту, щоб своєчасно враховувати зміни, які відбуваються в аудиторській практиці.

4.2. Завдання, які використовуються для проведення іспитів, повинні включати:

- тести у вигляді питань, що дають змогу вибрати правильну відповідь з чотирьох тверджень;
- завдання з вирішення ситуаційних аудиторських проблем.

4.3. Конкретний набір запитань у завданнях для проведення кваліфікаційного іспиту визначає Комісія з сертифікації та освіти аудиторів Аудиторської палати України з урахуванням того, що на запитання першого етапу набагато легше дати абсолютно правильні відповіді, ніж при аналізі конкретних ситуацій, які потребують суто професійних суджень.

4.4. Розробку екзаменаційних завдань здійснює спеціальна група укладачів, яка готує запитання до конкретного іспиту. Аудиторська палата України не менше як за три місяці до початку кваліфікаційного іспиту укладає угоду з укладачами екзаменаційних завдань, умови якої повинні передбачати оригінальність текстів завдань і дотримання конфіденційності. Укладачі екзаменаційних завдань передають права власності на тексти завдань, що підтверджується актом приймання-передачі між укладачами і Аудиторською палатою України. Ця процедура підтверджує оригінальний характер екзаменаційних завдань і права власності на них Аудиторської палати України.

4.5. Укладачі екзаменаційних завдань можуть брати участь у перевірці виконаних кандидатами завдань, але не в проведенні кваліфікаційного іспиту.

4.6. Повноваження з добору укладачів покладено на Комісію з сертифікації та освіти аудиторів та Комісію з стандартів та практики аудиту Аудиторської палати України. Добір укладачів здійснюють за різноманітними критеріями, але у будь-якому разі до основних вимог мають входити професійна та технічна компетентність, уміння чітко,

лаконічно висловлювати думку, оволодіння матеріалом, по якому готуються запитання, та вміння формулювати оригінальні запитання. Укладачі повинні розуміти специфіку іспиту, знати відмітні ознаки гарних питань для тестування і упевнено відчувати себе в екзаменаційному процесі, а також подавати матеріали у встановлені терміни. Комісії Аудиторської палати України, на які покладено добір укладачів, можуть провадити семінари для тих, хто виявив бажання стати укладачем, а також розробляти інструкції з переліком критеріїв прийнятності питань.

4.7. Аудиторська палата України провадить ротацію укладачів екзаменаційних завдань для того, щоб екзаменаційні запитання не можна було передбачити. Кожен із укладачів не може брати участь у підготовці екзаменаційних завдань більше як три роки поспіль.

4.8. Завдання кваліфікаційного іспиту затверджує Комісія з сертифікації та освіти аудиторів Аудиторської палати України на підставі оцінки того, наскільки запропоноване завдання дає змогу визначити рівень знань і навиків, необхідний для здійснення аудиторської практики.

5. Конфіденційність

5.1. Забезпечення конфіденційності є невід'ємною умовою проведення кваліфікаційного іспиту. Порушення правил конфіденційності екзаменаційного процесу розглядається Аудиторською палатою України як подія, що може тягнути за собою викривлення уявлення про чесність іспиту і, більше того, самої професії аудитора.

5.2. До конфіденційної інформації щодо кваліфікаційного іспиту належать:

- зміст питань, включених в завдання кваліфікаційного іспиту, та відповіді на них протягом усього строку до передачі екзаменаційних робіт на перевірку;
- порядок і зміст проведеного кодування екзаменаційних робіт до їх повної перевірки та внесення результатів іспиту до протоколу перевірки;
- персональні результати проведеного іспиту (повідомляються персонально кожному кандидату).

5.3. Комісія з сертифікації та освіти аудиторів Аудиторської палати України та інші учасники кваліфікаційного іспиту повинні довести до усіх учасників процесу сертифікації важливість і необхідність забезпечення конфіденційності інформації щодо зазначених питань кваліфікаційного іспиту.

5.4. Випадки порушення учасниками кваліфікаційного іспиту правил проведення іспиту та конфіденційності зазначеної інформації (передача іншим особам, спроба отримання або використання не за призначенням конфіденційної інформації кваліфікаційного іспиту) розглядаються Дисциплінарною комісією Аудиторської палати України і можуть бути підставою для виключення зі складу учасників кваліфікаційного іспиту та дисциплінарного стягнення у вигляді попередження, призупинення дії або анулювання сертифіката аудитора.

5.5. Виконана кандидатом екзаменаційна робота є власністю Аудиторської палати України. Роботи кандидатам не повертаються, а зберігаються протягом одного року в Аудиторській палаті України. Після закінчення зазначеного терміну роботи ліквідуються.

6. Організація та порядок проведення кваліфікаційного іспиту

6.1. Головна мета кваліфікаційних іспитів полягає в тому, щоб за допомогою проведення комплексного іспиту або кількох іспитів за певний проміжок часу оцінити, чи володіють кандидати необхідними знаннями й навичками для отримання сертифіката аудитора.

6.2. Організаційні процедури, пов'язані з проведенням іспитів, мають забезпечити належну перевірку відповідних матеріалів, неупереджене й об'єктивне ставлення до всіх кандидатів, а також не припускати одержання одним кандидатом переваги перед іншими.

6.3. Допуск, що засвідчує дозвіл на складання іспиту, готує Секретаріат Аудиторської палати України або секретарі регіональних відділень після підтвердження Комісією з сертифікації та освіти аудиторів Аудиторської палати України або Комісією з сертифікації аудиторів Регіонального відділення права кандидата на участь в іспитах.

6.4. Правила поведінки кандидатів на іспиті затверджує Аудиторська палата України. Всі кандидати повинні ознайомитися з правилами поведінки кандидатів під час складання іспиту до його початку.

6.5. Іспити проводяться в два етапи: **перший** – письмове тестування (або тестування на ПЕОМ) за переліком запитань, затверджених АПУ; **другий** – письмове розв'язання ситуаційного завдання. До другого етапу допускаються кандидати, які набрали не менше як 70 % правильних відповідей за результатами тестування.

6.6. Перший етап іспитів можуть проводити Аудиторська палата України або її регіональні відділення, а другий етап – тільки Аудиторська палата України.

6.7. Кандидати мають право вибору місця складання першого етапу кваліфікаційного іспиту (регіональне відділення Аудиторської палати України або безпосередньо Аудиторська палата України).

6.8. Кваліфікаційний іспит провадять щокварталу у день, що визначає Аудиторська палата України.

6.9. Координацію всіх організаційних процедур, необхідних для організації та проведення кваліфікаційного іспиту, а також узагальнення його результатів здійснює Комісія з сертифікації та освіти аудиторів Аудиторської палати України. Координацію всіх адміністративних процедур, необхідних для організації й проведення першого етапу кваліфікаційного іспиту, а також узагальнення його результатів може здійснювати Комісія з сертифікації аудиторів Регіонального відділення Аудиторської палати України.

6.10. Комісія з сертифікації та освіти аудиторів Аудиторської палати України може ухвалити рішення про використання під час кваліфікаційного іспиту допоміжних матеріалів та засобів. Це рішення приймається на початку розробки завдань кваліфікаційного іспиту, оскільки від нього залежить підготовка питань. В разі прийняття рішення про застосування калькуляторів, їх видають кандидатам безпосередньо на початку іспиту особи, що здійснюють організаційний нагляд за проведенням іспиту. Усі учасники кваліфікаційного іспиту і кандидати до початку іспиту повинні бути проінформовані про те, які допоміжні матеріали видаватимуться або дозволені під час проведення іспиту.

6.11. Роботам кандидатів присвоюються кодові номери. При цьому особи, що здійснюють організаційний нагляд за проведенням іспиту, ведуть відомість, де реєструють прізвище та код кандидата. Інформація з реєстраційної відомості є конфіденційною до підтвердження оцінок, поставлених кандидатам, і повинна зберігатися з дотриманням правил конфіденційності.

6.12. Кандидати, що прибули на іспит, повинні пред'являти документ, що засвідчує особу і бланк допуску, виданий їм Аудиторською палатою України або її регіональним відділенням. Бланк допуску звіряють зі списком кандидатів, допущених до кваліфікаційного іспиту. Кандидати, у яких відсутні належні документи, що підтверджують їхню особу, до складання іспиту не допускаються.

6.13. Письмові відповіді кандидатів на запитання екзаменаційної роботи необхідно здати на перевірку. У разі відмови здати відповіді на перевірку, кандидат повинен написати заяву, де вказати причину цього.

6.14. До перевірки екзаменаційних робіт залучають незалежних фахівців, з якими Аудиторська палата України до початку кваліфікаційного іспиту укладає угоду. Умови угоди повинні передбачати дотримання конфіденційності.

6.15. Повноваження з добору фахівців, що здійснюватимуть перевірку екзаменаційних завдань, покладено на Комісію з сертифікації та освіти аудиторів і Комісію зі стандартів та практики аудиту Аудиторської палати України.

6.16. Кожну екзаменаційну роботу оцінюють дві різні комісії, а усі істотні розбіжності розглядає Комісія з сертифікації та освіти аудиторів Аудиторської палати України.

6.17. Остаточне схвалення виставлених оцінок після розгляду результатів перевірки здійснюють Комісія з сертифікації та освіти аудиторів Аудиторської палати України і комісії з сертифікації регіональних відділень Аудиторської палати України.

6.18. Кандидати, екзаменаційні роботи яких оцінені:

- в 60 і більше балів – здобули право на отримання сертифіката аудитора;
- в 40-59 балів – здобули право на повторне складання другого етапу кваліфікаційного іспиту на загальних умовах в термін до одного року;
- в 39 і менше балів – є такими, що не склали кваліфікаційного іспиту, і мають право на повторне складання іспиту на загальних умовах не раніше як через рік.

6.19. Після кожного кваліфікаційного іспиту Комісія з сертифікації та освіти аудиторів Аудиторської палати України провадить засідання з метою внесення відповідних коригувань в методичне забезпечення, організацію підготовки і проведення наступного кваліфікаційного іспиту.

6.20. Фахівці – сертифіковані бухгалтери CPA та ACCA для одержання сертифіката аудитора України складають іспит за спеціальною програмою з питань національних особливостей економіки України та правових основ підприємницької діяльності в Україні. Програма затверджується Аудиторською палатою України.

6.21. Результати перевірки екзаменаційних робіт, схвалені комісіями, зазначеними у п. 6.16 цього Положення, після затвердження рішенням АПУ є остаточними.

7. Порядок видачі сертифікатів

7.1. За результатами складання іспитів Аудиторська палата України затверджує протоколи Комісії з сертифікації та освіти аудиторів Аудиторської палати України та Комісій з сертифікації аудиторів її регіональних відділень та приймає рішення про видачу або відмову у видачі сертифіката.

7.2. Протоколи про результати складання першого етапу іспитів оформляє Комісія з сертифікації та освіти аудиторів Аудиторської палати України (в одному примірнику) або Комісія з сертифікації аудиторів регіонального відділення Аудиторської палати України (у двох примірниках, один з яких разом з другим примірником документів кандидатів, перелічених у пункті 3.3 цього Положення, передається до Аудиторської палати України не пізніше п'яти днів після складання іспиту).

7.3. Підсумки складання другого етапу кваліфікаційного іспиту оформляють протоколом, який готує і подає на засідання Аудиторської палати України Комісія з сертифікації та освіти аудиторів Аудиторської палати України. Протокол підписують члени цієї Комісії, які несуть відповідальність перед Аудиторською палатою України за достовірність даних, зазначених у протоколі.

7.4. Результати першого етапу кваліфікаційного іспиту повідомляють кандидатам протягом двох тижнів. Одночасно особам, що успішно склали іспит, повідомляють час і місце проведення другого етапу кваліфікаційного іспиту. Результати другого етапу кваліфікаційного іспиту повідомляють упродовж одного місяця.

7.5. Кандидати, які не склали кваліфікаційного іспиту, мають право складати його вдруге на загальних умовах згідно з цим Положенням. Складений успішно перший етап іспиту зараховується кандидату при складанні кваліфікаційного іспиту вдруге, якщо після успішного складання першого етапу іспиту минуло не більше ніж 1,5 року. Після затвердження Аудиторською палатою України результатів іспиту Секретаріат Аудиторської палати України здійснює видачу сертифікатів.

8. Сертифікат аудитора

8.1. Бланк сертифіката є бланком суворої звітності із зазначенням серії та номера.

8.2. Сертифікат містить такі реквізити:

- серію та номер сертифіката;
- прізвище, ім'я та по-батькові аудитора;
- дату, номер рішення Аудиторської палати України про видачу сертифіката;
- дату, номер рішення Аудиторської палати України про продовження дії сертифіката;
- термін чинності сертифіката.

8.3. Сертифікат підписує голова Комісії з сертифікації та освіти аудиторів Аудиторської палати України і завідуючий Секретаріатом Аудиторської палати України. Він скріплюється печаткою Аудиторської палати України.

8.4. Сертифікат реєструється у книзі обліку сертифікатів Аудиторської палати України та заноситься у базу даних. Отримання сертифіката аудитор засвідчує підписом у книзі обліку після проголошення (підписання) присяги аудитора.

8.5. Датою видачі сертифіката вважається дата прийняття Аудиторською палатою України відповідного рішення.

8.6. Термін чинності сертифіката – п'ять років.

8.7. У разі втрати (значного пошкодження) аудитором сертифіката, термін чинності якого не закінчився, Аудиторською палатою України на підставі клопотання аудитора може бути виданий дублікат. За видачу дубліката стягується плата в розмірі 50 відсотків від оплати, встановленої за проведення сертифікації.

9. Порядок подовження терміну чинності сертифіката

9.1. Аудитори, термін чинності сертифіката яких закінчується не раніше від трьох і не пізніше від одного місяця до закінчення цього терміну, повинні подати до Секретаріату Аудиторської палати України (в одному примірнику) чи до регіонального відділення (у двох примірниках) такі документи:

- заяву про подовження дії сертифіката встановленого зразка;
- копію трудової книжки, завірену в установленому порядку;
- сертифікат, термін дії якого закінчується;

- витяг із Свідоцтва про щорічне удосконалення професійних знань (за період чинності сертифіката);
- документ про внесення плати за подовження сертифіката.

9.2. Секретаріат Аудиторської палати України або секретарі її регіональних відділень розглядають подані документи щодо відповідності їх вимогам цього Положення і передають Комісії з сертифікації та освіти аудиторів Аудиторської палати України та комісіям із сертифікації аудиторів її регіональних відділень, які розглядають їх, і приймають відповідне рішення.

9.3. Для подовження терміну чинності сертифіката комісії з сертифікації призначають складання аудитором кваліфікаційного іспиту у разі:

- підтвердження аудитором у періоді після отримання сертифіката досвіду практичної роботи за фахом (аудитором) менше ніж два роки;
- невиконання вимог щорічного удосконалення професійних знань;
- прострочення аудитором встановлених термінів для подання документів на подовження дії сертифікатів до Аудиторської палати України або її регіональних відділень;
- наявності незаперечних претензій до аудитора з боку Аудиторської палати України або державних органів контролю щодо здійснення аудиторської діяльності;
- застосування до аудитора відповідних стягнень щодо обмеження здійснення аудиторської діяльності.

Комісія з сертифікації та освіти аудиторів Аудиторської палати України готує для затвердження рішенням Аудиторської палати України протоколи щодо подовження терміну чинності сертифіката на наступні п'ять років без складання аудитором кваліфікаційного іспиту або проходження співбесіди, якщо відсутні підстави, вищезазначені в даному пункті, аудитор працював за фахом (аудитором) не менше трьох років протягом терміну чинності сертифіката, щороку удосконалював професійні знання за програмою, затвердженою Аудиторською палатою України, та не мав нескасованих стягнень.

9.4. Аудитори, які працювали за фахом (аудитором) від двох до трьох років або за сумісництвом не менше від трьох років, щороку удосконалювали професійні знання за програмою, затвердженою Аудиторською палатою України, та щодо яких відсутні підстави, зазначені в пункті

9.3 цього Положення, для подовження терміну чинності сертифіката проходять співбесіду в Комісії з сертифікації та освіти аудиторів Аудиторської палати України або в комісіях з сертифікації аудиторів її регіональних відділень. У разі позитивних результатів співбесіди комісії з сертифікації готують для затвердження рішенням Аудиторської палати України протоколи про подовження терміну чинності сертифіката на наступних п'ять років. При негативних результатах співбесіди комісії з сертифікації призначають складання кваліфікаційного іспиту згідно з Порядком проведення кваліфікаційного іспиту для отримання сертифіката.

9.5. Термін чинності сертифіката для осіб, делегованих до складу Аудиторської палати України чи її регіональних відділень державними органами, подовжується на наступних п'ять років при поданні заяви, копії трудової книжки, сертифіката, термін дії якого закінчується.

9.6. За підсумками розгляду документів і результатів співбесіди або кваліфікаційного іспиту на подовження дії сертифікатів комісії з сертифікації складають протоколи на кожну групу аудиторів і подають їх на затвердження Аудиторській палаті України.

9.7. Видачу сертифікатів, термін чинності яких подовжено згідно з рішенням Аудиторської палати України, здійснює Секретаріат Аудиторської палати України. У сертифікатах зберігаються початковий номер та серія сертифіката; дата та номер рішення Аудиторської палати України про видачу сертифіката; термін чинності сертифіката, а також проставляють номер протоколу Аудиторської палати України, дату і термін, на який подовжено чинність сертифіката.

9.8. Якщо в подовженні дії сертифіката відмовлено, Секретаріат Аудиторської палати України письмово повідомляє про це особі, яка подавала заяву. Особи, яким відмовлено в подовженні дії сертифіката, мають право подати клопотання про отримання сертифіката з умов, передбачених цим Положенням.

9.9. Сертифікати, термін чинності яких закінчився, знищують за актом, де зазначають серію сертифіката, його номер, прізвище, ім'я, по батькові особи, на ім'я якої його було видано, та період, протягом якого він діяв. Акт підписує голова Комісії з сертифікації та освіти аудиторів Аудиторської палати України та Завідуючий Секретаріатом Аудиторської палати України і затверджує Голова Спостережної Ради Аудиторської палати України. Акт є документом постійного зберігання.

10. Порядок застосування стягнень за неналежне виконання професійних обов'язків та припинення дії сертифіката

10.1. На підставі повноважень, передбачених статтями 26, 27 Закону України «Про аудиторську діяльність» та пункту 2 Статуту Аудиторської палати України, за неналежне виконання своїх професійних обов'язків Аудиторська палата України може застосовувати до аудитора стягнення у вигляді попередження, зупинення дії сертифіката на термін до одного року або анулювання сертифіката.

10.2. Неналежне виконання професійних обов'язків аудитором – це порушення чинного законодавства України, Стандартів аудиту та етики, прийнятих в якості Національних, та інших нормативних вимог Аудиторської палати України.

10.3. Розгляд на засіданні Аудиторської палати України питань про застосування стягнень здійснюється, як правило, у присутності аудитора.

10.4. Стягнення, що накладаються на аудитора, оформляють рішенням Аудиторської палати України з письмовим повідомленням аудитора впродовж десяти днів після дня прийняття рішення.

10.5. Рішення Аудиторської палати України про зупинення дії сертифіката або його анулювання набуває чинності з моменту публікації в пресі, воно може бути оскаржене в суді.

10.6. Зупинення чинності сертифіката означає заборону на проведення аудиту та надання аудиторських послуг на визначений рішенням Аудиторської палати України термін.

10.7. Анулювання сертифіката здійснюється шляхом відкликання сертифіката та заборони на проведення аудиторської діяльності на території України.

10.8. Анулювання сертифіката здійснюється на підставі рішення Аудиторської палати України:

- з ініціативи аудитора (особистого повернення сертифіката, інших випадків);
- інших підстав, передбачених чинним законодавством України та цим Положенням.

10.9. Анульований сертифікат аудитор зобов'язаний в 10-денний термін з моменту отримання витягу з рішення Аудиторської палати України або з моменту публікації в пресі, повернути до Секретаріату Аудиторської палати України.

АУДИТОРСЬКА ПАЛАТА УКРАЇНИ

(витяг)

рішення від 26 квітня 2007 року N 176/5

Про встановлення плати за проведення сертифікації та включення до Реєстру аудиторських фірм та аудиторів

Керуючись статтею 14 Закону України «Про аудиторську діяльність» від 22 квітня 1993 року N 3125-XII (в редакції Закону від 14.09.2006 №140-V) та у зв'язку з набуттям 5 квітня 2007 року Аудиторською палатою України статусу платника податку на додану вартість, Аудиторська палата України **вирішила**:

1. Встановити з 1 травня 2007 року:

- плату за проведення сертифікації у розмірі 1440,00 грн, у т. ч. ПДВ 240,00 грн, за кожний етап кваліфікаційного іспиту для фізичних осіб, які звернулись із заявами про допущення їх до кваліфікаційного іспиту з метою отримання сертифіката аудитора;

- плату за проведення сертифікації в розмірі 1440,00 грн, у т. ч. ПДВ 240,00 грн, для аудиторів, які звернулись із заявами про продовження терміну чинності сертифікатів;

- плату у розмірі 360,00 грн, у т. ч. ПДВ 60,00 грн, за включення до Реєстру аудиторських фірм та аудиторів для суб'єктів господарювання, які звернулись з відповідними заявами;

- плату у розмірі 240,00 грн, у т. ч. ПДВ 40,00 грн, для суб'єктів господарювання, які звернулися з заявами про продовження терміну чинності Свідоцтв про включення до Реєстру аудиторських фірм та аудиторів.

Додаток Б.3

Затверджено:

рішенням Аудиторської палати України
від 27 травня 2004 року №135/8

(витяг)

ПОЛОЖЕННЯ

ПРО ДИСЦИПЛІНАРНУ КОМІСІЮ АУДИТОРСЬКОЇ ПАЛАТИ УКРАЇНИ

2. СКЛАД КОМІСІЇ, ЇЇ СТРУКТУРА ТА ПОРЯДОК СТВОРЕННЯ

2.1. Комісія створюється за рішенням Аудиторської палати України. АПУ визначає кількісний та персональний склад Комісії.

2.2. Членами Комісії можуть бути тільки члени АПУ. Термін повноважень членів Комісії обмежується терміном їх перебування членами АПУ.

2.3. Члени Комісії виконують свої обов'язки на громадських засадах.

2.4. До участі в роботі Комісії можуть залучатися особи на правах консультантів та експертів, які не є членами Аудиторської палати України, але компетентні в питаннях, що є предметом діяльності Комісії.

2.5. Роботою Комісії керує голова, який обирається на засіданні АПУ із числа членів Комісії.

2.6. Голова Комісії може мати заступника. Заступника Голови Комісії обирають на засіданні Комісії.

2.7. Голова Комісії виконує такі обов'язки:

- скликає засідання Комісії, визначає місце і час проведення засідання Комісії;
- головує на засіданні Комісії;
- надає доручення окремим членам Комісії щодо підготовки до розгляду матеріалів дисциплінарного провадження;
- доповідає на засіданнях АПУ з питань діяльності Комісії;
- звітує перед АПУ про виконану Комісією роботу;
- підписує протоколи засідань Комісії.

2.8. Рішення Комісії оформляються протоколом, який підписує Голова Комісії (у разі його відсутності – його заступник).

3. ПОВНОВАЖЕННЯ КОМІСІЇ

3.1. Комісія відповідно до покладених на неї завдань:

3.1.1. Розглядає матеріали дисциплінарного провадження по фактах порушень аудиторами України вимог Закону України "Про аудиторську діяльність", стандартів аудиту та норм професійної етики, які надходять від Комісій АПУ;

3.1.2. За наслідками розгляду матеріалів дисциплінарного провадження вносить на засідання АПУ відповідні проекти рішень.

3.2. Проекти рішень за наслідками розгляду матеріалів дисциплінарного провадження повинні містити мотивований висновок щодо застосування або незастосування до аудиторів дисциплінарного стягнення.

3.3. Якщо направлені в Дисциплінарну комісію матеріали не дозволяють зробити необхідного висновку про наявність чи відсутність правопорушення, то вони підлягають поверненню на додаткову перевірку ініціатору подання. У проекті рішення АПУ з приводу таких матеріалів обов'язково зазначаються питання та можливі напрямки додаткової перевірки.

3.4. Термін розгляду матеріалів дисциплінарного провадження не повинен перевищувати одного місяця. У крайніх випадках цей термін може бути продовжений рішенням АПУ на один місяць.

3.5. Розгляд матеріалів дисциплінарного провадження має конфіденційний характер і оприлюднення інформації з цих питань здійснюється за рішенням АПУ.

Затверджено
рішенням АПУ від 23.04.2002,
(протокол № 109),
в редакції згідно з рішенням АПУ
від 31 жовтня 2002 р. (протокол № 115),
зі змінами згідно з рішеннями АПУ
від 27.11.2003 (протокол № 129)
від 25.03.2004 (протокол № 133)
від 29.04.2004 (протокол № 134)
від 27.05.2004 (протокол № 135)
від 10.11.2005 № 154/3,
від 15.12.2005 № 156/5

ПОЛОЖЕННЯ **про постійне удосконалення** **професійних знань аудиторів України**

Це Положення розроблено відповідно до Закону України «Про аудиторську діяльність», Статуту Аудиторської палати України, Національних нормативів та Міжнародних стандартів аудиту, рішення Аудиторської палати України від 22.06.2001р. (протокол № 102) та визначає порядок постійного удосконалення професійних знань сертифікованих аудиторів України.

Загальні положення

1. Становлення і розвиток в Україні ринкової економіки вимагає від сертифікованих аудиторів постійно удосконалювати свої професійні знання та практичний досвід.
2. Метою постійного удосконалення професійних знань аудиторів є забезпечення високої якості аудиту та супутніх йому послуг.
3. Сертифіковані аудитори України з метою виконання умов продовження терміну чинності сертифіката щорічно удосконалюють свої професійні знання за сорокагодинними програмами, затвердженими Аудиторською палатою України.
4. Постійне удосконалення професійних знань аудиторів у відповідності з цим Положенням є однією з умов продовження терміну чинності сертифіката аудитора.

5. Секретаріат Аудиторської палати України веде облік (реєстр) аудиторів, які пройшли удосконалення професійних знань.

6. Розмір оплати за забезпечення постійного удосконалення професійних знань аудиторів визначається відповідними Центрами згідно з вимогами чинного законодавства України.

Порядок діяльності Центрів, що здійснюватимуть організацію постійного удосконалення професійних знань аудиторів

7. Навчальні заклади, інші організації і центри (далі по тексту Центри), які мають намір здійснювати постійне удосконалення професійних знань аудиторів по затверджених Аудиторською палатою України програмах, укладають з Аудиторською палатою України типову угоду та подають такі документи:

- нотаріально завірену копію свідоцтва про державну реєстрацію;
- нотаріально завірену копію довідки про внесення до Єдиного державного реєстру підприємств та організацій України;
- документ, що підтверджує наявність навчальних приміщень (власних або орендованих), забезпечених відповідним обладнанням;
- інформацію про наявність в достатній кількості методичного забезпечення;
- інформацію про викладацький склад (освіта, стаж роботи, місце роботи, підвищення фахової освіти, наявність наукового ступеня та вченого звання).

8. Аудиторська палата України протягом 30 календарних днів розглядає подані документи і визнає (або не визнає) Центр таким, що відповідає вимогам для здійснення постійного удосконалення професійних знань аудиторів, і підписує (або не підписує) угоду з таким Центром. Термін дії угоди встановлюється не більше одного року і подовжується на наступний рік в тому ж порядку після аналізу діяльності Центру в поточному році. Починаючи з 2003 року в угоді чи додатках до неї повинні бути вказані програми, за якими конкретний Центр буде здійснювати постійне удосконалення професійних знань аудиторів.

9. Удосконалення професійних знань аудиторів здійснюється у Центрах, з якими Аудиторська палата України уклала угоди згідно з п.7 цього розділу. Удосконалення професійних знань аудиторів у

Центрах, з якими Аудиторська палата України не уклала відповідної угоди для здійснення постійного удосконалення професійних знань сертифікованих аудиторів, не зараховується в загальний обсяг удосконалення професійних знань, необхідного для продовження терміну чинності сертифіката аудитора.

10. Викладацький склад для постійного удосконалення професійних знань аудиторів формується з числа осіб, які включені до затвердженого Аудиторською палатою України переліку викладачів та практикуючих аудиторів, що мають визнану АПУ підготовку до викладацької діяльності.

11. Групи для здійснення постійного удосконалення професійних знань аудиторів формуються з сертифікованих аудиторів у кількості не більше 30 осіб кожна.

12. На регіональному рівні (за виключенням м. Києва та Київської області) може бути не більше одного Центру, який має намір здійснювати постійне удосконалення професійних знань аудиторів. Рішення про укладення угоди з Центром приймається Аудиторською палатою України на тендерній основі. При цьому перевага надається навчальним закладам з вищим рейтингом закладу або тому Центру, який рекомендується аудиторською професійною спільнотою (АПУ або САУ).

Програми постійного удосконалення професійних знань аудиторів

13. Програми постійного удосконалення професійних знань аудиторів розробляються Центрами або окремими членами АПУ та затверджуються Аудиторською палатою України. Програми вміщують питання з аудиту, бухгалтерського обліку і фінансової звітності, системи оподаткування, правового забезпечення підприємницької діяльності, аналізу фінансової звітності, математичних методів та фінансового менеджменту в бізнесі.

14. Програми повинні мати назву та посилання на їх розробників. Програми за своїм обсягом розраховані не менше ніж на 40 академічних годин і повинні вміщувати лекційні, семінарські, практичні заняття та тестування.

15. Удосконалення професійних знань аудиторів за програмами, що не затверджені Аудиторською палатою України, не зарахову-

ється в загальний обсяг постійного удосконалення професійних знань, необхідний для продовження терміну чинності сертифіката аудитора.

Порядок організації постійного удосконалення професійних знань сертифікованих аудиторів

16. Для проходження удосконалення професійних знань аудиторів подають до Центру такі документи:

- клопотання за встановленою формою;
- копію сертифіката;
- документ про оплату.

Подані документи реєструються у спеціальному журналі.

17. Після закінчення занять слухачі проходять тестування для оцінки їх знань. Тестування проводиться Центрами, за участю членів Аудиторської палати України або членів Регіональних відділень Аудиторської палати України, які забезпечують його об'єктивність. Слухачі, які правильно відповіли не менше ніж на 60 відсотків тестів, вважаються такими, що здійснили удосконалення професійних знань у поточному році.

18. Центри подають до Аудиторської палати України інформацію про осіб, які успішно пройшли постійне удосконалення знань. Подана інформація повинна містити: прізвище, ім'я, по батькові, номер та дату видачі сертифіката, строк занять, назву програми, за якою здійснювалося удосконалення професійних знань аудиторів, і результати тестування.

Інші види постійного удосконалення професійних знань сертифікованих аудиторів

19. У загальний обсяг удосконалення професійних знань аудиторів в межах 40 годин Аудиторською палатою України можуть бути зараховані:

а) публікації у вигляді монографій, підручників чи навчальних посібників з бухгалтерського обліку, контролю, аудиту, економічного аналізу, господарського права (зараховується автору, співавторам у рік видання);

б) розробка програм постійного удосконалення професійних знань сертифікованих аудиторів у разі їх затвердження АПУ, викладання в обсязі не менше 20 годин на рік в Центрах, з якими Аудитор-

ською палатою України укладені угоди для здійснення постійного удосконалення професійних знань сертифікованих аудиторів згідно з програмами, затвердженими Аудиторською палатою України;

в) виступи у фаховому періодичному виданні АПУ «Аудитор України» та фахових виданнях, зареєстрованих у ВАК України, з питань бухгалтерського обліку, контролю, економічного аналізу та аудиту загальним обсягом не менше 0,5 авторського аркуша (20 000 знаків) на рік (розрахунок обсягу публікацій автором надається самостійно);

г) публікації методичних матеріалів (рекомендацій, методик та ін.) з питань теорії та практики обліку, контролю, аналізу та аудиту в обсязі не менше 0,5 авторського аркуша на рік, схвалених Аудиторською палатою України;

д) розробка нормативних та методичних документів з обліку та аудиту;

е) складання аудитором іспиту та отримання диплому ACCA або CPA за результатами року його отримання чи акредитація аудиторської фірми, в якій працює аудитор, міжнародною організацією за результатами року отримання відповідної акредитації при наявності стажу роботи аудитором у даній аудиторській фірмі не менше трьох років;

ж) підготовка та захист дипломної роботи магістра (спеціаліста) за другим фахом (бухгалтерський облік та аудит, правознавство, фінанси та кредит, банківська справа);

з) проходження аудитором удосконалення знань за затвердженою Аудиторською палатою України Програмою удосконалення професійних знань аудиторів банків (зараховується аудиторам за рік проходження удосконалення).

20. Визначені в пункті 19 цього розділу види постійного удосконалення професійних знань аудиторів повинні бути підтверджені відповідними документами про їх здійснення та оригіналами або копіями наукових праць (довідка про викладання, методичні матеріали, примірник ЗМІ або копія та ін.).

21. Зазначені в п. 20 цього розділу документи аудитори подають в Аудиторську палату України для їх розгляду та прийняття рішення про видачу свідоцтва про здійснення удосконалення професійних знань у поточному році. Удосконалення професійних знань аудиторів згідно з пунктом 20 е) має бути підтверджене копією диплома

АССА чи СРА, копією сертифіката про акредитацію аудиторської фірми, в якій працює аудитор, та копією трудової книжки аудитора, завіреною відповідною аудиторською фірмою.

Свідоцтво про постійне удосконалення професійних знань сертифікованих аудиторів.

22. Зразок свідоцтва про постійне удосконалення професійних знань аудиторів затверджується Аудиторською палатою України.

23. Свідоцтво про постійне удосконалення професійних знань аудиторів є офіційним документом і видається Аудиторською палатою України на підставі поданих Центром документів про успішне тестування аудиторів.

24. Бланк свідоцтва є бланком суворої звітності із зазначенням номера та серії.

25. Свідоцтво про постійне удосконалення професійних знань аудиторів підписують Голова Комісії по сертифікації та підготовці аудиторів та Завідувач Секретаріату Аудиторської палати України.

26. Реєстрацію виданих свідоцтв про щорічне удосконалення професійних знань аудиторів веде Секретаріат Аудиторської палати України.

27. Аудитори здійснюють постійне удосконалення професійних знань, починаючи з року, наступного за роком отримання сертифіката.

28. Аудитори, які з поважних причин не пройшли за один рік удосконалення професійних знань, звертаються з заявою до Аудиторської палати України, яка доручає Комісії по сертифікації та підготовці аудиторів Аудиторської палати України розглянути заяву по суті і внести пропозицію для прийняття відповідного рішення.

Прикінцеві положення

29. Це Положення набирає чинності з дня його затвердження Аудиторською палатою України.

30. Контроль за здійсненням постійного удосконалення професійних знань сертифікованих аудиторів здійснює Аудиторська палата України.

31. Постійне удосконалення професійних знань за 2002 рік сертифіковані аудитори України здійснюють до 1 квітня 2003 року.

**СТАТУТ
АУДИТОРСЬКОЇ ПАЛАТИ УКРАЇНИ
1. ЗАГАЛЬНІ ПОЛОЖЕННЯ**

1.1. Аудиторська палата України (далі – АПУ) є незалежним органом, створеним згідно з Законом України "Про аудиторську діяльність" для забезпечення регулювання і вдосконалення аудиторської діяльності в Україні як системи незалежного фінансового контролю.

1.2. АПУ функціонує на засадах самоврядування і здійснює свою діяльність на підставі Закону України "Про аудиторську діяльність", інших законодавчих актів та цього Статуту.

1.3. АПУ є юридичною особою, веде відповідний облік та звітність, має свою печатку, емблему та іншу атрибутику, рахунки в банках, наділена цивільною правоздатністю і дієздатністю, може набувати майнові та немайнові права, виступати засновником та учасником інших юридичних осіб, бути позивачем та відповідачем у суді, мати у власності рухоме та нерухоме майно, що необхідне їй для виконання статутних завдань та організації своєї діяльності.

1.4. АПУ набуває повноважень юридичної особи з дня реєстрації її у Міністерстві юстиції України на підставі заяви та цього Статуту.

1.5. АПУ є неприбутковою організацією. У своїй діяльності АПУ не переслідує комерційних цілей і не має на меті отримання прибутку.

1.6. Найменування:

українською мовою:

повне – Аудиторська палата України;

скорочене – АПУ;

російською мовою:

повне – Аудиторская палата Украины;

скорочене – АПУ;

англійською мовою:

повне – The Auditors' Chamber of Ukraine;

скорочене – The AChU

1.7. Місцезнаходження АПУ – м. Київ.

2. ПОВНОВАЖЕННЯ АПУ

2.1. Повноваження АПУ визначаються Господарським кодексом України, Законом України "Про аудиторську діяльність", цим Статутом та іншими нормативно-правовими актами України.

2.2. Завданням АПУ є методологічне і нормативно-правове забезпечення аудиту в Україні, регулювання та контроль аудиторської діяльності.

2.3. Для виконання статутних завдань АПУ здійснює такі повноваження:

2.3.1. Затверджує стандарти аудиту та визначає перелік послуг, які можуть надавати аудитори відповідно до стандартів аудиту;

2.3.2. Здійснює контроль за дотриманням аудиторськими фірмами та аудиторами вимог Закону України "Про аудиторську діяльність", стандартів аудиту, норм професійної етики аудиторів;

2.3.3. Здійснює заходи із забезпечення незалежності аудиторів при проведенні ними аудиторських перевірок та організації контролю за якістю аудиторських послуг;

2.3.4. Регулює взаємовідносини між аудиторами (аудиторськими фірмами) у процесі здійснення аудиторської діяльності та у разі необхідності застосовує до них стягнення;

2.3.5. Розглядає скарги на діяльність окремих аудиторів (аудиторських фірм) з питань її компетенції;

2.3.6. Визначає порядок застосування до аудиторів (аудиторських фірм) стягнень за неналежне виконання професійних обов'язків у вигляді попередження, зупинення чинності сертифіката на строк до одного року або анулювання сертифіката, виключення з Реєстру;

2.3.7. Здійснює організацію взаємодії між суб'єктами аудиторської діяльності, координацію їх взаємовідносин з державою в особі її органів;

2.3.8. Бере участь у розробці проектів нормативно-правових актів у сфері аудиторської діяльності відповідно до чинного законодавства України;

2.3.9. Готує пропозиції з питань регулювання аудиторської діяльності в Україні та вносить їх до органів державної влади і місцевого самоврядування, суб'єктів законодавчої ініціативи, інших суб'єктів владних повноважень, аудиторського та наукового загалу;

2.3.10. Сприяє виданню нормативних, методологічних та інших матеріалів з питань аудиторської діяльності;

2.3.11. Розробляє та затверджує локальні нормативні акти АПУ;

2.3.12. Затверджує порядок сертифікації аудиторів, порядок продовження терміну чинності сертифікатів аудиторам України та, за погодженням з Національним банком України, порядок сертифікації і порядок про-

довження терміну чинності сертифікатів аудиторам, які здійснюватимуть аудит банків;

2.3.13. Здійснює сертифікацію осіб, які мають намір займатися аудиторською діяльністю, та продовження терміну чинності сертифікатів аудиторам України;

2.3.14. Встановлює та затверджує розмір плати за проведення сертифікації осіб, які мають намір займатися аудиторською діяльністю, за продовження терміну чинності сертифікатів аудиторам України, за включення до Реєстру аудиторських фірм та аудиторів;

2.3.15. Затверджує програми підготовки аудиторів та, за погодженням з Національним банком України, програми підготовки аудиторів, які здійснюватимуть аудит банків;

2.3.16. Здійснює програмне та методичне забезпечення удосконалення професійних знань аудиторів України;

2.3.17. Затверджує програми науково-методологічної, інформаційно-методичної, експертної роботи і викладацької діяльності членів АПУ та кошториси програм;

2.3.18. Затверджує Регламент АПУ;

2.3.19. Створює на території України регіональні відділення АПУ, визначає їх повноваження і контролює їх діяльність;

2.3.20. Веде Реєстр аудиторських фірм та аудиторів, визначає порядок його ведення та забезпечення;

2.3.21. Бере участь у роботі національних та міжнародних організацій з питань аудиту;

2.3.22. Здійснює організаційні заходи щодо скликання та проведення з'їзду аудиторів України;

2.3.23. Здійснює інші повноваження, передбачені Законом України "Про аудиторську діяльність" та цим Статутом.

2.4. Перелік повноважень АПУ, визначений пунктом 2.3 цього Статуту, не є вичерпним.

2.5. АПУ щорічно отримує від аудиторських фірм та аудиторів звіти про виконані ними роботи за формою, затвердженою АПУ, здійснює їх аналіз та подає до Кабінету Міністрів України узагальнену інформацію про стан аудиторської діяльності в Україні.

2.6. АПУ для реалізації повноважень організовує:

2.6.1. За погодженням з Міжнародною федерацією бухгалтерів переклад державною мовою, експертизу, редагування і видання стандартів аудиту та етики Міжнародної федерації бухгалтерів;

2.6.2. Переклад матеріалів з питань бухгалтерського обліку та аудиту, що надходять до АПУ від Міжнародної федерації бухгалтерів, Європейської федерації бухгалтерів малого та середнього бізнесу, інших міжнародних організацій та міжнародних науково-практичних конференцій;

2.6.3. Розробку, затвердження та оприлюднення програм підготовки аудиторів, програм кваліфікаційних іспитів для отримання сертифіката аудитора, програм сертифікації аудиторів в Україні, програм постійного обов'язкового підвищення кваліфікації аудиторів в Україні, програм удосконалення професійних знань аудиторів, тестів та ситуаційних завдань, науково-методичних роз'яснень з питань аудиту, форм річної звітності аудиторів про виконані ними роботи та інших документів з питань організації та діяльності аудиторів та аудиторських фірм;

2.6.4. Розробку, впровадження та супроводження програмного забезпечення для ведення реєстру аудиторських фірм та аудиторів, бази даних сертифікованих аудиторів України, прийняття, перевірки, аналізу та узагальнення звітів аудиторських фірм і аудиторів про виконані ними роботи.

2.7. АПУ забезпечує розробку, затвердження, видання та впровадження в практику аудиторської діяльності стандартів аудиту.

2.8. АПУ вирішує питання методичного та фінансового забезпечення, організації та проведення контролю якості аудиторських послуг, дотримання аудиторськими фірмами та аудиторами вимог чинного законодавства, стандартів аудиту, норм професійної етики та рішень АПУ, а також заходів по забезпеченню незалежності аудиторів.

2.9. АПУ надає, в окремо визначеному АПУ порядку, суб'єктам аудиторської діяльності офіційну інформацію щодо дотримання ними професійних стандартів.

2.10. Для виконання своїх функцій, здійснення контролю якості аудиторських послуг, дотримання аудиторськими фірмами та аудиторами вимог чинного законодавства, стандартів аудиту, норм професійної етики, заходів по забезпеченню незалежності аудиторів, забезпечення якості документів або прийнятих АПУ рішень АПУ може створювати експертні

ради, комісії, робочі групи із числа членів АПУ та залучених фахівців, які не є членами АПУ.

2.11. За виконання робіт, перелік яких затверджує АПУ, фахівцям відшкодовуються витрати згідно з кошторисом та/або виплачується винагорода в розмірах, затверджених АПУ, у межах чинного законодавства.

2.12. Для забезпечення прозорості фінансової сторони своєї діяльності АПУ оприлюднює на власному сайті річний кошторис та звіти про його виконання не рідше одного разу на рік.

3. ПОРЯДОК ФОРМУВАННЯ АПУ

3.1. АПУ формується на паритетних засадах шляхом делегування до її складу аудиторів та представників державних органів.

3.2. Загальна кількість членів АПУ становить двадцять осіб.

3.3. Від державних органів делегують по одному представнику 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 України, Державна комісія з регулювання ринків фінансових послуг України, Рахункова палата України та Головне контрольно-ревізійне управління України.

3.4. До складу АПУ від аудиторів делегуються в кількості десяти осіб висококваліфіковані аудитори з безперервним стажем аудиторської діяльності не менше п'яти років, представники фахових навчальних закладів та наукових організацій.

3.5. Право аудиторів обирати представників до складу АПУ і бути обраними реалізується через рішення, які приймаються на з'їзді аудиторів України.

3.6. Порядок делегування представників до АПУ визначається відповідно з'їздом аудиторів України, колегією державних органів або іншим вищим керівним органом.

3.7. Призначення нових членів АПУ замість вибулих здійснюється у порядку, встановленому Законом України "Про аудиторську діяльність".

3.8. Повноваження члена АПУ можуть бути припинені достроково за рішенням органу, який його делегував.

4. ЧЛЕНИ АПУ, ЇХ ПРАВА ТА ОБОВ'ЯЗКИ

4.1. Члени АПУ набувають відповідних повноважень з дня їх делегування до АПУ в порядку і на умовах, визначених Законом України "Про аудиторську діяльність" та цим Статутом.

4.2. Повноваження члена АПУ не можуть передаватися іншим особам.

4.3. Термін повноважень члена АПУ становить п'ять років. Одна і та ж особа не може бути делегована до АПУ більше двох термінів підряд.

4.4. Члени АПУ мають право:

- вносити питання на порядок денний засідань АПУ, пропозиції та проекти рішень для розгляду на засіданнях АПУ;

- брати участь в обговоренні питань, що розглядаються на засіданнях АПУ;

- брати участь у прийнятті рішень АПУ шляхом голосування;

- одержувати від Голови АПУ та працівників Секретаріату АПУ інформацію про діяльність АПУ, в тому числі про витрачання коштів за кошторисом;

- користуватися матеріально-технічною базою АПУ для виконання своїх функціональних обов'язків члена АПУ;

- здійснювати науково-методологічні розробки з аудиту за програмою АПУ;

- брати участь у підготовці та сертифікації аудиторів, розробці інформаційно-методичних матеріалів, експертизі проектів нормативно-правових актів;

- брати участь у здійсненні контролю якості аудиту та аудиторських послуг, здійснювати за дорученням АПУ перевірку аудиторських фірм та аудиторів з питань дотримання ними вимог чинного законодавства, стандартів аудиту, норм професійної етики та рішень АПУ, а також заходів по забезпеченню незалежності аудиторів;

- отримувати відшкодування витрат згідно із затвердженими АПУ кошторисами та винагороду в межах чинного законодавства за науково-методологічну, викладацьку, інформаційно-методичну, експертну роботу, виконану за затвердженими АПУ програмами;

- звертатися до суб'єктів аудиту в Україні із запитом та за роз'ясненнями щодо їх професійної діяльності;

Члени АПУ мають інші права на підставі відповідних рішень АПУ.

4.5. Члени АПУ зобов'язані:

- додержуватися Конституції України, Господарського та інших кодексів України, Закону України "Про аудиторську діяльність", інших законів України, а також інших законодавчих та нормативно-правових актів, виданих відповідно до чинного законодавства України, положень цього Статуту, стандартів аудиту та Кодексу професійної етики, рішень АПУ;

- бути чесними, об'єктивними та неупередженими при розв'язанні професійних конфліктів інтересів, прилюдно захищати імідж професійного аудитора та пропагувати його перед суспільством;

- бути присутніми на засіданнях АПУ та брати активну участь у роботі АПУ;

- періодично звітувати перед АПУ про виконання своїх повноважень;

- члени АПУ мають інші обов'язки на підставі відповідних рішень АПУ.

4.6. Члени АПУ несуть відповідальність за здійснення повноважень, визначених Законом України "Про аудиторську діяльність", цим Статутом, Регламентом АПУ, Положеннями про комісії АПУ.

4.7. АПУ на своїх засіданнях у разі необхідності може заслуховувати члена АПУ про виконання ним своїх повноважень та окремих доручень АПУ.

4.8. Члени АПУ, за винятком Голови АПУ, виконують свої обов'язки на громадських засадах. Витрати членів АПУ на службові відрядження за рішенням АПУ відшкодовуються за рахунок коштів АПУ в межах чинного законодавства та затверджених АПУ кошторисів.

5. ЗАСІДАННЯ ТА ПРИЙНЯТТЯ РІШЕНЬ АПУ

5.1. Рішення АПУ приймаються на її засіданнях простою більшістю голосів за наявності більше як половини її членів, за винятком випадків, передбачених Законом України "Про аудиторську діяльність" та цим Статутом.

5.2. Рішення з питань затвердження Статуту, внесення змін та доповнень до нього приймається двома третинами голосів від загальної кількості членів АПУ.

5.3. При рівності голосів перевага надається рішенням, за яке проголосував Голова АПУ, а при відсутності Голови АПУ на черговому засіданні – головуючий на цьому засіданні.

5.4. Головує на засіданнях АПУ голова АПУ, а за його відсутності на черговому засіданні – один із членів АПУ. Порядок обрання головуючого, за відсутності голови АПУ, визначається Регламентом АПУ.

5.5. Порядок проведення засідань АПУ, підготовки питань до розгляду та прийняття рішень визначаються Регламентом АПУ, який затверджується АПУ.

5.6. В окремих випадках, на підставі письмової пропозиції не менше п'яти членів АПУ, рішення можуть прийматися шляхом письмового опитування всіх членів АПУ.

5.7. Порядок проведення письмового опитування членів АПУ з метою прийняття відповідних рішень визначається Регламентом АПУ.

5.8. Рішення АПУ набувають чинності та підлягають оприлюдненню в журналі "Аудитор України" чи іншому виданні та на офіційному сайті АПУ в порядку, визначеному Регламентом АПУ.

5.9. Рішення АПУ може бути оскаржене у порядку, встановленому законодавством України. Порядок оскарження визначається Регламентом АПУ та чинним законодавством України.

5.10. Порядок роботи, засади формування і організації діяльності методологічних та експертних рад, комісій, робочих груп із числа членів АПУ та залучених фахівців, які не є членами АПУ, та інших аналогічних формувань визначається Регламентом АПУ.

6. ГОЛОВА АПУ

6.1. Голова АПУ обирається із числа її членів на термін здійснення своїх повноважень члена АПУ більшістю голосів від загальної кількості членів АПУ.

6.2. Голова АПУ виконує свої повноваження на професійній основі.

6.3. Голова АПУ:

6.3.1. Здійснює керівництво АПУ у відповідності з вимогами чинного законодавства України в порядку, визначеному цим Статутом, Регламентом АПУ та іншими локальними нормативними актами АПУ, несе відповідальність за організацію виконання рішень АПУ;

6.3.2. Організовує розробку та затвердження Концепції діяльності АПУ, Програми діяльності АПУ, Регламенту АПУ, кошторисів АПУ, програм науково-методологічної, викладацької, інформаційно-методичної, експертної роботи, положень про структурні підрозділи і Регіональні відділення АПУ та інших аналогічних документів;

6.3.3. Координує діяльність членів АПУ при здійсненні ними своїх повноважень згідно з вимогами чинного законодавства та цього Статуту;

6.3.4. Представляє АПУ у взаємовідносинах з органами державної влади, органами місцевого самоврядування, іншими суб'єктами, а також із національними та міжнародними організаціями;

6.3.5. Здійснює поточний контроль за діяльністю Секретаріату АПУ;

6.3.6. Готує пропозиції по забезпеченню ефективної роботи АПУ;

6.3.7. Розглядає проекти матеріалів, підготовлених на засідання АПУ, і складає на підставі отриманих від членів АПУ та власних пропозицій, проект порядку денного засідання АПУ;

6.3.8. Головує на засіданнях АПУ;

6.3.9. Підписує протоколи, рішення АПУ, документи та листи від імені АПУ, фінансові та банківські документи АПУ, якщо інше не буде визначено відповідними Рішеннями та Регламентом АПУ;

6.3.10. Забезпечує контроль за виконанням прийнятих рішень АПУ;

6.3.11. Забезпечує організаційні заходи щодо формування нового складу АПУ;

6.3.12. Періодично звітує АПУ про виконання своїх повноважень;

6.3.13. Здійснює інші повноваження, передбачені законодавством та цим Статутом.

6.4. Голова АПУ несе відповідальність за забезпечення організаційних заходів щодо виконання плану роботи АПУ, кошторису АПУ та концепції розвитку аудиту в Україні і регулярно інформує членів АПУ про стан виконання прийнятих рішень.

6.5. Голова АПУ може мати заступників, які обираються АПУ зі складу її членів.

6.6. Голова АПУ може бути достроково звільнений з посади за рішенням АПУ, прийнятим більшістю голосів від загальної кількості членів АПУ та в інших випадках, передбачених законодавством України. Порядок прийняття рішення про дострокове звільнення Голови АПУ з посади (відкликання) та підстави для його прийняття визначаються Регламентом АПУ.

7. СЕКРЕТАРІАТ АПУ

7.1. Ведення поточних справ та своєчасне інформаційне забезпечення роботи членів АПУ здійснює Секретаріат, який очолює завідувач.

7.2. Завідувач Секретаріату АПУ призначається і звільняється рішенням АПУ за поданням Голови АПУ. Порядок призначення і

звільнення завідувача Секретаріату АПУ визначається Регламентом АПУ. Завідувач Секретаріату підпорядковується Голові АПУ.

7.3. Повноваження завідувача Секретаріату АПУ, його права та обов'язки визначаються Положенням про Секретаріат АПУ, яке затверджується АПУ.

7.4. Завідувач Секретаріату несе персональну відповідальність за ефективне використання майна та коштів АПУ і створення належних умов для виконання членами АПУ своїх обов'язків, визначених чинним законодавством України, цим Статутом, Регламентом АПУ та іншими локальними нормативними актами АПУ.

7.5. Завідувач Секретаріату АПУ має право без доручення діяти від імені АПУ в межах своїх обов'язків, визначених чинним законодавством України, цим Статутом, Регламентом АПУ, Положенням про Секретаріат АПУ та іншими локальними нормативними актами АПУ, у тому числі укладати господарські договори та інші угоди, необхідні для забезпечення діяльності АПУ, представляти АПУ в стосунках з юридичними та фізичними особами з питань забезпечення діяльності та рішень АПУ.

7.6. Діловодство, бухгалтерський облік та інші види робіт із забезпечення діяльності АПУ виконують окремі фізичні (наймані працівники) або юридичні особи на договірних умовах.

7.7. Тривалість та розпорядок робочого дня визначаються внутрішнім розпорядком, затвердженим Головою АПУ. Порядок надання відпусток, враховуючи додаткові, та інші умови праці, визначаються трудовим законодавством України.

7.8. Штатний розпис, вимоги до професійного і кваліфікаційного складу працівників, форми, системи, порядок і розміри оплати праці, призначення додаткових пільг визначається АПУ і передбачається кошторисом надходжень і витрат АПУ, який затверджується в порядку, визначеному Регламентом АПУ.

7.9. АПУ здійснює контроль за діяльністю Секретаріату АПУ, а також виконання ним своїх функцій відповідно до Положення про Секретаріат АПУ згідно із Регламентом АПУ.

8. РЕГІОНАЛЬНІ ВІДДІЛЕННЯ АПУ

8.1. Регіональні відділення АПУ створюються на території України рішенням АПУ і є підрозділами АПУ.

8.2. Порядок створення та діяльності регіональних відділень визначається Регламентом АПУ.

8.3. Порядок формування, фінансування та повноваження регіонального відділення АПУ визначається Положенням про регіональне відділення, яке затверджується АПУ.

8.4. АПУ здійснює контроль за діяльністю Регіональних відділень згідно із Регламентом АПУ.

9. ФІНАНСОВО-МАТЕРІАЛЬНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ АПУ

9.1. Джерелами фінансування діяльності АПУ можуть бути:

- плата за проведення сертифікації фізичних осіб на право зайняття аудиторською діяльністю та за продовження терміну чинності сертифікатів аудиторам України;

- плата за включення до Реєстру аудиторських фірм та аудиторів, а також плата за продовження терміну дії Свідоцтва;

- добровільні внески, що надходять від професійних організацій аудиторів України;

- надходження у вигляді дивідендів та інших пасивних доходів від господарської діяльності юридичних осіб, створених за участю АПУ;

- інші джерела, не заборонені законодавством України.

9.2. Майно АПУ формується за рахунок власних коштів і становить її власність. АПУ може мати у своїй власності будівлі, споруди, устаткування, комп'ютерну та офісну техніку, транспортні засоби, грошові кошти, в тому числі в іноземній валюті, цінні папери та інше майно.

9.3. Кошти і майно АПУ використовуються виключно для здійснення статутних завдань АПУ, на оплату праці працівників АПУ та залучених осіб і не підлягають розподілу між членами АПУ та аудиторами.

9.4. Законне та ефективне використання коштів і майна АПУ забезпечує Секретаріат.

9.5. Напрямки та обсяги використання майна і коштів АПУ визначаються кошторисами, затвердженими в установленому порядку. Завідувач Секретаріату АПУ до першого листопада кожного року надає членам АПУ проект кошторису на наступний рік у термін, визначений АПУ, та доповідає на засіданні АПУ про виконання кошторису за звітний період.

9.6. Перевірки використання коштів відповідно до кошторису АПУ, а також виконання Секретаріатом АПУ своїх функцій відповідно до Положення про Секретаріат АПУ здійснюються щорічно. У разі

необхідності до такої перевірки, окрім членів АПУ, за рішенням АПУ можуть залучатися незалежні аудиторські фірми, окремі експерти.

9.7. Майно АПУ у разі її реорганізації чи ліквідації має бути передане в установленому законом порядку іншій неприбутковій організації відповідного виду.

10. ОБЛІК ТА ЗВІТНІСТЬ

10.1. Фінансово-господарська діяльність АПУ здійснюється відповідно до планів та кошторисів, які затверджуються АПУ.

10.2. АПУ здійснює оперативний та бухгалтерський облік результатів своєї діяльності, а також складає фінансову та статистичну звітність і подає її у встановленому порядку та обсязі уповноваженим державним органам.

10.3. Перевірки фінансово-господарської діяльності АПУ здійснюються державними органами відповідно до законодавства України.

11. ПОРЯДОК ВНЕСЕННЯ ЗМІН ДО СТАТУТУ АПУ

11.1. Внесення змін до Статуту є компетенцією АПУ. Порядок прийняття рішення про внесення змін до Статуту АПУ визначається Регламентом АПУ.

11.2. Рішення АПУ з питань змін у Статуті АПУ підлягають реєстрації у встановленому чинним законодавством України порядку.

12. ЗАКЛЮЧНІ ПОЛОЖЕННЯ

12.1. АПУ припиняє свою діяльність у випадках, визначених чинним законодавством.

12.2. Спори, що виникають між АПУ і українськими та іноземними юридичними особами, а також громадянами, вирішуються у відповідності із чинним законодавством у судовому порядку.

12.3. На період до погодження та затвердження цього Статуту Регламенту АПУ, локальних нормативних актів АПУ і внутрішніх документів діють раніше затверджені Статут та інші документи в частині, що не суперечить Закону України "Про аудиторську діяльність".

**Кодекс етики професійних бухгалтерів та аудиторів
(набирає чинності 30 червня 2006 року)**

(витяг)

**ЧАСТИНА А – ЗАСТОСОВУЄТЬСЯ ДО ВСІХ ПРОФЕСІЙНИХ
БУХГАЛТЕРІВ**

- 100 Вступ та фундаментальні принципи
- 110 Чесність
- 120 Об'єктивність
- 130 Професійна компетентність та належна ретельність
- 140 Конфіденційність
- 150 Професійна поведінка

Розділ 100

Вступ та фундаментальні принципи

100.1. Визначальною характеристикою професії бухгалтера є прийняття на себе відповідальності діяти в інтересах громадськості. Саме тому професійний бухгалтер відповідає не лише за задоволення потреб окремого клієнта чи роботодавця. Діючи в інтересах громадськості, професійний бухгалтер повинен дотримуватись етичних вимог, викладених в даному Кодексі.

100.2 Даний Кодекс складається з трьох частин.

Частина А визначає фундаментальні принципи професійної етики професійних бухгалтерів і концептуальну основу для застосування цих принципів.

Концептуальна основа служить керівництвом з фундаментальних етичних принципів. Професійні бухгалтери повинні застосовувати цю концептуальну основу для виявлення загроз відступу від фундаментальних принципів, оцінки їхньої значущості та, якщо такі загрози не є явно незначними*, застосовувати застережні заходи для їх усунення або зменшення до прийняттого рівня, на якому не ставиться під загрозу дотримання фундаментальних принципів.

Частини Б та В містять приклади належного застосування концептуальної основи, зокрема, приклади застережних заходів для уникнення загрози недотримання фундаментальних принципів та ситуацій, за яких за-

стерезні заходи відсутні, внаслідок чого слід уникати тих дій або стосунків, які створюють ці загрози.

Частина Б стосується професійних бухгалтерів-практиків.

Частина В застосовується до професійних штатних бухгалтерів

Фундаментальні принципи

100.4. Професійний бухгалтер повинен дотримуватися таких фундаментальних принципів;

(а) *Чесність*

Професійний бухгалтер повинен бути прямим та чесним у всіх професійних та ділових стосунках.

(б) *Об'єктивність*

Професійний бухгалтер не повинен допускати упередженості, конфлікту інтересів або неналежного впливу з боку інших осіб на його професійні або ділові судження.

(в) *Професійна компетентність та належна ретельність*

Професійний бухгалтер зобов'язаний постійно підтримувати професійні знання та навичка на рівні, потрібному для надання клієнтові чи роботодавцеві компетентних професійних послуг, що базуються на знаннях сучасних тенденцій практики, законодавства та технології. Надаючи **професійні послуги***, професійний бухгалтер повинен діяти сумлінно і дотримуватися застосовних технічних та професійних стандартів,

(г) *Конфіденційність*

Професійний бухгалтер повинен поважати конфіденційність інформації, отриманої в результаті професійних та ділових стосунків, і не розголошувати таку інформацію третім сторонам без належних та визначених повноважень, якщо не має юридичного чи професійного права для розголошення цієї інформації. Професійний бухгалтер не повинен використовувати конфіденційної інформації, отриманої в результаті професійних та ділових стосунків, в особистих цілях чи в інтересах третіх сторін.

(д) *Професійна поведінка*

Професійний бухгалтер повинен дотримуватися відповідних законів і нормативних актів та утримуватися від будь-яких дій, які можуть дискредитувати професію.

Більш детальний розгляд кожного з цих фундаментних принципів міститься в Розділах 110-150.

Концептуальна основа – підхід

100.5. Обставини, в яких діють професійні бухгалтери, можуть викликати специфічні загрози порушення фундаментальних принципів. Неможливо визначити кожну ситуацію, яка створює такі загрози, та вказати відповідні застережні заходи.

Крім того, характер завдань та роботи можуть бути різними; відповідно, вони можуть призводити до виникнення різних загроз, які, у свою чергу, вимагатимуть різних застережних заходів. Таким чином, в інтересах громадськості концептуальна основа повинна вимагати від професійного бухгалтера не простого дотримання конкретних правил, що можуть бути довільними, а виявлення, здійснення оцінки та усунення загроз у порушенні фундаментальних принципів.

Даний Кодекс забезпечує концептуальну основу, яка допоможе професійному бухгалтерові виявити і оцінити загрози порушення фундаментальних принципів та вжити належних заходів у відповідь. У разі виявлення інших, ніж явно незначні, загроз, професійний бухгалтер повинен, як належить, застосувати застережні заходи для їх усунення або ж зменшення до прийняттого рівня, який не становитиме загрози для дотримання фундаментальних принципів.

100.6. Професійний бухгалтер зобов'язаний оцінювати будь-які загрози порушення фундаментальних принципів, коли йому стає відомо або коли справедливо очікується, що йому відомо про обставини або стосунки, які можуть поставити під сумнів дотримання фундаментальних принципів.

100.7. Аналізуючи значущість загрози, професійний бухгалтер повинен брати до уваги як якісні, так і кількісні чинники. У разі неможливості застосування застережних заходів професійний бухгалтер повинен відхилити або припинити надання конкретної професійної послуги, або, якщо це необхідно, відмовитися від клієнта (у випадку професійного бухгалтера-практика), або ж звільнитися з організації-роботодавця (у випадку найманого професійного бухгалтера).

100.8. Професійний бухгалтер може ненавмисно порушити вимоги даного Кодексу. Таке ненавмисне порушення, залежно від характеру та важливості питання, може не призводити до порушення фундаментальних принципів у випадку, якщо це порушення було своєчасно виявлено й виправлено, і були вжиті належні застережні заходи.

100.9. Частина Б та В даного Кодексу містять приклади застосування концептуальної основи. Ці приклади не є вичерпним переліком об-

ставин, в яких може опинитися професійний бухгалтер і які можуть поставити під загрозу дотримання фундаментальних принципів, отже, його не слід розглядати, як такий. Відповідно, професійному бухгалтерові недостатньо просто дотримуватися наведених прикладів; натомість він повинен застосовувати всю концептуальну основу до тих конкретних обставин, з якими він зіткнувся.

Загрози та застережні заходи

100.10. Загрозу для дотримання фундаментальних принципів може становити широке розмаїття обставин, які розподіляються за наступними категоріями:

(а) загроза власного інтересу, спричинена фінансовими або іншими інтересами професійного бухгалтера або інтересами його найближчих чи **близьких родичів***;

(б) загроза власної оцінки у випадках, коли професійний бухгалтер повинен переглянути своє ж попереднє судження;

(в) загроза захисту, коли професійний бухгалтер захищає позицію або думку такою мірою, **яка може ставити** під сумнів його об'єктивність;

(г) загроза особистих стосунків, коли внаслідок тісних стосунків професійний бухгалтер занадто співчуває інтересам інших; та

(д) загроза тиску, коли професійний бухгалтер утримується від об'єктивних дій внаслідок фактичних або відчутних загроз.

У частинах Б та В даного Кодексу наведено відповідні приклади обставин, що можуть створювати зазначені категорії загроз для професійного бухгалтера-практика та найманого професійного бухгалтера. Професійні бухгалтери-практики також можуть знайти керівництво стосовно своїх конкретних обставин і в Частині В.

100.11. Застережні заходи, що можуть усунути або зменшити загрози до прийнятного рівня, належать до двох широких категорій:

(а) застережні заходи, розроблені професійними організаціями, законодавчими чи регуляторними органами; та

(б) застережні заходи в робочому середовищі.

100.12 Застережні заходи, розроблені професійними організаціями, законодавчими чи регуляторними органами, включають (але не обмежуються):

- вимоги до освіти, професійної підготовки та досвіду для набуття статусу професіонала;
- вимоги постійного вдосконалення професійних знань;
- нормативні акти щодо управління корпораціями;
- професійні стандарти;
- професійний або регуляторний моніторинг і процедури дисциплінарного характеру;
- зовнішня перевірка звітів, декларацій, листування або інформації, підготовленої професійним бухгалтером, юридично уповноваженою третьою стороною.

100.13. В частинах Б та В даного Кодексу, відповідно, розглядаються застережні заходи, створені робочим середовищем професійного бухгалтера-практика та найманого професійного бухгалтера.

100.14. Деякі застережні заходи підвищують можливість виявлення або запобігання випадків неетичної поведінки. Такі застережні заходи можуть створюватися професійними організаціями, законодавчими чи регуляторними органами або організаціями, що наймають професійних бухгалтерів. Вони, зокрема, включають:

- ефективні та широко відомі системи розгляду скарг, що застосовуються організаціями, які наймають професійних бухгалтерів, професійними організаціями, законодавчими чи регуляторними органами, і дозволяють колегам, роботодавцям та представникам громадськості висвітлювати непрофесійну або неетичну поведінку;
- чітко сформульований обов'язок сповіщати про порушення етичних вимог.

100.15. Характер застережних заходів, що можуть застосовуватись, залежить від конкретних обставин. Застосовуючи професійне судження, професійний бухгалтер повинен враховувати, що саме обґрунтування вважатиме за неприпустиме поінформована третя сторона, яка має всю відповідну інформацію, враховуючи значущість загрози та застосовані застережні заходи.

Розв'язання етичних конфліктів

- 100.16. Оцінюючи дотримання фундаментальних принципів, професійний бухгалтер може постати перед проблемою розв'язання конфлікту у застосуванні фундаментальних принципів.
- 100.17. Починаючи процес офіційного чи неофіційного розв'язання конфлікту, професійний бухгалтер, розглядає, окремо або разом, такі складники цього процесу:
- (а) відповідні факти;
 - (б) пов'язані з процесом етичні питання;
 - (в) фундаментальні принципи, що стосуються даного питання
 - (г) встановлені внутрішні процедури; та
 - (д) альтернативні заходи.

Розглянувши ці питання, професійний бухгалтер визначає належні заходи, що відповідають визначеним фундаментальним принципам. Професійний бухгалтер також вивчає наслідки кожного з можливих заходів. Якщо питання залишається невирішеним, професійний бухгалтер консультується з відповідними представниками **фірми*** чи організації, що його наймає, для отримання допомоги в розв'язанні проблеми.

- 100.18. У тих випадках, коли питання стосується конфлікту з організацією, професійний бухгалтер повинен розглянути можливість обговорення з найвищим управлінським персоналом організації, наприклад, з членами Ради директорів або комітету з аудиту.
- 100.19. Документування суті проблеми та подробиць проведених обговорень або прийнятих рішень стосовно справи може служити найкращим інтересам самого професійного бухгалтера.
- 100.20. Якщо не вдається розв'язати важливий конфлікт, професійному бухгалтерові може виявитися необхідним отримати професійну пораду відповідного професійного органу або радників з правових питань для розв'язання етичних проблем без порушення конфіденційності. Так, професійний бухгалтер може викрити факт шахрайства, розкриття якого порушить відповідальність професійного бухгалтера щодо дотримання конфіденційності. У такому випадку професійний бухгалтер повинен звернутися за

правовою порадою і визначити, чи існує вимога щодо розкриття цього виявленого факту.

- 100.21. Якщо всі належні можливості вичерпані, а етичний конфлікт залишається невирішеним, професійний бухгалтер повинен, якщо це можливо, відмовитися мати подальше відношення до питання, що спричинило конфлікт. Професійний бухгалтер може визначити, що за даних обставин йому краще вийти з групи з **виконання завдання*** або конкретного завдання, чи зовсім відмовитись від виконання завдання або ж звільнитися з фірми чи організації, що наймає його.

Розділ 110

Чесність

- 110.1. Принцип чесності накладає на всіх професійних бухгалтерів обов'язок бути відвертими та чесними у своїх професійних та ділових стосунках. Чесність передбачає справедливе ведення справ та правдивість.
- 110.2. Професійний бухгалтер не повинен мати відношення до звітів, декларацій, листування чи іншої інформації, якщо він вважає, що ця інформація:
- (а) містить суттєво неправдиві або неправильні дані;
 - (б) містить необмірковані твердження чи інформацію; або
 - (в) пропускає чи викривлює інформацію, яку необхідно надати, якщо такий пропуск чи викривлення вводять користувача в оману.
- 110.3. Професійний бухгалтер не порушує положення параграфа 110.2, якщо він надає модифікований висновок стосовно наведеного в ньому.

Розділ 120

Об'єктивність

- 120.1. Принцип об'єктивності накладає на всіх професійних бухгалтерів обов'язок не давати підстав ставити під сумнів їхнє професійне чи ділове судження внаслідок упередження, конфлікту інтересів або впливу з боку інших осіб.
- 120.2. Професійний бухгалтер може опинитися в ситуаціях, які можуть впливати на його об'єктивність. Визначити всі подібні ситуації та вихід з них неможливо. Професійний бухгалтер повинен уникати стосунків, що викликають упередження або неналежним чином впливають на його професійне судження.

Розділ 130

Професійна компетентність та належна ретельність та належної ретельності

- 130.1. Принцип професійної компетентності зобов'язує професійних бухгалтерів:
 - (а) підтримувати професійні знання та навички на рівні, необхідному для надання клієнтам або роботодавцям компетентних професійних послуг; та
 - (б) діяти суворо у відповідності до належних технічних та професійних стандартів, надаючи професійні послуги.
- 130.2. Компетентні професійні послуги вимагають обґрунтованих суджень у застосуванні професійних знань та навичок. Професійну компетентність можна розділити на два окремі етапи:
 - (а) досягнення професійної компетентності; та
 - (б) підтримка/збереження професійної компетентності.
- 130.3. Підтримка/збереження професійної компетентності вимагає від професійного бухгалтера постійної обізнаності та розуміння відповідних технічних, професійних і ділових здобутків. Безперервний професійний розвиток забезпечує вдоско-

налення та підтримку можливості професійного бухгалтера компетентно працювати у професійному середовищі.

- 130.4. Ретельність стосується обов'язку професійного бухгалтера діяти ретельно, обережно, своєчасно та відповідно до вимог завдання.
- 130.5. Професійний бухгалтер повинен забезпечити відповідну підготовку осіб, що працюють під керівництвом професійного бухгалтера, та нагляд за ними.
- 130.6. У разі доречності, професійний бухгалтер повинен повідомляти клієнтам, роботодавцям або іншим користувачам професійних послуг про характерні цим послугам обмеження, для уникнення неправильного тлумачення висловленої думки як визнання факту.

Розділ 140

Конфіденційність

140.1. Принцип конфіденційності зобов'язує професійного бухгалтера утримуватися від:

(а) розкриття конфіденційної інформації, отриманої в результаті професійних та ділових стосунків, без отримання відповідного та конкретного дозволу, за межами фірми або організації, що наймає його, крім випадків, коли розкриття інформації є юридичним або професійним правом чи обов'язком; та

(б) використання конфіденційної інформації, отриманої в результаті професійних та ділових зв'язків, на власну користь чи на користь третіх сторін.

140.2. Професійний бухгалтер повинен дотримуватися принципу конфіденційності навіть у соціальному середовищі. Професійний бухгалтер повинен пам'ятати про можливість ненавмисного розкриття, особливо в обставинах тривалих стосунків з колегами або його близьких або **найближчих родичів***.

140.3. Професійний бухгалтер повинен дотримуватися принципу конфіденційності інформації, наданої йому потенційним клієнтом або роботодавцем.

140.4. Професійний бухгалтер повинен враховувати також і необхідність дотримуватися принципу конфіденційності інформації на самій фірмі або в організації, що наймає його.

140.5. Професійний бухгалтер повинен вжити всі необхідні заходи і забезпечити, щоб особи, які працюють під контролем професійного бухгалтера, та особи, які йому допомагають або консультують його, поважали обов'язки професійного бухгалтера щодо дотримання конфіденційності.

140.6. Необхідність дотримання принципу конфіденційності зберігається навіть після закінчення стосунків між професійним бухгалтером та клієнтом або роботодавцем. У випадках, коли професійний бухгалтер змінює роботу або отримує нового клієнта, професійний бухгалтер може користуватися своїм попереднім досвідом. Проте, професійний бухгалтер не повинен користуватися або розкривати будь-яку конфіденційну інформацію, отриману в результаті професійних або ділових стосунків.

140.7. Далі наводимо перелік обставин, за яких професійні бухгалтери можуть або повинні розкривати конфіденційну інформацію, або ж зазначене розкриття може бути доречним. До таких обставин належать:

- (а) розкриття дозволяється законом і санкціонується клієнтом або роботодавцем;
- (б) розкриття вимагається законом, наприклад:
 - (і) надання документів або інших доказів в ході процесуальних дій; або
 - (ii) надання відомостей відповідним органам влади щодо виявлених порушень законодавства; та
- (в) існує професійний обов'язок або право розкривати інформацію, якщо це не заборонено законом:
 - (і) на дотримання вимог щодо перевірки якості, визначених організацією-членом або професійною організацією;
 - (ii) у відповідь на запит або при розслідуванні, що проводиться організацією-членом або регуляторним органом;
 - (iii) і для захисту професійних інтересів професійного бухгалтера в ході процесуальних дій; або
 - (iv) у відповідності до технічних стандартів та етичних вимог.

140.8 При прийнятті рішення щодо розкриття конфіденційної інформації, професійні бухгалтери повинні брати до уваги наступне:

- a) чи зашкодить розкриття інформації інтересам усіх сторін, включаючи треті сторони, на чії інтереси це може вплинути, якщо клієнт або роботодавець дасть згоду на розкриття інформації професійним бухгалтером;
- b) чи відома та підтверджена вся відповідна інформація, щоб бути практичною; у випадках, коли ситуація стосується непідтверджених фактів, неповної інформації або непідтверджених висновків, професійний бухгалтер повинен використовувати своє професійне судження щодо того, як розкрити інформацію, якщо це необхідно;
- c) спосіб розкриття інформації та кому воно адресоване; так, наприклад, професійний бухгалтер повинен бути впевненим, що всі сторони, на які спрямоване це розкриття, є відповідними одержувачами.

Розділ 150

Професійна поведінка

150.1. Принцип професійної поведінки накладає на професійного бухгалтера обов'язок дотримуватися відповідних законів і нормативних актів, а також уникати будь-яких дій, що можуть дискредитувати професію. До таких дій належать дії, які розсудила та поінформована третя сторона, обізнана з усією відповідною інформацією, може розцінити як такі, що негативно впливають на репутацію професії.

150.2 Рекламуючи себе та свою роботу, професійний бухгалтер не повинен негативно впливати на репутацію професії. Професійний бухгалтер має бути чесним та правдивим, і не повинен:

- a) перебільшувати свої можливості з послуг, які він може надавати, своєї кваліфікації або досвіду; або
- b) зневажливо посилатися на роботу інших професійних бухгалтерів або робити некоректні порівняння.

**МІЖНАРОДНИЙ СТАНДАРТ АУДИТУ 240
ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ АУДИТОРА ЗА РОЗГЛЯД
ШАХРАЙСТВА ПІД ЧАС АУДИТОРСЬКОЇ ПЕРЕВІРКИ
ФІНАНСОВИХ ЗВІТІВ**

(чинний для аудиту фінансових звітів за періоди, що починаються з/або після 15 грудня 2004 р.)

(витяг)

Вступ

....

Даний стандарт:

- Відрізняє шахрайство від помилки та розглядає два різновиди шахрайства, які мають значення для аудитора, тобто викривлення внаслідок незаконного привласнення активів та викривлення, які є результатом неправдивої фінансової звітності; описує відповідальність найвищого керівництва та керівництва суб'єкта господарювання за попередження та виявлення шахрайства, описує властиві обмеження аудиту в контексті шахрайства та встановлює відповідальність аудитора за виявлення суттєвих викривлень внаслідок шахрайства;

- Вимагає від аудитора дотримання професійного скептицизму та визнання можливості існування суттєвих викривлень внаслідок шахрайства незалежно від досвіду минулої співпраці аудитора з суб'єктом господарювання та щодо чесності управлінського і найвищого управлінського персоналу;

- Вимагає від членів групи з завдання обговорення впливу на фінансову звітність суб'єкта господарювання суттєвих викривлень внаслідок шахрайства та вимагає від партнера з завдання визначення того, з яких питань необхідно інформувати тих членів групи з завдання, які не брали участі в обговоренні;

- Вимагає від аудитора:

- виконання процедур отримання інформації, яка необхідна для ідентифікації суттєвих викривлень внаслідок шахрайства;

- ідентифікації та оцінки ризиків суттєвих викривлень внаслідок шахрайства на рівні фінансових звітів та на рівні тверджень; для оцінених ризиків, що можуть призвести до суттєвих викривлень внаслідок шахрай-

ства, — оцінки структури системи внутрішнього контролю суб'єкта господарювання та застосовуваних заходів контролю, і визначення, чи були вони здійснені;

- ◆ відповідальність аудитора за дотримання, законів та нормативних актів під час проведення аудиторської перевірки фінансових звітів, встановлюється МСА 250 «Врахування законів та нормативних актів під час аудиторської перевірки фінансових звітів».

- ◆ визначення загальних дій у відповідь на ризики суттєвих викривлень внаслідок шахрайства на рівні фінансових звітів, розгляду завдання та нагляду за персоналом; вивчення облікової політики суб'єкта господарювання та включення елемента непередбачуваності у вибір виду, часу та обсягу аудиторських процедур, які мають виконуватись;

- ◆ розробки та виконання аудиторських процедур у відповідь на ризик можливості управлінського персоналу уникнути контролю;

- ◆ визначення і виконання необхідних процедур у відповідь на оцінені ризики суттєвих викривлень внаслідок шахрайства;

- ◆ розгляду, чи може бути виявлене викривлення показником шахрайства;

- ◆ отримання письмових пояснень управлінського персоналу щодо шахрайства; та

- ◆ інформування найвищого управлінського та управлінського персоналу;

- Надає поради щодо інформування регуляторних та правоохоронних органів;

- Надає поради для випадків, коли в результаті викривлень внаслідок шахрайства аудитор потрапляє у виняткові обставини, що ставлять під сумнів можливість аудитора продовжити виконання завдання з аудиту;

та

- Встановлює вимоги до документування.

3. При плануванні та виконанні завдань з аудиту аудитор повинен розглянути ризики суттєвих викривлень у фінансових звітах внаслідок шахрайства для зменшення аудиторського ризику до прийнятно низького рівня.

Характеристика шахрайства

4. Викривлення у фінансових звітах можуть бути викликані шахрайством або помилкою. Різниця між шахрайством та помилкою полягає

в тому, чи виконана дія, що призводить до викривлення навмисно чи ненавмисно.

5. Термін "помилка" означає ненавмисне викривлення у фінансовій звітності, включаючи пропуск суми або розкриття, наприклад:

- Помилку при збиранні або обробці даних, на основі яких готуються фінансові звіти.

- Неправильне облікове твердження, зроблене внаслідок пропуску або неправильної інтерпретації фактів.

- Помилку в застосуванні облікових принципів щодо вимірювання, визнання, класифікації, подання або розкриття.

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. Хоча шахрайство є широким юридичним поняттям, для цілей даного МСА аудитора стосується шахрайство, що спричиняє суттєві викривлення у фінансових звітах.

Аудитори не визначають юридично, чи шахрайство дійсно було.

Шахрайство, до якого були причетні одна особа чи більше осіб з управлінського або найвищого управлінського персоналу, називають "шахрайством управлінського персоналу"; шахрайство, до якого причетні лише наймані працівники суб'єкта господарювання, називають "шахрайством працівників". В обох випадках може бути змова як на самому суб'єкті господарювання, так і з третьою стороною за межами суб'єкта господарювання.

Для аудитора важливі два типи навмисних викривлень: викривлення, що є результатом неправдивої фінансової звітності, та викривлення, що є результатом незаконного привласнення активів.

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

Складання неправдивих фінансових звітів може досягатися за допомогою:

- Маніпуляції, фальсифікації (включаючи підробки) або внесення змін до облікових записів чи первинних документів, на основі 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.

Шахрайство може бути результатом таких дій управлінського персоналу внаслідок уникнення контролю, як:

- Здійснення фіктивних записів у журналах реєстрації, особливо в кінці облікового періоду, для маніпулювання фінансовими результатами або досягнення інших цілей;

- Невідповідна корекція припущень та зміна суджень, які було використано під час оцінки залишків на рахунках;

- Пропуск, дострокове або запізніле визнання у фінансових звітах подій та операцій, що відбулись у звітному періоді;

- Приховування або нерозкриття фактів, що можуть впливати на суми, відображені у фінансових звітах;

- Участь в складних операціях, структура яких дає неправильне відображення фінансового стану або фінансових показників суб'єкта господарювання;

- Внесення змін в записи та умови, що відносяться до важливих і незвичних операцій.

10. Неправдивість фінансової звітності може спричинюватися спробами управлінського персоналу приховати доходи, щоб ввести в оману користувачів фінансової звітності через зміну сприйняття ними фінансових результатів та прибутковості суб'єкта господарювання. Таке приховування доходів може розпочинатися з незначних дій або корекції припущень та зміни суджень управлінським персоналом.

Тиск та мотив можуть призвести до такого збільшення масштабу подібних дій, що їх результатом буде неправдива фінансова звітність. Така ситуація може трапитися тоді, коли тиск для досягнення очікувань ринку або бажання максимізувати компенсації, що базуються на виробничих показниках, призводять до того, що управлінський персонал свідомо займає таку позицію, яка веде до неправдивості фінансової звітності шляхом внесення суттєвих викривлень до фінансових звітів.

Мотивом для управлінського персоналу деяких суб'єктів господарювання може бути заниження доходів у суттєвих розмірах для мінімізації податків або завищення доходів для отримання банківського фінансування.

11. Незаконне привласнення активів включає крадіжку активів суб'єкта господарювання, що часто здійснюється найманими працівниками суб'єкта господарювання у відносно невеликих та несуттєвих розмірах. Проте, в незаконному привласненні активів може брати участь і управлінський персонал, для якого, як правило, легше замаскувати або сховати незаконне привласнення активів так, що це буде важко виявити.

Незаконне привласнення активів може здійснюватися багатьма способами, наприклад:

- Привласнення грошових надходжень (наприклад, незаконне привласнення надходжень дебіторської заборгованості або направлення надходжень по раніше списаних заборгованостях на особисті банківські рахунки);

- Викрадення фізичних активів або інтелектуальної власності (наприклад, викрадення матеріально-виробничих запасів для власного використання або продажу, викрадення брухту для перепродажу, змова з конкурентом та розголошення за винагороду технологічних даних);

- Примушення суб'єкта господарювання до оплати неотриманих товарів та послуг (наприклад, сплата фіктивним постачальникам; хабарі від постачальників особам, що відповідають за закупівлі, за завищення цін; виплати фіктивним найманим працівникам); та

- Використання активів суб'єкта господарювання у власних цілях (наприклад, використання активів суб'єкта господарювання як застави для отримання персонального кредиту або кредиту пов'язаній стороні).

- Незаконне привласнення активів часто супроводжується неправильними або викривленими записами чи документами для приховування факту відсутності активів або використання їх як застави без відповідного дозволу.

12. Шахрайство включає мотив або тиск для скоєння шахрайства, винайдену можливість цього та пошук пояснення його необхідності. Мотивом для незаконного привласнення активів для деяких осіб може стати, наприклад, спосіб життя понад міру своїх фінансових можливостей. Свідоме викривлення фінансової звітності може здійснюватись через зовнішній та внутрішній тиск на управлінський персонал для досягнення очікуваних (і, можливо, нереальних) доходів, зокрема, коли неспроможність досягти фінансових цілей може мати значні наслідки для управлінського персоналу. Усвідомлена можливість викривлення фінансової звітності або незаконного привласнення активів існує, коли особа вважає, що внутрішній контроль можна обійти тому, що, наприклад, ця особа користується

ся довірою або знає про конкретні недоліки внутрішнього контролю. Особи можуть знайти раціональне виправдовування для скоєння шахрайства. Деякі особи мають таке ставлення до своїх обов'язків, характер або етичні цінності, що дозволяють їм свідомо та навмисно поступати нечесно. Разом з тим навіть чесні в інших обставинах особи можуть піти на шахрайство, якщо середовище, в якому вони знаходяться, має на них значний тиск.

Відповідальність найвищого управлінського та управлінського персоналу

13. Основна відповідальність за запобігання та виявлення шахрайства покладається на найвищий управлінський та управлінський персонал суб'єкта господарювання. Міра відповідальності найвищого управлінського та управлінського персоналу може різнитись залежно від суб'єкта господарювання та країни. У деяких суб'єктів господарювання структура управління може бути менш формальною тому, що особи, які належать до найвищого управлінського персоналу, – це ті ж самі особи, що належать до управлінського персоналу.

14. Важливо, щоб управлінський персонал, під наглядом найвищого управлінського персоналу, приділяв значну увагу попередженню шахрайства, що значно зменшить можливість шахрайства, та перешкоджанню шахрайству, що змусить не йти на шахрайство через високу вірогідність виявлення та покарання. Для цього необхідна культура чесності та етичної поведінки. Це культура, що спирається на базові цінності, передається та демонструється найвищим управлінським та управлінським персоналом; вона створює основу розуміння найманими працівниками, як суб'єкт господарювання веде свій бізнес. Створення культури чесності та етичної поведінки передбачає завдання відповідного тону; створення позитивного середовища роботи; наймання, підготовку та підвищення по службі сумлінних працівників; періодичне підтвердження працівниками знання своїх обов'язків та здійснення відповідних дій у відповідь на здійснене, очікуване або передбачуване шахрайство.

15. Відповідальність найвищого управлінського персоналу суб'єкта господарювання полягає у забезпеченні шляхом нагляду за управлінським персоналом організації та функціонування на суб'єкті господарювання внутрішнього контролю для отримання обґрунтованої впевненості щодо надійності фінансової звітності, ефективності роботи та відповідності законодавству. Активний нагляд найвищого управлінського персоналу

допоможе зміцнити наміри управлінського персоналу створити культуру чесності та етичної поведінки. Виконуючи свої обов'язки з наглядом, найвищий управлінський персонал розглядає можливості уникнення управлінським персоналом заходів контролю та інші можливості негативного впливу на процес підготовки фінансової звітності, наприклад, зусилля управлінського персоналу щодо коригування показників доходів для впливу на сприйняття аналітиками фінансових результатів та прибутковості суб'єкта господарювання.

16. Відповідальність управлінського персоналу полягає у створенні під наглядом найвищого управлінського персоналу середовища контролю, впровадження політики та процедур, що мають за мету досягнення, наскільки це можливо, належного та ефективного ведення бізнесу суб'єктом господарювання.

Ця відповідальність включає розробку та впровадження контролю, що стосується мети суб'єкта господарювання щодо підготовки фінансових звітів, які справедливо й достовірно відображають (або подають достовірно в усіх суттєвих аспектах) фінансовий стан згідно з прийнятою концептуальною основою фінансової звітності, та управління ризиками, що можуть викликати суттєві викривлення у фінансових звітах.

Такі заходи контролю зменшують, але не виключають повністю ризиків викривлень. Під час визначення, які заходи контролю необхідно впровадити для запобігання та виявлення шахрайства, управлінський персонал розглядає ризики того, що фінансові звіти можуть бути суттєво викривлені внаслідок шахрайства. Під час такого визначення управлінський персонал може дійти висновку, що розробка та впровадження якогось конкретного заходу контролю, націленого на зменшення ризиків суттєвих викривлень внаслідок вірогідного шахрайства, може бути неефективною з точки зору витрат.

...

Відповідальність аудитора за виявлення суттєвих викривлень внаслідок шахрайства

21. Аудитор, що проводить аудиторську перевірку у відповідності до МСА, отримує достатню впевненість, що фінансові звіти в цілому не містять суттєвих викривлень внаслідок шахрайства або помилок. Аудитор не може отримати абсолютної впевненості, що будуть виявлені суттєві викривлення у фінансових звітах внаслідок таких чинників, як використання суджень, тестування, властиві обмеження внутрішнього контролю

та того, що значна частина аудиторських доказів отриманих аудитором, є скоріше переконливими, ніж остаточними за своєю природою.

22. При отриманні достатньої впевненості аудитор діє під час проведення аудиторської перевірки у відповідності до принципу професійного скептицизму, розглядає можливість уникнення управлінським персоналом заходів контролю та визнає той факт, що аудиторські процедури, які є ефективними для виявлення помилок, можуть виявитись неефективними в контексті ідентифікованого ризику суттєвого викривлення внаслідок шахрайства. В наступних частинах даного МСА містяться додаткові поради щодо розгляду ризиків шахрайства під час проведення аудиторської перевірки та розробки процедур виявлення суттєвих викривлень внаслідок шахрайства.

Професійний скептицизм

23. Згідно з вимогами МСА 200 аудитор планує та здійснює аудит у відповідності до принципу професійного скептицизму, визнаючи, що можуть існувати обставини, які викличуть суттєві викривлення у фінансових звітах. Характеристики шахрайства роблять принцип професійного скептицизму особливо важливим при розгляді ризиків суттєвих викривлень внаслідок шахрайства. Професійний скептицизм означає допитливість та критичну оцінку аудиторських доказів. Професійний скептицизм вимагає постійного оцінювання отриманої інформації та аудиторських доказів на ознаки можливості існування суттєвих викривлень внаслідок шахрайства.

24. Аудитор дотримується принципу професійного скептицизму під час проведення аудиту, визнаючи можливість існування суттєвих викривлень внаслідок шахрайства, незважаючи на досвід попередньої співпраці з суб'єктом господарювання та інформованості щодо чесності найвищого управлінського та управлінського персоналу.

25. Згідно з вимогами МСА 315 досвід попередньої співпраці з суб'єктом господарювання допомагає йому отримати розуміння бізнесу суб'єкта господарювання. Хоча аудитор і не може повністю відкинути досвід попередньої співпраці з суб'єктом господарювання та чесності найвищого управлінського та управлінського персоналу, дотримання принципу професійного скептицизму є важливим, тому що могли статися зміни обставин. Здійснюючи запити та виконуючи інші аудиторські процедури, аудитор дотримується професійного скептицизму та не задовольня-

ється отриманням менш, ніж переконливих аудиторських доказів, основаних на вірі в чесність найвищого управлінського та управлінського персоналу. Щодо найвищого управлінського персоналу дотримання принципу професійного скептицизму означає, що аудитор уважно розглядає прийнятність відповідей на запити найвищого управлінського персоналу та іншої інформації, отриманої від нього, у світлі всіх інших доказів, отриманих під час аудиту. Аудит, що здійснюється згідно з МСА, нечасто включає встановлення автентичності документів, оскільки аудитор не має відповідної підготовки та не є експертом з визначення автентичності. Більше того, аудитор може не виявити наявності змін в умовах документів, коли, наприклад, існує додаткова угода, про яку управлінський персонал або третя сторона не повідомили аудитора. Під час проведення аудиторської перевірки аудитор розглядає надійність інформації, що використовуватиметься в якості аудиторських доказів, включно з розглядом заходів контролю за її складанням та веденням. Якщо в аудитора немає підстав вважати інакше, він сприймає записи та документи як справжні. Проте якщо обставини, виявлені під час проведення аудиту, змушують аудитора повірити, що документ не є оригіналом, або умови в документах було змінено, аудитор продовжує свої дослідження, наприклад, шляхом отримання прямого підтвердження від третьої сторони або розгляду необхідності залучення експерта для оцінки оригінальності такого документа.

Обговорення в групі з завдання

27. Члени групи з завдання повинні обговорити можливість впливу на фінансові звіти суб'єкта господарювання суттєвих викривлень внаслідок шахрайства.

28. Згідно з вимогами МСА 315 від членів групи з завдання вимагається обговорення здатності суб'єкта господарювання до суттєвих викривлень у фінансовій звітності. Особливий наголос під час такого обговорення робиться на можливість впливу на фінансові звіти суб'єкта господарювання суттєвих викривлень внаслідок шахрайства. В обговоренні бере участь партнер з завдання, який на основі професійного судження, досвіду попередньої співпраці з суб'єктом господарювання та знання ситуації визначає, хто з членів групи братиме участь в обговоренні. Як правило в обговоренні беруть участь провідні члени групи. Таке обговорення дає можливість більш досвідченим членам групи поділитися своїми думками щодо того, як і в чому фінансові звіти можуть виявитися чутливими до суттєвих викривлень внаслідок шахрайства.

29. Партнер з завдання повинен розглянути, з якими питаннями слід ознайомити членів групи з завдання, що не брали участі в обговоренні. Може виявитись необов'язковим інформувати всіх членів групи з аудиту щодо всіх рішень, що було досягнуто під час обговорення. Так, наприклад, члену групи з завдання, який бере участь в аудиті одного з підрозділів суб'єкта господарювання, немає потреби знати рішення щодо іншого підрозділу суб'єкта господарювання.

30. Під час обговорення необхідно відкинути будь-які прояви впевненості, яку можуть мати члени групи з завдання, щодо чесності найвищого управлінського та управлінського персоналу.

Обговорення, як правило, складається з:

- Обміну думками членів групи, де і як, на їх думку, фінансові звіти суб'єкта господарювання можуть бути чутливими до суттєвих викривлень внаслідок шахрайства, як управлінський персонал може сфальсифікувати та приховати сфальсифіковану фінансову звітність та як активи суб'єкта господарювання могли бути незаконно привласнені;

- Розгляду обставин, що можуть вказувати на приховування прибутків та способів, якими користується управлінський персонал для приховування прибутків, що можуть призвести до фальсифікації фінансової звітності;

- Розгляду відомих внутрішніх та зовнішніх факторів, що впливають на суб'єкт господарювання і можуть створити мотив або тиск на управлінський персонал чи інших працівників до скоєння шахрайства, або надати можливість скоєння шахрайства та вказати на таку культуру чи середовище, що дозволяють управлінню або іншим працівникам виправдати скоєння шахрайства;

- Розгляду ступеня нагляду управлінського персоналу за працівниками, що мають доступ до грошових коштів або інших активів, чутливих до незаконного привласнення;

- Розгляду незвичних або нез'ясовних змін у поведінці чи стилі життя управлінського персоналу або інших працівників, про які стало відомо членам групи з завдання;

- Наголошення на важливості постійного дотримання відповідного стану очікування протягом аудиторської перевірки щодо можливості суттєвого викривлення внаслідок шахрайства;

- Розгляду типів обставин, що, при їх наявності, можуть вказувати на можливість шахрайства;

- Розгляду шляхів впровадження елемента непередбачуваності в видах, час та обсязі аудиторських процедур, що будуть виконуватись;
- Розгляду аудиторських процедур, які необхідно підібрати у відповідь на чутливість фінансових звітів суб'єкта господарювання до суттєвих викривлень внаслідок шахрайства, та встановлення, чи є деякі типи аудиторських процедур ефективнішими за інші;
 - Розгляду будь-яких звинувачень у шахрайстві, про які стало відомо аудиторіві; та
 - Розгляду ризиків уникнення управлінським персоналом заходів контролю.

Обговорення чутливості фінансових звітів суб'єкта господарювання до суттєвих викривлень внаслідок шахрайства є важливим складником аудиту. Воно дозволяє аудитору розглянути можливу відповідь на чутливість фінансових звітів суб'єкта господарювання до суттєвих викривлень внаслідок шахрайства та визначити, які члени групи з аудиту будуть проводити конкретні аудиторські процедури. Воно також дозволяє визначити, як ознайомити з результатами членів групи з аудиту та як реагувати на звинувачення в шахрайстві, про які стало відомо аудитору. Багато невеликих за обсягом аудиторських перевірок проводиться лише партнером з завдання (або аудитором-індивідуалом). У таких випадках партнер з аудиту, який сам розробив план аудиту, розглядає чутливість фінансових звітів суб'єкта господарювання до суттєвих викривлень внаслідок шахрайства.

Важливо, щоб після обговорення на етапі планування аудиту та періодичних обговорень під час проведення аудиторської перевірки, члени групи з завдання продовжували обговорювати та ділитися отриманою інформацією, яка може вплинути на оцінку ризиків суттєвих викривлень внаслідок шахрайства, та обговорювати аудиторські процедури, які було виконано у відповідь на ці ризики. Так, наприклад, для деяких суб'єктів господарювання може виявитися необхідним обговорити ці питання під час перевірки проміжної фінансової інформації суб'єкта господарювання.

Процедури оцінки ризиків

33. Згідно з вимогами МСА 315 для отримання розуміння суб'єкта господарювання та його середовища включно з внутрішнім контролем аудитор виконує процедури оцінки ризиків. Складником цієї роботи є виконання аудитором наступних процедур для отримання інформації, яка

необхідна для ідентифікації ризиків суттєвих викривлень внаслідок шахрайства:

а) надсилання запитів найвищому управлінському та управлінському персоналу або іншим особам суб'єкта господарювання, якщо це необхідно, та отримання розуміння, як найвищий управлінський персонал наглядає за процесами управління суб'єктом господарювання для ідентифікації та реагування на ризики шахрайства та внутрішнім контролем, який було встановлено для зменшення цих ризиків.

б) розгляду кількості присутніх факторів ризику шахрайства.

в) вивчення будь-яких незвичних або неочікуваних зв'язків, які було ідентифіковано під час проведення аналітичних процедур.

г) розгляду іншої інформації, яка може допомогти в ідентифікації ризиків суттєвих викривлень внаслідок шахрайства.

...

Розгляд факторів ризику шахрайства

48. При отриманні розуміння суб'єкта господарювання та його середовища, включно з внутрішнім контролем, аудитор розглядає,

чи вказує отримана інформація на наявність одного чи декількох факторів ризику шахрайства.

49. Той факт, що шахрайство, як правило, приховується, робить його складним для виявлення. Проте при отриманні розуміння суб'єкта господарювання та його середовища, включно з внутрішнім контролем, аудитор може ідентифікувати події або умови, що вказують на можливість або тиск для скоєння шахрайства або надають можливість для скоєння шахрайства. Такі події або умови іменуються "факторами ризику шахрайства". Наприклад:

- Необхідність задовольнити очікування третьої сторони для отримання додаткового фінансування за рахунок власних коштів може створити тиск для скоєння шахрайства;

- Обіцянка значних преміальних у випадку отримання нереальних прибутків може створити мотив для скоєння шахрайства; та

- Неєфективне середовище контролю може створити сприятливість для скоєння шахрайства.

- Хоча фактори ризику шахрайства можуть і не вказувати на наявність шахрайства, вони часто бувають присутніми в умовах, в яких коїлось шахрайство. Присутність факторів ризику шахрайства може впливати на оцінку аудитором ризиків суттєвих викривлень.

50. Складно розташувати фактори ризику шахрайства в порядку їх важливості. Значущість факторів ризику шахрайства залежить від обставин. Деякі з факторів будуть присутні на підприємствах, де конкретні обставини не спричиняють ризику суттєвих викривлень. Відповідно, аудитор використовує професійне судження для визначення присутності фактора ризику шахрайства та необхідності його розгляду при оцінці ризиків суттєвих викривлень фінансових звітів внаслідок шахрайства.

51. Приклади факторів ризику шахрайства, пов'язаного з викривленням фінансової звітності та незаконним привласненням активів, наведено в Додатку I до цього стандарту. Ці ілюстративні фактори ризику класифіковано за трьома показниками, що, як правило, присутні, якщо існує шахрайство: мотив або тиск для скоєння шахрайства, виявлену можливість цього та знаходження пояснення його необхідності. Аудитор може бути не в змозі виявити фактори ризику, що залежать від ставлення людини, яке дозволяє пояснити необхідність шахрайства. Проте аудитор може стати відомо про наявність такої інформації. Хоча фактори ризику шахрайства, наведені в Додатку 1, стосуються різних ситуацій, з якими зустрічається аудитор, вони є лише прикладами, тобто можуть існувати й інші фактори ризику. Аудитор повинен бути готовим до появи інших факторів ризику, характерних для конкретного суб'єкта господарювання, які не включено до Додатка 1. Не всі приклади з Додатка 1 діють завжди, деякі з них можуть мати різний ступінь важливості для суб'єктів господарювання різних обсягів діяльності, з різними характеристиками власності, в різних галузях господарства, або внаслідок інших характеристик, що відрізняються, та обставин.

Обсяги, складність та характеристики власності суб'єкта господарювання мають значний вплив на розгляд відповідних факторів ризику шахрайства. Так, наприклад, під час аудиту великого суб'єкта господарювання аудитор розглядає фактори, що, як правило, обмежують можливість невідповідної поведінки керівного персоналу, наприклад, ефективність найвищого керівництва, внутрішнього аудиту та наявність і нагляд за дотриманням офіційного кодексу поведінки. Крім того, розгляд факторів ризику шахрайства на рівні підрозділу суб'єкта господарювання може дати іншу інформацію у порівнянні з розглядом тих самих факторів на рівні всього суб'єкта господарювання. У випадку невеликого суб'єкта господарювання деякі з цих аспектів можуть виявитися невідповідними або менш важливими. Наприклад, невеликий суб'єкт господарювання може не мати письмово викладеного кодексу поведінки, але в ньому була створена

культура, яка наголошує на чесності та етичній поведінці шляхом усних обговорень та особистого прикладу керівного персоналу. Домінуюча позиція однієї особи серед керівного персоналу на малому підприємстві, як правило, сама по собі не вказує на неспроможність керівного персоналу проявити відповідне ставлення до внутрішнього контролю та процесу підготовки фінансової звітності і довести його до відома працівників. На деяких суб'єктах господарювання необхідність отримання дозволу керівного персоналу може компенсувати слабкість внутрішнього контролю та зменшити ризик шахрайства працівників. З другого боку, домінуюча позиція однієї особи серед керівного персоналу на малому підприємстві може виявитися потенційною слабкістю, оскільки вона надає керівному персоналу можливість уникнення внутрішнього контролю.

Розгляд незвичних або неочікуваних співвідношень

53. Під час виконання аналітичних процедур для отримання розуміння суб'єкта господарювання та його середовища включно з внутрішнім контролем аудитор розглядає незвичні або неочікувані співвідношення, що можуть вказувати на ризики суттєвих викривлень внаслідок шахрайства.

54. Аналітичні процедури можуть виявитися корисними для ідентифікації наявності незвичних операцій або подій, сум, коефіцієнтів або тенденцій, які можуть вказувати на існування питань, що можуть впливати на фінансові звіти або на аудит. Під час виконання аналітичних процедур аудитор отримує свідчення щодо реальних операцій, які, як він очікує, на підставі свого розуміння суб'єкта господарювання та його середовища включно з внутрішнім контролем, можуть існувати. Якщо порівняння цих очікувань з сумами у звітності або з коефіцієнтами, виведеними на основі сум у звітності, дає незвичні чи неочікувані співвідношення, аудитор бере до уваги ці результати під час ідентифікації ризиків суттєвих викривлень внаслідок шахрайства. До аналітичних процедур входять процедури, які виконуються для перевірки рахунків доходів з метою ідентифікації незвичних або неочікуваних співвідношень, які можуть вказувати на ризики суттєвих викривлень внаслідок викривлення фінансової звітності, наприклад, внаслідок фіктивного продажу або значних повернень від клієнтів, що може вказувати на нерозкриті у звітності побічні домовленості.

...

Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвих викривлень внаслідок шахрайства

57. Під час ідентифікації та оцінки ризиків суттєвих викривлень на рівні фінансових звітів та на рівні тверджень для класів операцій, залишків на рахунках або розкриттів аудитор повинен ідентифікувати та оцінити ризики суттєвих викривлень внаслідок шахрайства. Ті з оцінених ризиків, що можуть призвести до суттєвих викривлень внаслідок шахрайства, вважаються значними ризиками, і, відповідно, аудитор повинен знову провести оцінку структури відповідного контролю суб'єкта господарювання включно з відповідними заходами контролю в значно більшому, ніж раніше, обсязі та визначити, чи застосовувались вони.

58. Для оцінки ризиків суттєвих викривлень внаслідок шахрайства аудитор використовує професійне судження та:

а) ідентифікує ризики шахрайства шляхом розгляду інформації, отриманої під час проведення процедур оцінки ризиків, та вивченням класів операцій, залишків на рахунках та розкриттів у фінансових звітах;

б) співвідносить ідентифіковані ризики шахрайства з тим, що може виявитися неправильним на рівні тверджень; та

в) розглядає вірогідну величину потенційного викривлення включно з можливістю, що ризик може призвести до численних викривлень, та вірогідністю фактичної наявності самого ризику.

59. Аудитору важливо отримати розуміння системи та заходів контролю, що були розроблені і впроваджені управлінським персоналом для запобігання та виявлення шахрайства, оскільки під час розробки та впровадження системи та заходів контролю управлінський персонал робить на основі наявної інформації судження щодо природи та обсягу тих заходів, які воно впроваджує, та природи і масштабу ризиків, що, на його погляд, існують. Так, наприклад, аудитор може визначити, що управлінський персонал свідомо приймає ризики, пов'язані з недостатнім розподілом обов'язків. Така ситуація може часто існувати на малих суб'єктах господарювання, де власник постійно наглядає за діяльністю. Отримання такого розуміння дає інформацію, яка може бути корисною для ідентифікації факторів ризику шахрайства, що може вплинути на оцінку аудитором ризиків, що фінансові звіти можуть мати суттєві викривлення внаслідок шахрайства.

...

Аудиторські процедури у відповідь на ризики суттєвих викривлень внаслідок шахрайства на рівні тверджень

70. Дії аудитора у відповідь на оцінені ризики суттєвих викривлень внаслідок шахрайства на рівні тверджень можуть включати зміну виду, часу та обсягу аудиторських процедур в такі способи:

- Може виявитися необхідним змінити природу аудиторських процедур, що повинні бути виконаними, для отримання аудиторських доказів, які були б більш надійними та важливими, або для отримання додаткової підтверджувальної інформації. Це може вплинути як на тип аудиторських процедур, що повинні бути виконаними, так і на їх комбінацію. Фізичне спостереження чи перевірка деяких активів можуть набути більшої важливості, або аудитор може виявити бажання використати комп'ютерні методи аудиту для отримання додаткових доказів щодо даних стосовно важливих рахунків або файлів електронних операцій. Крім цього, аудитор може розробити процедури, спрямовані на отримання додаткової підтверджувальної інформації. Так, наприклад, якщо аудитор ідентифікував факт, що управлінський персонал знаходиться під тиском задля досягнення очікуваних прибутків, з цим може бути пов'язаний ризик того, що управлінський персонал завищує продаж шляхом укладання договорів, умови яких перешкоджають визнанню доходів чи визнають продаж через виставляння рахунків до фактичної поставки. За таких обставин аудитор може застосувати отримання зовнішніх підтверджень не тільки для підтвердження сум до сплати, а й подробиць договорів про продаж, включаючи дату, права на повернення та умови поставки. На додаток аудитору може виявитися більш ефективним підкріпити ці зовнішні підтвердження запитами до нефінансового персоналу суб'єкта господарювання щодо будь-яких змін у договорах про продаж або умовах поставок.

- Може виявитися необхідним змінити час виконання процедур по суті. Аудитор може дійти висновку, що виконання тестів по суті наприкінці або незадовго до кінця періоду краще відповість на оцінений ризик суттєвих викривлень внаслідок шахрайства. Аудитор може дійти висновку, що аудиторські процедури, які дозволять поширити аудиторські висновки на проміжну дату, а також і на дату кінця періоду, не будуть ефективними внаслідок ризиків викривлень чи маніпуляцій. І навпаки, аудитор може забажати застосувати процедури по суті до операцій, що були виконані раніше або протягом звітного періоду, оскільки навмисне викривлення, наприклад, викривлення, що стосується оманливого визнання доходів, могло розпочатися в проміжний період.

- Обсяг використаних процедур відображає оцінку ризиків суттєвих викривлень внаслідок шахрайства. Так, наприклад, може виявитися необхідним збільшити розмір вибірки або провести аналітичні процедури на більш детальному рівні. Крім того, комп'ютерні методи аудиту можуть дозволити провести більш ефективне тестування електронних операцій або файлів рахунків. Такі методи можна використати для вибірки операцій з ключових електронних файлів, відбору операцій з особливими характеристиками або тестування всієї сукупності замість вибірки.

71. Якщо аудитор ідентифікує ризик суттєвого викривлення внаслідок шахрайства, який впливає на кількість матеріально-технічних запасів, перевірка книг обліку запасів може допомогти ідентифікувати склади або конкретні позиції, що потребують особливої уваги під час або після фізичної інвентаризації запасів. Така перевірка може призвести до прийняття рішення щодо присутності під час інвентаризації на конкретних складах без попереднього оголошення або проведенні інвентаризації на всіх складах в один і той же день.

72. Аудитор може ідентифікувати ризик суттєвого викривлення внаслідок шахрайства, який впливає на ряд рахунків та тверджень включно з оцінкою активів, оцінок, що стосуються конкретних операцій (наприклад, придбання, реструктуризація або ліквідація сегмента бізнесу), або інших важливих нарахованих зобов'язань (наприклад, пенсії та інші зобов'язання щодо винагород після закінчення трудової діяльності або зобов'язання щодо відновлення навколишнього середовища). Ризик може також стосуватися значних змін в припущеннях, щодо оцінок, що повторюються. Інформація, зібрана під час отримання розуміння суб'єкта господарювання та його середовища, може допомогти аудитору оцінити справедливість подібних управлінських оцінок та суджень і тверджень, що стоять за ними. Ретроспективний огляд подібних управлінських суджень і тверджень, які застосовувалися в попередні періоди, також може дати розуміння справедливості суджень і тверджень, що стоять за управлінськими оцінками.

73. Приклади можливих аудиторських процедур у відповідь на оцінені ризики суттєвого викривлення внаслідок шахрайства наведено в Додатку 2 до цього МСА. В цей Додаток входять приклади дій аудитора у відповідь на оцінку ризиків суттєвих викривлень внаслідок як викривлення фінансової звітності, так і незаконного привласнення активів.

...

Інформування найвищого управлінського та управлінського персоналу

93. Якщо аудитор ідентифікував шахрайство або отримав інформацію, що вказує на можливість існування шахрайства, він повинен якнайскоріше проінформувати про це управлінський персонал відповідного рівня.

94. Якщо аудитор отримав докази наявності або можливості наявності шахрайства, він повинен якнайскоріше проінформувати про це управлінський персонал відповідного рівня. Він повинен зробити це навіть якщо воно може розглядатись як неважливе (наприклад, невелика розтрата найманім працівником на нижчих щаблях організаційної структури суб'єкта господарювання). Визначення, який рівень управлінського персоналу є відповідним, — це питання професійного судження, на яке впливають такі фактори, як вірогідність змови, природа та розміри підозрюваного шахрайства. Як правило, відповідним рівнем управлінського персоналу є рівень, на один щабель вище за особу, яка могла скоїти підозрюване шахрайство.

Якщо аудитор ідентифікував шахрайство, в якому брали участь:

- а) управлінський персонал;**
- б) наймані працівники, які відіграють важливу роль у внутрішньому контролі; або**
- в) інші особи, коли шахрайство призводить до суттєвих викривлень у фінансових звітах,**
- г) аудитор повинен якнайскоріше проінформувати про це керівний персонал найвищого рівня.**

Інформування аудитором найвищого управлінського персоналу може бути усним чи письмовим. МСА 260 "Повідомлення Інформації з питань аудиторської перевірки найвищому управлінському персоналові" ідентифікує фактори, які розглядає аудитор при визначенні, яким повинно бути повідомлення — усним чи письмовим. Враховуючи природу та чутливість шахрайства, в якому бере участь старший управлінський персонал, або шахрайства, що призводить до суттєвих викривлень у фінансових звітах, аудитор повідомляє про це якнайшвидше та розглядає, чи є необхідність в наданні письмового повідомлення. Якщо аудитор підозрює, що в шахрайстві брав участь управлінський персонал, він повідомляє про свої підозри найвищий управлінський персонал та обговорює з

ним природу, час та обсяг аудиторських процедур, необхідних для закінчення аудиторської перевірки.

Якщо чесність або прямота управлінського або найвищого управлінського персоналу ставляться під сумнів, аудиторіві слід отримати пораду юриста для визначення відповідного курсу дій.

На початкових стадіях аудиторської перевірки аудиторі необхідно досягти взаєморозуміння з найвищим управлінським персоналом щодо природи та обсягу інформування аудитором щодо шахрайства, про яке стало відомо аудиторі, в якому бере участь неуправлінський персонал та яке не призводить до суттєвих викривлень.

Аудитор повинен якнайшвидше ознайомити найвищий управлінський персонал та управлінський персонал відповідного рівня відповідальності з суттєвими слабкостями структури або впровадження внутрішнього контролю щодо попередження та виявлення шахрайства, про яке аудиторі стало відомо,

100. Якщо аудитор ідентифікує ризик суттєвого викривлення фінансових звітів внаслідок шахрайства, що не покривається контролем управлінського персоналу або для якого заходи контролю не є адекватними, або якщо на думку аудитора в процесі оцінки ризиків управлінським персоналом є суттєва слабкість, аудитор повинен включити питання подібних недоліків внутрішнього контролю в перелік питань аудиту, про які він буде інформувати найвищий управлінський персонал (див. МСА 260).

101. Аудитор повинен розглянути, чи є інші питання щодо шахрайства, які необхідно обговорити з найвищим управлінським персоналом суб'єкта господарювання⁴. Такі питання включають, наприклад;

- Природу, обсяг та періодичність оцінки управлінським персоналом наявного контролю щодо попередження та виявлення шахрайства й оцінки ризиків можливості викривлення фінансових звітів.
- Неспроможність управлінського персоналу відповідно реагувати на ідентифіковану суттєву слабкість внутрішнього контролю.
- Неспроможність управлінського персоналу відповідно реагувати на ідентифіковане шахрайство.
- Оцінку аудитором середовища контролю суб'єкта господарювання, включаючи питання компетентності та чесності управлінського персоналу.

- Дії управлінського персоналу, що можуть вказувати на викривлення фінансової звітності, наприклад, вибір та застосування управлінським персоналом облікової політики, може вказувати на намагання управлінського персоналу маніпулювати доходами задля введення в оману користувачів фінансових звітів через вплив на їх сприйняття виробничих показників та прибутковості суб'єкта господарювання.
- Питання адекватності та повноти авторизації операцій, що не входять до звичайного ведення бізнесу.

Інформування регуляторних та правоохоронних органів

102. Професійний обов'язок аудитора дотримуватися конфіденційності інформації про клієнта може перешкодити наданню інформації щодо шахрайства стороні, що перебуває за межами суб'єкта господарювання замовника. Аудитор повинен розглянути питання отримання юридичної поради для визначення відповідних дій за подібних обставин. Юридична відповідальність аудитора варіюється в різних країнах, і в деяких обставинах обов'язок конфіденційності може відмінитись законодавчими актами, законом або судовим рішенням. Так, наприклад, у деяких країнах аудитор фінансової установи має закріплений законом обов'язок повідомляти контролюючим органам про наявність шахрайства, Крім того, в деяких країнах аудитор зобов'язаний повідомити відповідним органам влади про викривлення у випадках, коли управлінський та найвищий управлінський персонал не вживають відповідних коригувальних дій.

Неможливість продовжити виконання завдання

103. Якщо в результаті викривлення, що є результатом шахрайства чи підозрюваного шахрайства, аудитор стикається з винятковими обставинами, які ставлять під сумнів можливість продовження виконання аудиторської перевірки, аудитор повинен:

- а) розглянути питання професійної та юридичної відповідальності за обставин, що склалися, включаючи те, чи існує вимога до аудитора сповістити про це особу (осіб), які замовили аудит, або, у деяких випадках, регуляторні органи;
- б) розглянути можливість відмови від виконання завдання, та
- в) якщо аудитор відмовляється продовжувати виконувати завдання:

i) обговорити з управлінським персоналом відповідного рівня та найвищим управлінським персоналом відмову аудитора від продовження виконання завдання і причини цієї відмови; та

ii) зважити, чи є професійна або юридична вимога до аудитора сповістити про це особу (осіб), які замовили аудит, або, у деяких випадках, регуляторні органи щодо відмови аудитора від продовження виконання завдання та причини цієї відмови.

104. Такі виключні обставини можуть виникнути, наприклад, коли:

а) суб'єкт господарювання не вживає відповідних дій щодо шахрайства, які аудитор вважає необхідними за даних обставин, навіть якщо шахрайство не є суттєвим для фінансових звітів;

б) розгляд аудитором ризиків суттєвих викривлень внаслідок шахрайства та результати аудиторських тестів вказують на наявність значного ризику суттєвого та всеохопного шахрайства; або

в) аудитор має значні сумніви щодо компетентності або чесності управлінського або найвищого управлінського персоналу.

105. Через різноманітність обставин, що можуть скластися, неможливо чітко визначити, коли відмова від продовження виконання завдання може бути доречною. Фактори, що впливають на висновок аудитора, включають підозру причетності особи з управлінського або найвищого управлінського персоналу (що може вплинути на достовірність пояснень управлінського персоналу) та вплив продовження співпраці з суб'єктом господарювання на аудитора.

106. За таких обставин аудитор несе професійну та юридичну відповідальність, що варіюється в різних країнах. Так, наприклад, у деяких країнах аудитор може мати право або бути зобов'язаним зробити заяву на адресу (або проінформувати) особи чи осіб, що замовили аудиторську перевірку, або регуляторних органів. Враховуючи виняткову природу обставин та необхідність розгляду вимог законодавства, аудитор розглядає питання необхідності отримання юридичної консультації, приймаючи рішення щодо відмови від продовження виконання завдання та визначення подальшого курсу дій, включно з можливістю інформування акціонерів, регуляторних органів і таке інше.

МІЖНАРОДНИЙ СТАНДАРТ АУДИТУ 320 СУТТЄВІСТЬ В АУДИТІ

(чинний для аудиту фінансових звітів за періоди, що починаються з/або пізніше 15 грудня 2004 р.)*
(витяг)

...

Вступ

1. Метою цього Міжнародного стандарту аудиту (МСА) є встановлення стандартів і надання рекомендацій щодо поняття суттєвості і її взаємозв'язків з аудиторським ризиком.

2. У процесі проведення аудиторської перевірки аудитор повинен оцінювати суттєвість у взаємозв'язку з аудиторським ризиком.

3. У "Концептуальній основі фінансової звітності", розробленій Комітетом з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, поняття "суттєвість" визначається так:

"Інформація є суттєвою, якщо її пропуск або неправильне відображення можуть вплинути на економічні рішення користувачів, прийняті на основі фінансових звітів. Суттєвість залежить від величини суми статті або значущості помилки, допущеної за певних обставин у зв'язку з пропуском або неправильним відображенням. Таким чином, суттєвість скоріше виступає певним порогом або критерієм відсікання, а не основною якісною характеристикою, яка має бути притаманною інформації, щоб вона стала корисною."

Суттєвість

4. Аудиторська перевірка фінансових звітів має на меті надання аудиторіві можливості висловити думку про те, чи складені ці фінансові звіти у всіх суттєвих аспектах відповідно до визначеної концептуальної основи фінансової звітності. Оцінка суттєвості є предметом професійного судження.

5. Розробляючи план аудиту, аудитор установлює прийнятний рівень суттєвості з метою виявлення суттєвих (з кількісної точки зору) викривлень. Однак треба враховувати й обсяг (кількість), і характер (якість) викривлень. Прикладами якісних викривлень є: недостатній чи невідповідний опис облікової політики, коли є ймовірність того, що користувач фінансових звітів буде введений в оману таким описом, а також ненадання інформації про порушення нормативних вимог, коли є ймовірність то-

го, що наступне застосування нормативних обмежень суттєво знизить операційні можливості.

6. Аудитор повинен розглянути можливість викривлень порівняно невеликих сум, які в сукупності можуть суттєво вплинути на фінансові звіти. Наприклад, помилка в процедурі, проведеній наприкінці місяця, може свідчити про потенційне суттєве викривлення, яке виникне, якщо така помилка повторюватиметься кожного місяця.

7. Аудитор розглядає суттєвість і на рівні фінансових звітів в цілому, і щодо сальдо окремих рахунків, класів операцій та інформації, що розкривається. На суттєвість можуть впливати законодавчі й нормативні вимоги, а також фактори, що стосуються сальдо окремих рахунків фінансових звітів і взаємозв'язків між ними. У результаті можна отримати різні рівні суттєвості залежно від досліджуваного аспекту фінансових звітів.

8. Аудитор повинен оцінювати суттєвість:

а) визначаючи характер, розрахунок часу та обсяг аудиторських процедур;

б) оцінюючи наслідки викривлень.

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'єкта 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 дій у відповідь на ці ризики впродовж аудиторської перевірки. Це також допомагає аудиторів встановити суттєвість та оцінити, чи його судження щодо суттєвості залишається відповідним протягом аудиторської перевірки. Аудиторська оцінка суттєвості, що відноситься до сальдо окремих рахунків, класів операцій та розкриттів, допомагає аудиторів вирішити, наприклад, питання про те, які статті досліджувати, а також те, чи варто використовувати вибірку й аналітичні процедури по суті. Це дає аудиторів змогу відібрати аудиторські процедури, котрі, як передбачається, в сукупності зменшать аудиторський ризик до прийнятно низького рівня.

10. Між суттєвістю й аудиторським ризиком є зворотний взаємозв'язок, тобто чим вище рівень суттєвості, тим нижче аудиторський ризик, і навпаки. Аудитор ураховує зворотний взаємозв'язок між суттєвістю й аудиторським ризиком при визначенні характеру, розрахунку часу та об-

сягу 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.

Суттєвість і аудиторський ризик ори оцінці аудиторських доказів

11. Аудиторська оцінка суттєвості й аудиторського ризику на початковій стадії планування може відрізнятися від оцінки після оцінки результатів аудиторських процедур. Це може бути викликано зміною обставин або зміною знань аудитора в результаті виконання аудиторських процедур. Наприклад, якщо аудиторські процедури виконуються до закінчення періоду, аудитор може передбачити результати господарської діяльності і фінансовий стан. Якщо ж фактичні результати діяльності і фінансовий стан суттєво відрізняються, оцінка суттєвості й аудиторського ризику також може змінитися. Крім того, плануючи аудиторську перевірку, аудитор може навмисно встановити прийнятний рівень суттєвості на рівні нижчому, ніж той, що передбачається використати для оцінки результатів аудиторської перевірки. Це може бути зроблено з метою зменшення імовірності невиявлення викривлень, а також з метою надання аудитору певної безпеки під час оцінки наслідків викривлень, виявлених у процесі аудиторської перевірки.

Оцінка наслідків викривлень

12. **Оцінюючи, чи підготовлені фінансові звіти в усіх суттєвих аспектах у відповідності до застосовної концептуальної основи фінансової звітності, аудитор повинен оцінити, чи є суттєвою сукупність не виправлених викривлень, виявлених під час аудиту.**

13. Сукупність не виправлених викривлень охоплює:

а) конкретні викривлення, виявлені аудитором, у тому числі прямиї вплив не виправлених викривлень, виявлених під час аудиту в попередніх періодах;

б) найкращу можливу аудиторську оцінку інших викривлень, що їх не можна конкретно визначити (тобто прогнозованих помилок).

14. Аудитор повинен розглянути, чи є сукупність невикорєвлених викривлень суттєвою. Якщо аудитор дїде висновку про те, що викривлення можуть виявитися суттєвими, йому треба розглянути питання про зменшення аудиторського ризику за допомогою розширення аудиторських процедур або звернення до управлїнського персоналу щодо коригування фїнансових звітїв. У будь-якому випадку управлїнський персонал може побажати скоригувати фїнансовї звітї з урахуванням виявлених викривлень.

15. Якщо управлїнський персонал вїдмовляється коригувати фїнансовї звітї, а результати розширених аудиторських процедур не дають аудиторувї змоги зробити висновок, що сукупність невикорєвлених викривлень не є суттєвою, аудитор повинен розглянути питання про внесення вїдповїдного пояснювального параграфу до аудиторського висновку згїдно з МСА 700 "Аудиторський висновок про фїнансову звітнїсть"

16. Якщо сукупність невикорєвлених викривлень, виявлених аудитором, наближається до рївня суттєвостї, аудитор повинен визначити, чи є ймовїрнїсть того, що невиявленї викривлення разом з сукупними невикорєвленими викривленнями можуть перевищити рївень суттєвостї. Отже, в мїру того, як сукупнї невикорєвленї викривлення наближаються до рївня суттєвостї, аудитор повинен розглянути питання про зменшення ризику за допомогою проведення додаткових аудиторських процедур або вимагати вїд управлїнського персоналу внесення коригувань до фїнансових звітїв з урахуванням виявлених викривлень.

Повїдомлення їнформацї щодо похибок

17. Якщо аудитор їдентифїкував суттєве викривлення внаслїдок похибки, вїн повинен своєчасно повїдомити про це управлїнський персонал вїдповїдного рївня та розглянути необхїднїсть повїдомлення про це найвищого управлїнського персоналу у вїдповїдностї до МСА 260 "Повїдомлення їнформацї з питань аудиту найвищому управлїнському персоналу"¹.

...

**СТАНДАРТ 210 “Умови завдань з аудиторської перевірки»
(витяг)**

...

Вступ

1. Метою цього Міжнародного стандарту аудиту (МСА) є встановлення стандартів та надання рекомендацій щодо:

(а) погодження умов завдання з замовником;

(б) складання відповіді аудитора на прохання замовника змінити умови завдання на такі, що забезпечать більш низький рівень впевненості.

2. Аудитор і замовник повинні погодити умови завдання. Погоджені умови необхідно задокументувати в листі-зобов'язанні або в будь-якій іншій формі договору, яка є зручною.

...

Листи-зобов'язання про проведення аудиторської перевірки

5. В інтересах як замовника, так і аудитора є доцільним, щоб аудитор направив замовнику лист-зобов'язання, бажано до початку проведення аудиторської перевірки, що допоможе уникнути непорозумінь щодо завдання. Лист-зобов'язання документує і підтверджує прийняття призначення аудитором, мети та обсягу аудиторської перевірки, ступінь відповідальності аудитора перед замовником і форму будь-яких звітів та висновків.

Основний зміст

6. Форма і зміст листів-зобов'язань про проведення аудиторської перевірки для різних замовників можуть відрізнятися, але в них обов'язково зазначаються:

- ❖ мета аудиторської перевірки фінансових звітів;
- ❖ відповідальність управлінського персоналу за фінансові звіти;
- ❖ обсяг аудиторської перевірки, в тому числі посилання на чинне законодавство, положення або норми професійних організацій, яких дотримується аудитор;
- ❖ форма будь-яких звітів і висновків або інший спосіб повідомлення результатів завдання;

- ❖ той факт, що у зв'язку з тестовим характером аудиторської перевірки та іншими властивими аудиторській перевірці обмеженнями, поряд з обмеженнями, властивими будь-якій системі бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю, існує неминучий ризик того, що навіть деякі суттєві викривлення можуть залишитися невиявленими;
- ❖ вільний доступ до всіх бухгалтерських записів, документації та іншої інформації, що запитується у зв'язку з проведенням аудиторської перевірки.

7. Аудитор може також вказати в листі:

- заходи, пов'язані з плануванням аудиторської перевірки;
- очікування одержати від управлінського персоналу письмові підтвердження, які стосуються пояснень, зроблених у зв'язку з аудиторською перевіркою;
- прохання про підтвердження замовником умов завдання шляхом підтвердження отримання ним листа-зобов'язання;
- опис будь-яких інших листів або звітів і висновків, які аудитор очікує видати замовнику;
- порядок обчислення суми гонорару та форму розрахунків.

8. За необхідності може бути здійснено наступне:

- домовленість про залучення інших аудиторів та експертів з деяких аспектів аудиторської перевірки;
- домовленість про залучення внутрішніх аудиторів, а також інших працівників замовника;
- координування роботи з попереднім аудитором у випадку, якщо аудитор вперше працює з замовником;
- будь-яке обмеження відповідальності аудитора там, де це можливо;
- посилення на будь-які подальші угоди між аудитором та замовником.

...

Повторні аудиторські перевірки

10. У разі проведення повторної аудиторської перевірки аудитору слід розглянути, чи вимагають обставини перегляду умов завдання та чи є необхідність нагадати замовнику про діючі умови завдання.

11. Аудитор може прийняти рішення не складати кожного періоду новий лист-зобов'язання. Проте через наступні фактори складання нового листа може бути доречним:

- будь-яка ознака, що вказує на неправильне розуміння замовником мети та обсягу аудиторської перевірки;
- будь-які переглянуті або особливі умови завдання;
- недавні зміни в складі вищого управлінського персоналу, ради директорів або зміни в структурі власності;
- значні зміни характеру або масштабів діяльності замовника;
- вимоги законодавства.

Прийняття змін у завданні

12. Аудитору, до якого до завершення завдання звернулися з проханням змінити його умови на такі, що забезпечують більш низький рівень впевненості, слід розглянути доречність такої зміни.

13. Прохання замовника до аудитора про зміну умов завдання може бути викликане зміною в обставинах, що впливають на необхідність послуги, неправильним розумінням характеру аудиторської перевірки або супутніх послуг, які запитуються спочатку, або обмеженням обсягу завдання, що встановлюється управлінським персоналом або викликане обставинами. Аудитору необхідно ретельно вивчити причину, що лежить в основі цього прохання, зокрема можливі наслідки обмеження обсягу завдання.

14. Зміна обставин, що впливає на вимоги суб'єкта господарювання, або неправильне розуміння характеру послуги, яка запитується спочатку, звичайно розглядається як обґрунтована причина зміни умов завдання. І навпаки, зміна не може розглядатися як обґрунтована, якщо з'ясувалося, що вона має відношення до неточної, неповної або незадовільної в інших відношеннях інформації.

15. Перш ніж погодитися на зміну умов завдання з аудиторської перевірки на умови супутніх послуг, аудитору, залученому для проведення аудиторської перевірки відповідно до МСА, слід, окрім перелічених вище, розглянути будь-які юридичні або пов'язані з договором наслідки змін.

16. Якщо аудитор дійде висновку, що зміна умов завдання обґрунтована, а також якщо робота аудитора відповідає МСА, застосовними до зміненого завдання, тоді підготовлений висновок повинен відповідати переглянутим умовам завдання. Щоб уникнути введення читача в оману, висновок не повинен містити посилання на:

(а) початкове завдання;

(б) будь-які процедури, що могли бути виконані відповідно до початкового завдання, за винятком випадків, якщо завдання змінюється на завдання

з погоджених процедур і, отже, посилання на проведені процедури є звичайним елементом висновку.

...

18. Аудитору не слід погоджуватися на зміну умов завдання, якщо для неї немає обґрунтованого виправдання. Прикладом може служити завдання з аудиторської перевірки, в якому аудитор не може одержати достатніх та відповідних аудиторських свідчень щодо дебіторської заборгованості і замовник просить змінити умови завдання та замінити аудиторську перевірку на завдання з огляду для того, щоб уникнути умовно-позитивної думки або відмови від висловлення думки.

19. Якщо аудитор не може погодитися на зміну умов завдання і йому не дозволяють продовжувати початкове завдання, то йому слід відмовитися від завдання та з'ясувати чи існує договірне або будь-яке інше зобов'язання, відповідно до якого аудитору необхідно звітуватися іншим сторонам, наприклад, раді директорів або акціонерам, про обставини, що стали причиною відмови.

...

**ФОНД ДЕРЖАВНОГО МАЙНА УКРАЇНИ
ІНСТРУКТИВНИЙ ЛИСТ**

від 04.02.2006 р. N 10-28-1532

Щодо упорядкування механізму відбору аудиторської фірми

Додатково див. лист

Фонду державного майна України

від 4 квітня 2006 року N 10-28-5088

З метою упорядкування механізму відбору аудиторської фірми та виконання п. 41 заходів, спрямованих на забезпечення цілей, визначених Основними концептуальними підходами до підвищення ефективності управління корпоративними правами держави, затвердженими постановою Кабінету Міністрів України від 11.02.2004 N 155, Фонд державного майна України надсилає для керування в роботі Порядок погодження з Фондом державного майна України та його регіональними відділеннями виконавця для проведення аудиту річної фінансової звітності господарських товариств, у статутних фондах яких державна частка перевищує 50 відсотків (додаток 1, далі – Порядок).

Головам правлінь господарських товариств необхідно забезпечити безумовне додержання вимог цього Порядку під час відбору аудиторської фірми та укладення з нею відповідної угоди.

Відповідальним представником держави в органах управління та головам ревізійних комісій зазначених господарських товариств здійснити контроль за вжиттям усіх необхідних заходів та забезпечити погодження відповідно до Порядку.

Окрему увагу звернути на обов'язкове відображення в аудиторському висновку питань, зазначених у Зразковому технічному завданні (додатку 2).

Виконавчому органу господарського товариства забезпечити відповідно до п. 3.7 Порядку погодження остаточної редакції річного аудиторського висновку до підписання акта прийому-передачі виконаних робіт відповідно до договору про надання аудиторських послуг.

Додатки:

1) Порядок погодження з Фондом державного майна України та його регіональними відділеннями виконавця для проведення аудиту

річної фінансової звітності господарських товариств, у статутних фондах яких державна частка перевищує 50 відсотків <...>;

2) Зразкове технічне завдання до аудиторської перевірки фінансово-господарської діяльності господарського товариства <...>.

**Перший заступник
Голови Фонду**

В. Петров

Додаток 1

Порядок погодження з Фондом державного майна України та його регіональними відділеннями виконавця для проведення аудиту річної фінансової звітності господарських товариств, у статутних фондах яких державна частка перевищує 50 відсотків (далі – Порядок)

1. Загальні положення

1.1. Цей Порядок розроблено відповідно до Законів України "Про господарські товариства", "Про аудиторську діяльність", "Про закупівлю товарів, робіт і послуг за державні кошти" та п. 41 заходів, спрямованих на забезпечення цілей, визначених Основними концептуальними підходами до підвищення ефективності управління корпоративними правами держави, затвердженими постановою Кабінету Міністрів України від 11.02.2004 N 155.

1.2. Цей Порядок визначає: вимоги до виконавця для проведення аудиту річної фінансової звітності господарських товариств, у статутних фондах яких державна частка перевищує 50 відсотків (далі – господарських товариств), механізм погодження аудиторської фірми та вимоги до змісту аудиторського висновку за результатами аудиту.

2. Порядок та критерії відбору аудиторської фірми господарськими товариствами

2.1. Вибір виконавця для проведення аудиту річної фінансової звітності здійснюється господарськими товариствами на тендерній основі за погодженням з Фондом державного майна України або його регіональними відділеннями з урахуванням вимог цього Порядку.

2.2. Виконавцем з проведення аудиту не може бути:

- аудитор (аудиторська фірма), на яких поширюються обмеження, встановлені ст. 24 Закону України "Про аудиторську діяльність";

- аудитор (аудиторська фірма), які протягом року надавали товариству інші послуги;

- аудитор (аудиторська фірма), які проводять щорічну аудиторську перевірку господарського товариства 3 роки підряд.

2.3. Умовами участі в тендері на відбір виконавця для проведення аудиту річної фінансової звітності мають бути:

- кількість структурних підрозділів в аудиторській фірмі (не менш ніж 3 філіали);

- кількість працівників в аудиторській фірмі (не менше ніж 30 осіб);

- час роботи на ринку аудиторських послуг (не менше ніж 10 років);

- досвід у приватизації господарських товариств;

- досвід здійснення аудиту державних та комунальних підприємств;

- наявність ліцензій, свідоцтв, сертифікатів, дипломів та інших документів, що підтверджують право на здійснення аудиторської діяльності та кваліфікаційний рівень працівників аудиторської фірми;

- кількість сертифікованих аудиторів (не менш ніж 4 особи);

- наявність фахівців з дипломами на знання міжнародних стандартів фінансової звітності (не менше ніж 2 особи);

- наявність фахівців з ученими ступенями.

3. Порядок подання документів, необхідних для прийняття рішення про погодження аудитора (аудиторської фірми), вибраного господарським товариством

3.1. Господарське товариство для отримання рішення про погодження вибраного аудитора (аудиторської фірми) звертається з відповідною письмовою заявою:

3.1.1. Господарські товариства, повноваження з управління державними корпоративними правами яких здійснюють регіональні відділення Фонду, окрім зазначених у п. 3.1.2 цього Порядку, звертаються за погодженням до відповідного регіонального відділення за місцем знаходження господарського товариства.

3.1.2. Господарські товариства, річний дохід від реалізації продукції яких більше 50 мільйонів гривень, звертаються за погодженням до Фонду державного майна України.

3.1.3. Інші господарські товариства погоджують вибраного аудитора (аудиторську фірму) з головою ревізійної комісії та відповідальним представником держави в органах управління товариства.

3.2. Персональний склад тендерної комісії формується з числа посадових осіб господарського товариства та затверджується рішенням правління. Усі рішення тендерної комісії оформляються протоколами.

3.3. Документи, які подаються для погодження вибраного аудитора (аудиторської фірми), підписуються керівником господарського товариства, головним бухгалтером і головою тендерної комісії та скріплюються печаткою.

3.4. До заяви додаються такі документи:

- копія публікації в засобах масової інформації про оголошення тендера з відбору суб'єкта аудиторської діяльності;
- протокол тендерної комісії про визначення переможця;
- проект договору про надання аудиторських послуг;
- інформація про всіх учасників тендерного конкурсу із зазначенням термінів і вартості послуг, запропонованих ними;
- інформація про відповідність вибраного аудитора (аудиторської фірми) вимогам п. 2.3 цього Порядку.

3.5. Рішення щодо погодження вибраного аудитора приймається шляхом погодження проекту договору на проведення аудиторських послуг між підприємством і аудитором (аудиторською фірмою):

3.5.1. Для господарських товариств, зазначених у п. 3.1.1, – заступником начальника регіонального відділення згідно з їх функціональними обов'язками після надання позитивних висновків відповідними структурними підрозділами.

3.5.2. Для господарських товариств, зазначених у п. 3.1.2, – першим заступником або заступниками Голови Фонду державного майна України згідно з їх функціональними обов'язками після надання позитивних висновків відповідними структурними підрозділами.

3.5.3. Для господарських товариств, зазначених у п. 3.1.3, – головою ревізійної комісії та відповідальним представником держави в органах управління господарського товариства.

3.6. У погодженні договору про надання аудиторських послуг може бути відмовлено, якщо:

- надані документи не відповідають вимогам цього Порядку;
- виявлено недостовірні дані в документах, наданих господарським товариством;
- існує невідповідність технічного завдання на проведення аудиту Зразковому технічному завданню до аудиторської перевірки фінансово-господарської діяльності товариства, що додається до цього Порядку;

- вибраний аудитор не відповідає вимогам цього Порядку.

3.7. Виконавчий орган господарського товариства забезпечує погодження остаточної редакції річного аудиторського висновку в порядку, передбаченому пп. 3.5.1 – 3.5.3, до підписання акта прийому-передачі виконаних робіт, відповідно до договору про надання аудиторських послуг.

Зразкове технічне завдання до аудиторської перевірки фінансово-господарської діяльності господарського товариства

У ході проведення аудиторської перевірки мають бути розкриті такі питання:

1. Відповідність ведення у товаристві бухгалтерського і статистичного обліку вимогам чинного законодавства.

2. Додержання вимог Інструкції щодо інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків, затвердженої наказом Міністерства фінансів України від 11.08.94 N 69.

3. Операції з необоротними активами за напрямками:

- відчуження майна за ініціативою органів управління товариства (продаж, обмін, безоплатна передача);

- примусова реалізація податковими органами та виконавчими службами;

- списання майна із залишковою вартістю;

- передача майна в оренду;

- передача майна як внеску до статутних фондів юридичних осіб;

- примусове виконання судових рішень щодо задоволення вимог кредиторів.

4. Додержання стандартів обліку основних засобів, зокрема, перевірі та підтвердженню підлягають:

- правильність відображення в обліку капітального ремонту основних засобів;

- правильність нарахування амортизації;

- правильність відображення в обліку надходження, внутрішнього переміщення та вибуття (списання) основних засобів.

5. Облік об'єктів незавершеного будівництва та правильність визначення їх балансової вартості.

6. Облік виробничих запасів, сировини, матеріалів, палива та правильність їх списання (відпуску у виробництво і т. ін.).

7. Наявність та облік нематеріальних активів, нарахування зносу.

8. Облік фінансових інвестицій:

- склад фінансових інвестицій згідно з даними первинних документів та облікових регістрів;
- оцінка системи внутрішнього контролю та бухгалтерського обліку фінансових інвестицій;
- визначення рентабельності фінансових інвестицій;
- правильність відображення в обліку операцій з фінансовими інвестиціями;
- достовірність нарахування, надходження і відображення в обліку доходів від операцій з фінансовими інвестиціями.

9. Формування собівартості реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг) та достовірності облікових даних про їх фактичну собівартість.

10. Дотримання процедур залучення кредитних ресурсів, цільового їх використання та порядку погодження умов застави з Фондом державного майна України, установлених Законом України "Про заставу". Визначення сум, залучених протягом року, банківських кредитів та вартості майна, переданого у заставу. Заборгованість з погашення банківських кредитів.

11. Укладання та виконання зобов'язань за договорами поруки.

12. Операції з випуску, авалування, акцептування, індосування та погашення векселів, що були випущені товариством.

13. Дотримання товариством вимог Законів України "Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо забезпечення виплат заробітної плати" від 21.10.2004 N 2103-IV в частині першочергової оплати праці працівників, "Про оплату праці" та КЗпП в частині своєчасності та повноти розрахунків з оплати праці, а також виплати заробітної плати виключно грошима.

14. Політика виробничих та споживчих закупівель. Обов'язковому висвітленню підлягають складники за кожним з напрямків закупівель, основні постачальники, середній рівень цін та обсяги закупівель протягом року, відповідність ціни придбання ринковим цінам. Крім іншого, перевірки і підтвердженню підлягає правильність оформлення первинних документів по придбанню товарно-матеріальних цінностей та отриманню послуг з метою підтвердження обґрунтованості виникнення кредиторської заборгованості.

15. Політика продажів готової продукції (товарів, робіт, послуг). Обов'язковому висвітленню підлягають складники номенклатури продажу, основні покупці та замовники, середній рівень цін та обсяги продажів

протягом року, відповідність ціни продажу ринковим цінам. Крім іншого, перевіріці і підтвердженню підлягає правильність оформлення первинних документів по поставках товарів та наданих послугах з метою підтвердження обґрунтованості виникнення дебіторської заборгованості, формування резерву сумнівних боргів.

16. Підтвердження обсягів дебіторської і кредиторської заборгованості, яка утворилася та обліковується на балансі на звітну дату.

17. Своєчасність здійснення розрахунків з бюджетом, цільовими фондами. Окремо зазначаються результати перевірки податковими інспекціями дотримання податкового та валютного законодавства протягом звітного року.

18. Своєчасність відрахувань господарськими організаціями до Державного бюджету України частини прибутку (доходу) за результатами їх щоквартальної фінансово-господарської діяльності (згідно з відповідними постановами Кабінету Міністрів України), а також виплати в повному обсязі дивідендів, у тому числі на державні корпоративні права.

19. Створення та використання резервного та інших фондів товариства.

20. Визначення розміру чистих активів товариства та доцільність зменшення розміру статутного фонду або ліквідації господарського товариства (відповідно до норм ст. 155 Цивільного кодексу України).

21. Стан формування статутного фонду товариства та сплата акцій акціонерами у випадку проведення господарським товариством додаткової емісії акцій.

22. Правильність визначення і відображення в обліку:

- прибутку (збитку) від продажу товарів, продукції, робіт, послуг;

- операційних, позареалізаційних і надзвичайних доходів та витрат.

23. Підтвердження розміру річного чистого прибутку (збитку) товариства.

24. Аналіз фінансового стану товариства, його платоспроможності, ліквідності активів, виявлення резервів для поліпшення його економічного стану.

АУДИТОРСЬКА ПАЛАТА УКРАЇНИ

СХВАЛЕНО

Аудиторською палатою України
від 30 жовтня 2003 р. N 128

Рекомендації

щодо порядку підбору та призначення акціонерним товариством аудиторів фінансової звітності

Рекомендації щодо порядку підбору та призначення акціонерним товариством аудиторів фінансової звітності розроблено з метою покращання якості аудиту, забезпечення достовірності фінансової звітності акціонерних товариств, підвищення рівня прозорості та відкритості ринку цінних паперів.

Діяльність аудиторів, аудиторських фірм (далі – аудиторів) регламентується Законом України "Про аудиторську діяльність" від 22 квітня 1993 року N 3125-ХІІ (зі змінами та доповненнями).

Відповідно до цього Закону:

аудит – це перевірка публічної бухгалтерської звітності, обліку, первинних документів та іншої інформації щодо фінансово-господарської діяльності суб'єктів господарювання з метою визначення достовірності їхньої звітності, обліку, його повноти і відповідності чинному законодавству та встановленим нормативам;

аудитором може бути громадянин України, який має кваліфікаційний сертифікат про право на заняття аудиторською діяльністю на території України;

аудиторська фірма – це організація, яка має право здійснення аудиторської діяльності на території України і займається виключно наданням аудиторських послуг;

аудиторський висновок – це офіційний документ, засвідчений підписом та печаткою аудитора (аудиторської фірми), який складається у встановленому порядку за наслідками проведення аудиту і містить висновок стосовно достовірності звітності, повноти і відповідності чинному законодавству та встановленим нормативам бухгалтерського обліку фінансово-господарської діяльності. Висновок може бути безумовно позитивним, умовно позитивним (з застереженнями), негативним, або аудитор дає відмову від видання свого висновку про звітність.

Аудиторська палата України здійснює сертифікацію суб'єктів, що мають намір займатися аудиторською діяльністю, затверджує програми підготовки аудиторів, норми і стандарти аудиту, веде Реєстр аудиторських фірм та аудиторів, які одноособово надають аудиторські послуги, затверджує норми і стандарти аудиту. Затвержені норми і стандарти аудиту є обов'язковими для дотримання підприємствами, установами та організаціями.

Призначення акціонерним товариством аудиторів фінансової звітності – це укладання угоди, договору на здійснення аудиторських послуг та/або прийняття рішення щодо укладання угоди з уповноваженими органами акціонерного товариства.

Згідно з рішенням Аудиторської палати України, протокол N 122 від 18 квітня 2003 р., як Національні стандарти аудиту, починаючи з аудиту фінансової звітності за 2003 рік, в Україні застосовуються Міжнародні стандарти аудиту та етики Міжнародної федерації бухгалтерів. Їхнє застосування також допускається до аудиту фінансової звітності попередніх періодів.

Відповідно до зазначених Стандартів аудиту та етики аудитори повинні дотримуватися фундаментальних принципів. Такими фундаментальними принципами є:

- чесність;
- об'єктивність;
- професійна компетентність та належна ретельність;
- конфіденційність;
- професійна поведінка;
- технічні стандарти.

Підбір та призначення аудиторів акціонерним товариствам рекомендується здійснювати шляхом аналізу інформації щодо діяльності аудиторів, бажано на тендерній основі. Тендерні умови можуть оприлюднюватися в друкованих чи електронних засобах масової інформації або розсилаються попередньо відібраним аудиторам.

Інформацію щодо діяльності та адреси аудиторів акціонерні товариства можуть отримати з мережі Internet, у тому числі з сайтів аудиторів, Аудиторської палати України, Спілки аудиторів України, а також з періодичних видань, довідників, рейтингів тощо.

Акціонерним товариствам при вивченні тендерних пропозицій та інформації щодо діяльності аудиторів рекомендується звернути увагу на:

- строк діяльності аудитора (аудиторської фірми) на ринку аудиторських послуг;

- кількість співробітників, у тому числі сертифікованих аудиторів, їхній професійний досвід;

- наявність у аудитора свідоцтва про внесення до Реєстру аудиторських фірм та аудиторів, які одноосібно надають аудиторські послуги, що ведеться Аудиторською палатою України;

- наявність сертифікатів (свідоцтв) аудиторів про проходження різних форм навчання в професійних організаціях або інших структурах;

- рекомендації та відгуки замовників, яким аудитори надавали аудиторські послуги;

- публікації в засобах масової інформації як про аудиторську фірму, так і про її співробітників;

- членство аудиторів у громадських професійних об'єднаннях.

Акціонерним товариствам необхідно врахувати, що згідно з Законом України "Про аудиторську діяльність" (ст. 24) забороняється проведення аудиту:

- аудитором, який має прямі родинні стосунки з керівництвом господарюючого суб'єкта;

- аудитором, який має особисті майнові інтереси у господарюючого суб'єкта, що перевіряється;

- аудитором – членом керівництва, засновником або власником господарюючого суб'єкта, що перевіряється;

- аудитором – працівником господарюючого суб'єкта, що перевіряється;

- аудитором – працівником, співвласником дочірнього підприємства, філії чи представництва господарюючого суб'єкта, що перевіряється.

Важливим при підборі та призначенні аудиторів є відсутність конфлікту інтересів.

З точки зору проведення аудиту, це в першу чергу пов'язано з необхідністю врахування акціонерними товариствами вимог Міжнародних стандартів аудиту та етики, в тому числі виконання вимог стандартів:

- N 210 "Умови домовленості про аудиторську перевірку";

- N 510 "Перші завдання: залишки на початок періоду";

- N 580 "Пояснення управлінського персоналу";

- N 240 "Відповідальність аудитора за розгляд шахрайства та помилок під час аудиторської перевірки фінансових звітів";

- N 550 "Зв'язані сторони";

- інших стандартів у частині прав і обов'язків акціонерних товариств та аудиторів..

Важливим етапом підбору та призначення аудиторів акціонерними товариствами є визначення вартості аудиторських послуг. При визначенні винагороди за аудиторські послуги рекомендується ознайомитися з розділом 10 Кодексу етики професійних бухгалтерів.

При підборі та призначенні аудитора акціонерному товариству рекомендується відібрати декілька аудиторів, познайомитися з їхнім керівництвом, встановити можливість здійснення внутрішнього контролю, наявність технічних умов методичного забезпечення проведення якісного аудиту та після цього зробити остаточний вибір і призначення.

Остаточний вибір і призначення аудиторів фінансової звітності акціонерним товариствам рекомендується підтверджувати відповідними рішеннями тендерних комісій (комітетів) і затверджувати рішеннями органів управління акціонерних товариств, уповноважених на це законодавчими та нормативними актами, установчими та внутрішніми розпорядчими документами акціонерного товариства.

**ДОГОВІР №/4/1
на аудиторські послуги**

м. _____

«.....» 200_ р.

Суб'єкт аудиторської діяльності в Україні фірма ____, надалі Виконавець, в особі директора ____, що діє на підставі Статуту і Свідоцтва про внесення в Реєстр аудиторських фірм та аудиторів № ____, виданого згідно з рішенням Аудиторської палати України № ____ від _____ р., з однієї сторони,

та

Суб'єкт підприємницької діяльності в Україні ____, надалі Замовник, в особі ____, що діє на підставі Статуту, з другої сторони, уклали даний договір, надалі Договір, про наступне:

1. ПРЕДМЕТ ДОГОВОРУ

- 1.1. Предметом Договору є практичне виконання аудиторських перевірок та надання інших аудиторських послуг, надалі – аудиторські послуги.
- 1.2. Аудиторські послуги здійснюються на підставі стандартів аудиту та етики Міжнародної федерації бухгалтерів з дотриманням вимог Закону України «Про аудиторську діяльність» та інших нормативно-правових актів України.
- 1.3. Предмет, обсяг та планова вартість аудиторських послуг визначені в письмовому зверненні Замовника до Виконавця, що викладено у вигляді листів-зобов'язань.

2. ОBOB'ЯЗКИ СТОPIН

2.1. Виконавець зобов'язаний:

- 2.1.1. В аудиторській діяльності дотримуватися вимог Закону України «Про аудиторську діяльність» та інших нормативно-правових актів України, стандартів аудиту, принципів незалежності аудитора та відповідних рішень Аудиторської палати України;
- 2.1.2. Відповідним чином проводити аудиторські послуги;

- 2.1.3. Повідомляти власників, уповноважених ними осіб, замовників про виявлені під час виконання аудиторських послуг недоліки ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності;
- 2.1.4. Зберігати в таємниці інформацію, отриману при виконанні аудиторських послуг. Не розголошувати відомостей, що становлять предмет комерційної таємниці, і не використовувати їх у своїх інтересах або в інтересах третіх осіб;
- 2.1.5. Обмежувати свою діяльність наданням аудиторських послуг та іншими видами робіт, які мають безпосереднє відношення до надання аудиторських послуг у вигляді консультацій, перевірок, експертиз або ведення бухгалтерського обліку;
- 2.1.6. Відповідати перед Замовником за порушення умов договору відповідно до чинних законодавчих актів України.

2.2. Замовник зобов'язаний:

- 2.2.1. Переконатись в тому, що між ним та Виконавцем досягнуто чітке розуміння умов виконання аудиторських послуг, запланованого використання та поширення інформації після її підготовки, форми звіту;
- 2.2.2. Створити Виконавцю належні умови для якісного виконання аудиторських послуг;
- 2.2.3. Не втручатися у практичне виконання аудиторських послуг у спосіб, що порушує незалежність аудиторів, які здійснюють аудит. Відмовитися від тиску на Виконавця з метою зміни його професійної думки;
- 2.2.4. Своєчасно оплатити та прийняти роботу Виконавця за цим Договором відповідно до його умов;
- 2.2.5. Відповідати перед Виконавцем за порушення умов договору відповідно до чинних законодавчих актів України.

3. ПРАВА СТОРІН

3.1. Виконавець має право:

- 3.1.1. Самостійно визначати форми і методи виконання аудиторських послуг на підставі чинного законодавства, стандартів аудиту та умов Договору;

3.1.2. Отримувати необхідні документи, які мають відношення до предмета аудиторських послуг і знаходяться як у Замовника, так і у третіх осіб.

Треті особи, які мають у своєму розпорядженні документи стосовно предмета перевірки, зобов'язані надати їх на вимогу Виконавця. Зазначена вимога повинна бути офіційно засвідчена Замовником;

3.1.3. Отримувати необхідні пояснення в письмовій чи усній формі від керівництва та працівників Замовника;

3.1.4. Перевіряти наявність майна, грошей, цінностей, вимагати від керівництва господарюючого суб'єкта проведення контрольних оглядів, замірів виконаних робіт, визначення якості продукції, щодо яких здійснюється перевірка документів;

3.1.5. Залучати на договірних засадах до участі в проведенні аудиту фахівців різного профілю;

3.1.6. Здійснювати поетапну здачу виконаних робіт.

3.2. Замовник має право:

3.2.1. Вільного вибору аудитора (аудиторської фірми) з дотриманням вимог Закону України «Про аудиторську діяльність» від 22.04.1993 року № 3125-ХІІ;

3.2.2. Одержувати спеціальні консультації від інших професійних бухгалтерів (аудиторів, аудиторських фірм);

3.2.3. Отримувати усні (письмові, факсові, електронні) пояснення з усіх питань, що цікавлять його стосовно проведення аудиту.

4. Порядок здачі та прийому результатів роботи

4.1. Результатом робіт за цим Договором сторони визнають акти виконаних робіт.

4.2. У ході проведення аудиту Виконавець може ознайомити Замовника з попередньою формою звіту, надані попередні результати проведення аудиту. Попередні результати проведеного аудиту є неофіційними. Вони можуть обговорюватися Замовником та Виконавцем з залученням третіх осіб.

5. ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ СТОРІН

5.1. Цивільно-правова відповідальність Виконавця:

- 5.1.1. За неналежне виконання своїх зобов'язань Виконавець несе майнову та іншу відповідальність, визначену в Договорі, відповідно до чинного законодавства;
- 5.1.2. Розмір майнової відповідальності Виконавця не може перевищувати фактично завданих Замовнику збитків з його вини у межах ціни робіт, в яких виявлено недоліки;
- 5.1.3. Всі спори майнового характеру між Виконавцем та Замовником вирішуються у встановленому порядку з дотриманням вимог Закону України «Про аудиторську діяльність».

5.2. Інші види відповідальності аудиторів:

- 5.2.1. За неналежне виконання своїх професійних обов'язків до аудитора Аудиторською палатою України можуть бути застосовані стягнення у вигляді попередження, зупинення дії сертифіката на строк до одного року або анулювання сертифіката.

5.3. Цивільно-правова відповідальність Замовника:

- 5.3.1. Замовник самостійно відповідає за своїми зобов'язаннями;
- 5.3.2. Замовник відповідає за своїми зобов'язаннями усім належним йому майном;

5.4. Інші види відповідальності Замовника:

- 5.4.1. Керівництво Замовника відповідно до Законів України несе персональну відповідальність за повноту та достовірність, юридичну силу бухгалтерських та інших документів, які надаються Виконавцю для проведення аудиту, та за дії, що впливають на незалежність Виконавця;
- 5.4.2. Замовник додатково несе відповідальність за виявлені в ході виконання аудиту фінансові результати та за звітність по них; за початкові залишки на рахунках бухгалтерського обліку та показники звітності, за невиконання рекомендацій Виконавця щодо усунення виявлених невідповідностей (відхилень, помилок тощо).

5.5. У випадках якщо Замовник не надав (надав не повністю чи не своєчасно) необхідні відомості, первинну документацію, або у будь-який інший спосіб створив умови, які сприяли помилкам у роботі Виконавця Виконавець не несе відповідальності за пору-

шення терміну виконання робіт, за помилки, яких він припустився, та за неправильні висновки, яких він дійшов під час проведення аудиту.

5.6. З огляду на перевірки та притаманні аудиту обмеження існує ймовірність та можливість того, що окремі, навіть суттєві відхилення (помилки, відмінності тощо) можуть бути не виявлені в ході перевірки, за що у відповідності до Міжнародних нормативів аудиту Виконавець відповідальності не несе.

6. Вартість робіт і порядок розрахунків

6.1. Вартість робіт розраховується, виходячи з часу, що запланований фахівцями на виконання аудиторських послуг з урахуванням покриття поточних накладних витрат, в залежності від ступеня відповідальності фахівців, їхнього досвіду та відповідної кваліфікації.

6.2. Базові тарифи засновані на погодинній оплаті (без ПДВ) продуктивного робочого часу Виконавця та складають наступне: ___ грн/год, аудитор або професійний бухгалтер – ___ грн/год, помічник аудитора або бухгалтера – ___ грн/год, якщо інше не узгоджено з Замовником у листі – зобов'язанні.

Під продуктивним робочим часом мається на увазі чистий робочий час фахівця, що не включає ознайомлення з обсягом перевірки, вивчення законодавчої бази, перерви та обіди.

6.3. Виконання робіт починається після отримання 100% передоплати планової вартості аудиторських послуг та не раніше дня надання Компанією оригіналів документів для виконання аудиторських послуг, якщо інше не узгоджено з Замовником у листі – зобов'язанні.

6.4. Вартість виконання аудиторських послуг визначається в розмірі, що вказується в актах виконаних робіт.

6.5. Оплата здійснюється Замовником безготівково шляхом перерахування коштів на поточний рахунок Виконавця або внесенням готівки в касу Виконавця.

6.6. За необгрунтовану відмову від прийняття виконаних робіт (не підписання акта протягом встановленого строку) передплата у розмірі фактично відпрацьованих годин фахівцями Виконавця не повертається.

6.7. Порядок і форма розрахунків можуть бути змінені письмовою угодою сторін.

ІНШІ ОСОБЛИВІ УМОВИ

- 7.1. Початок дії Договору – з моменту підписання.
- 7.2. Закінчення дії Договору – після виконання взаємних зобов'язань.
- 7.3. У питаннях, що не передбачені цим Договором, сторони керуються чинним законодавством України.
- 7.4. Даний Договір складений у двох примірниках, що мають рівну юридичну силу.
- 7.5. Всі Додатки та Додаткові Угоди до даного Договору належним чином оформлені та підписані сторонами, є невід'ємною його частиною.
- 7.6. Всі виправлення за текстом даного Договору мають юридичну силу лише в тому

випадку, коли вони засвідчені підписами сторін в кожному окремому випадку.

7. Адреси та реквізити сторін

ВИКОНАВЕЦЬ

ЗАМОВНИК

Адреса: ...
Код ЄДРПОУ
р/р
Банк ...
МФО ...
Платник ...(ПДВ, єдиного податку,
на загальній системі оподаткування)

Адреса: ...
Код ЄДРПОУ
р/р
Банк ...
МФО ...
Платник ...(ПДВ, єдиного податку,
на загальній системі оподаткування)

директор аудиторської фірми

М.П.

.....
.....
М.П.

Лист-пропозиція

Генеральному директору
ТОВ «Екаунтаудит»
пану Гармашу О.М.
Вих. №143 від 28 червня 2007 року

Шановний пане Олегу Михайловичу!

Наглядова рада ВАТ «Енергодар» просить Вас розглянути питання про можливість проведення аудиторської перевірки фінансової звітності нашого акціонерного товариства, що відображає наслідки господарських операцій за період з 01 січня 2007 року по 31 грудня 2007 року. Фінансова звітність підготовлена на підставі вимог Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та діючих в Україні Положень (Стандартів) бухгалтерського обліку й буде включати в себе наступні звітні форми:

- Баланс станом на 31 грудня 2007 року,
- Звіт про фінансові результати за 2007 рік,
- Звіт про власний капітал за 2007 рік,
- Звіт про рух грошових коштів за 2007 рік,
- примітки до річної звітності.

Вважаємо за доцільне повідомити Вас про те, що протягом останніх 5 років аудит фінансової звітності ВАТ «Енергодар» здійснювала аудиторська фірма ТОВ «Аудит-сервіс». У зв'язку з тим, що у 2007 році колишній фінансовий директор ВАТ «Енергодар» став сертифікованим аудитором й увійшов до складу засновників ТОВ «Аудит-сервіс» наглядова рада прийняла рішення про заміну діючого аудитора і вперше звертається до Вашої аудиторської фірми.

Аудиторська перевірка проводиться з метою:

- отримання незалежного судження щодо повноти, достовірності та відповідності фінансової звітності ВАТ «Енергодар» діючим в Україні вимогам складання та подання у фінансових звітах інформації про результати діяльності за 2007 рік,

- надання аудиторського висновку про фінансову звітність для ДКЦПФР України.

У зв'язку з необхідністю обов'язкового подання аудиторського висновку у складі річної звітності до ДКЦПФР України, просимо врахувати вимоги при його складанні.

За результатами проведення аудиту ми очікуємо отримати підсумкову документацію у складі аудиторського звіту та аудиторського висновку.

Бажаний термін проведення основних процедур перевірки: з 01 жовтня 2007 року по 15 лютого 2008 року.

Бажаний термін отримання аудиторського звіту – до 25 лютого 2008 року.

Бажаний термін отримання аудиторського висновку – до 20 березня 2008 року.

З повагою,

Голова наглядової ради
ВАТ «Енергодар»

Аніщенко І.В.

Лист – зобов'язання

Наглядовій раді

ВАТ «Енергодар»

Вих. 12/143 від 15.08.2007 р.

На 143 від 28.06.2007 р.

Ви звернулися із проханням про проведення аудиторської перевірки балансу ВАТ «Енергодар» станом на 31.12.2007 року, а також звіту про фінансові результати, звіту про рух грошових коштів, звіту про власний капітал та приміток, які відбивають наслідки господарських операцій за період з 01 січня 2007 року по 31 грудня 2007 року. Цим листом підтверджується прийняття рішення керівництвом ТОВ «Аудиторська фірма «Екаунтаудит» про можливість виконання завдань на аудит фінансової звітності. Також цим листом засвідчується розуміння завдання, яке сформульоване керівництвом ВАТ «Енергодар» в листі №143 від 28.06.2007 року. Аудиторська перевірка буде проведена з метою висловлення думки про фінансові звіти.

Аудиторська перевірка буде проводитися відповідно до Міжнародних стандартів аудиту. Ці стандарти вимагають дотримання процедур планування та проведення аудиту з метою одержання обґрунтованої впевненості в тому, що фінансові звіти не містять суттєвих викривлень. Аудит передбачає проведення спеціальних тестів з метою отримання доказів. Ці докази необхідні для підтвердження сум показників фінансової звітності, а також повноти розкриття інформації, яка наведена у примітках.

Під час аудиту також буде проводитись оцінка застосовуваних принципів бухгалтерського обліку у відповідності до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність у Україні» від 16.07.99 р. (з подальшими змінами та доповненнями), а також діючих в Україні Положень (Стандартів) бухгалтерського обліку та суттєвих облікових оцінок, здійснених управлінським персоналом, а також оцінку подання фінансових звітів в цілому.

У зв'язку з тестовим характером аудиторської перевірки та іншими, властивими аудиторській перевірці обмеженнями, поряд з обмеженнями, властивими будь-якій системі бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю, існує неминучий ризик того, що навіть деякі суттєві викривлення можуть залишитися невиявленими.

Окрім висновку про фінансові звіти, планується надати Вам окремий лист, який стосується будь-яких виявлених суттєвих недоліків в системах бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю.

Нагадуємо Вам, що керівництво підприємства несе відповідальність за підготовку фінансових звітів, у тому числі за відповідне розкриття інформації. Крім того, у відповідності до статті 9 Закону України «Про аудиторську діяльність» керівництво підприємства несе відповідальність за повноту та достовірність інформації, яка надається для проведення аудиту. Також сюди відноситься відповідальність керівництва підприємства за здійснення заходів внутрішнього контролю, вибір та застосування облікової політики та охорону активів підприємства.

У зв'язку з проведенням аудиторської перевірки, просимо підготувати інформацію та надати відповідні письмові підтвердження стосовно питань, які визначено у Додатку до цього листа. Звертаємо Вашу увагу на важливість дотримання термінів подання відповідної інформації.

Сподіваємося на повноцінне співробітництво з персоналом підприємства і на те, що нам будуть надані всі необхідні для аудиту записи, документація та інша інформація.

Вартість робіт передбачається розраховувати виходячи з часу, витраченого на проведення всіх необхідних процедур аудиторської перевірки (з урахуванням часу на попереднє обстеження та планування аудиту), а також включає покриття поточних витрат, пов'язаних з проведенням запитів та компенсацією витрат на відрядження.

Цей лист вважається дійсним протягом наступних років до моменту припинення терміну його дії, внесення змін або заміни даного листа іншим.

Просимо Вас підписати та повернути доданий примірник цього листа на доказ того, що він відповідає Вашому розумінню умов проведення нами аудиторської перевірки фінансових звітів.

Генеральний директор
ТОВ «Аудиторська фірма «Екаунтаудит»

Гармаш О.М.

Підтверджено від імені ВАТ «Енергодар»
Голова наглядової ради
ВАТ «Енергодар»

Аніщенко І.В.

Дата

**Додаток Е (до розділу 5)
Додаток Е.1**

Голові правління
ВАТ «Енергодар»
Павленко А.В.
Вих. 13/143 від 18.08.2004 р.

Між ТОВ «Аудиторська фірма «Екаунтаудит» та ВАТ «Енергодар» було досягнуто домовленості про укладання договору на проведення аудиту фінансової звітності за наслідками господарської діяльності за період з 01 січня 2004 року по 31 грудня 2004 року.

З метою здійснення попереднього планування обсягів та вартості робіт просимо надати інформацію за переліком та в терміни, які наведено у додатку до цього листа.

У разі відсутності, або заміні окремих позицій інформації, просимо надати пояснення.

Аркуш листка запиту з вашими поясненнями просимо надати разом з підготовленою для нас інформацією.

Генеральний директор
ТОВ «Аудиторська фірма «Екаунтаудит»

Гармаш О.М.

Додаток до листа 13/143 від 18.08.2004 р.

ТОВ «Аудиторська фірма “Екаунтаудит»
 Контрольний листок
 Запиту інформації на проведення аудиту
 Підприємство – ВАТ «Енергодар»
 Період перевірки 01.01 2004 року по 31.12.2004 року

Запит інформації на планування аудиту

№ п/п	Найменування документа	Відмітка про наявність та дата надання	Стисле пояснення щодо відсутності або заміни	Примітки аудитора
1.	Корпоративні документи			
1.	Установчі документи (з наданням копії Статуту в архів аудиторської фірми)			
	Свідоцтво про реєстрацію випуску акцій			
	Реєстр акціонерів станом на 31 грудня 2004 року та їх частки володіння акціями			
	Перелік пов'язаних сторін станом на 31.12.2004 р			
	Реєстратор			
	Список філіалів, представництв, дочірніх підприємств			
	Повний перелік інвестицій в інші підприємства станом на 31.12.2004р.			
	Штатний розклад			
	Протоколи засідань Загальних зборів акціонерів. Правління, Спостережної ради за період з 01.01.2004 р. по дату проведення аудиту.			
	Склад ради директорів			
	Склад ревізійної комісії			
	Ліцензії на види діяльності			
	Звіти та аналіз керівництва про основні підсумки діяльності за поточний рік та перспективи діяльності в найближчому майбутньому (стратегічні цілі та завдання, встановлені в рамках підприємства), а також плани на 2005 р. стосовно наступних показників: Заплановане збільшення виробництва (у процентному відношенні до попереднього року)			

№ п/п	Найменування документа	Відмітка про наявність та дата надання	Стисле пояснення щодо відсутності або заміни	Примітки аудитора
	<ul style="list-style-type: none"> - за рахунок яких факторів (впровадження нового обладнання/ виробничих ліній/ нових технологій/ збільшення продуктивності праці/ розширення виробництва інше) - джерела отримання коштів для здійснення поставлених завдань - інше Зміни та доповнення в наступних групах : <ul style="list-style-type: none"> - основні постачальники машин та обладнання - основні постачальники сировини 			
	Планові показники по виробництву та реалізації (щомісячно та кумулятивно) на 2004 рік та 2005 р. в розрізі основних продуктів реалізації та статей затрат			
	Перелік претензій та судових позовів, виставлених проти підприємства третіми сторонами і виставлених підприємством проти третіх сторін в наступному форматі за _____ рік Опис (включаючи стадію розгляду) Сума тис. грн. Очікуваний результат (за оцінкою керівництва підприємства)			
	Дані про чисельність персоналу – форма «Звіт з праці» річна за 2004 р.			
	Середня кількість працівників та фонд заробітної плати по місяцях			
	Надати інформацію про всі невикористані відпустки працівниками підприємства станом на 31.12.2004 р. у днях і в грошовому виразі			
2	Бухгалтерська, договірна і управлінська документація			
	Податковий статус. Пільги (підстава)			
	Перелік постачальників (при великій кількості основних)			
	Перелік покупців (при великій кількості основних)			

№ п/п	Найменування документа	Відмітка про наявність та дата надання	Стисле пояснення щодо відсутності або заміни	Примітки аудитора
	Журнали реєстрації договорів з постачальниками бланків суворої звітності доручень на отримання ТМЦ прибуткових, видаткових ордерів платіжних доручень інші			
	Договори (по одному договору – представнику від кожного виду фінансово-господарської операції): З постачальниками Підряду з фізичними особами Оренди Застави З матеріально-відповідальними особами			
	Зовнішньоторговельні контракти			
	Акти: Інвентаризації майна і зобов'язань			
	Накази керівника підприємства: Про облікову політику з наданням копії для архіву фірми Про проведення інвентаризації і створення і інвентаризаційної комісії Про систему внутрішнього контролю Про порядок видачі готівки під звіт Про матеріально-відповідальних осіб по зберіганню, переміщення ТМЦ			
	Посадові інструкції			
	Графік інвентаризації			
	Перелік норм і нормативів, які застосовуються			
	Робочий план рахунків			
	Звітність підприємства за останній рік Матеріали по останній податковій перевірці			
	Звітність			
	Детальний перелік та розрахунок всіх резервів, створених станом на 31.12.2004 р.			
	Розрахунок відстроченого податку на прибуток станом на 31.12.2004 р.			

№ п/п	Найменування документа	Відмітка про наявність та дата надання	Стисле пояснення щодо відсутності або заміни	Примітки аудитора
	Податкові декларації по ПДВ, акцизу та податку на прибуток, а також акти перевірок податкової інспекції та інших контрольно-наглядових органів			
	Основні засоби			
	Договори, по яких підприємство орендує основні засоби (такі, що діяли протягом звітного року та такі які будуть діяти у наступному році).			
	Договори, по яких підприємство передало основні засоби в оренду (такі, що діяли протягом звітного року та такі які будуть діяти у наступному році).			
	Договори, по яких підприємство має намір придбати ОЗ у майбутньому.			
	Договори, по яких підприємство має намір продати (передати) ОЗ у майбутньому.			
	Перелік ОЗ, які знаходяться у заставі на дату балансу.			
	Перелік ОЗ, які не увійшли у приватизаційну оцінку й знаходяться на балансі підприємства.			
	Матеріали інвентаризації ОЗ власних, отриманих в оренду та переданих в оренду.			
	<p>Перелік надходження та окремого вибуття основних засобів. Цей перелік повинен включати незавершене будівництво, обладнання до встановлення та нематеріальні активи. Переліки повинні бути деталізовані наступним чином:</p> <p>Для надходжень:</p> <ul style="list-style-type: none"> - ціна придбання (у гривнях і валюті придбання) - дата введення в експлуатацію - інвентарний номер - термін корисної дії (ставка амортизації) - накопичена амортизація <p>Для ОЗ, що вибули:</p> <ul style="list-style-type: none"> - дата вибуття - дата введення в експлуатацію 			

№ п/п	Найменування документа	Відмітка про наявність та дата надання	Стисле пояснення щодо відсутності або заміни	Примітки аудитора
	<ul style="list-style-type: none"> - інвентарний номер - початкова вартість - накопичений знос на дату вибуття - балансова вартість на дату вибуття - виручка від реалізації - прибуток/збиток від продажу/списання 			
	Розрахунок витрат по оренді			
	Зведені матеріали інвентаризації, проведеної на дату, найближчу до кінця звітнього року.			
	Надати перелік запасів, що не використовуються (брак, застарілі інше) станом на 31.12.2004 р. та підлягатимуть списанню в розрізі груп запасів (тара, готова продукція інше).			
	Грошові кошти			
	Перелік усіх банківських рахунків з залишками по них, включаючи заблоковані, а також закриття протягом 2004 р.			
	Копії банківських виписок, які підтверджують залишки на 31.12.2004р.			
	Кредити отримані			
	<p>Детальний перелік кредитів, отриманих від банків станом на 31.12.2004 р. Перелік має містити таку інформацію:</p> <ul style="list-style-type: none"> - сума у валюті походження кредиту <ul style="list-style-type: none"> - еквівалент у гривнях станом на дату надання кредиту та на 21.12.2004 р. - процентна ставка - застава (якщо надавалася) по кожному кредиту - дата надання - дата погашення <p>Договори по кредитах та депозитах (із відповідними договорами застави), що діють станом на 31.12.2004 р.</p>			
	Прибутки та збитки			
	Інформація про реалізацію з деталізацією по основних видах продукції (у кількісному та вартісному вираженні) за 2004 р.			

№ п/п	Найменування документа	Відмітка про наявність та дата надання	Стисле пояснення щодо відсутності або заміни	Примітки аудитора
	Список відпускних цін по всій номенклатурі продукції що діяли протягом 2004 р. Дану інформацію також необхідно підготувати в наступному форматі: Найменування продукції, послуги ПДВ, грн Продаж в Україні, грн Експорт, грн			
	Перелік та сума рахунків від постачальників, що відносяться до попереднього звітного періоду, але були проведені в звітному, тобто в 2004-му році. Така інформація потрібна на 31.12.2004 р.			
	Перелік дебіторів та сума реалізації, що відносяться до попереднього звітного періоду, але були проведені в звітному, тобто 2004-му році. Така інформація потрібна на 31.12.2004 р.			
	Надати всі накладні, пов'язані з закупівлями протягом останніх 15 днів 2004 р та перших 7 днів 2005 р.			
	<i>Дебітори та кредитори</i>			
	Детальний перелік дебіторів (з розбивкою по всіх субрахунках) станом на 31.12.2004 р. з зазначенням дати виникнення боргу, назви, суми в гривнях та іноземній валюті. Залишки в розрахунках між спорідненими сторонами повинні бути відзначені у складі цих розшифровок окремо.			
	Детальний перелік авансів виданих станом на 31.12.2004 р. з зазначенням дати виникнення боргу. Аванси по основних засобах повинні бути відображені окремо			
	Детальний перелік кредиторів з розбивкою по всіх субрахунках станом на 31.12.2004 р. - детальна розшифровка по торговельній заборгованості - детальна розшифровка по авансах отриманих - детальна розшифровка по іншій заборгованості			

№ п/п	Найменування документа	Відмітка про наявність та дата надання	Стисле пояснення щодо відсутності або заміни	Примітки аудитора
	Залишки в розрахунках між спорідненими сторонами повинні бути відзначені у складі цих розшифровок окремо. Розшифровки повинні збігатися зі звітними даними.			
	Акти звірок з кредиторами			
	Акти звірок з дебіторами			
	Розшифровки витрат за рік по наступних статтях: - адміністративні витрати - витрати на збут - інші операційні витрати			
	Договори комісії на реалізацію продукції, що діяли протягом січня та грудня			
	Договори на реалізацію продукції на експорт, що діяли протягом першого та четвертого кварталу			
	Звіти комісіонерів про реалізовану продукцію за березень, червень, вересень, грудень			

Відповідь на запит підготовлено:

Повноту отримання інформації на запит перевірено:

Представник ВАТ «Енергодар»

Представник ТОВ «Аудиторська фірма «Екаунтаудит»

Голова правління

Заступник генерального директора

ТОВ «Аудиторська фірма «Екаунтаудит»

Павленко А.В.

Міткевич О.В.

Дата «__» _____

Витяг з МСА 300 «Планування»

...

Додаток

Приклади питань, які розглядає аудитор під час вибору загальної стратегії аудиту

У цьому Додатку наведені приклади питань, які розглядає аудитор під час вибору загальної стратегії аудиту. Ці питання можуть вплинути і на детальний план аудиту. Наведені приклади покривають значний діапазон питань, які можуть стосуватися багатьох завдань. Хоча деякі з прикладів, що їх наведено нижче, можуть вимагатися до виконання іншими МСА, не всі з них стосуються кожного завдання з аудиту, а сам їх перелік не є повним. Крім цього, аудитор може розглядати ці питання зовсім в іншій послідовності.

Обсяг аудиторської перевірки

Аудитор може розглядати наступні питання під час визначення обсягу аудиторської перевірки:

- Концептуальна основа фінансової звітності, на основі якої готувалася фінансова інформація, що підлягає аудиту, включно з необхідністю погодження її з іншою концептуальною основою фінансової звітності.
- Специфічні вимоги галузі до звітності, наприклад, звіти, що вимагаються регуляторними органами галузі.
- Очікуване покриття аудитом включно з кількістю та місцем розташування дочірніх підрозділів, які будуть проходити аудит.
- Характер управління дочірніх підрозділів материнською компанією, що визначає, як консолідується група.
- Обсяг аудиту дочірніх підрозділів іншими аудиторами.
- Характер сегментів бізнесу, які будуть проходити аудит, включно з потребою в спеціальних знаннях.
- Використана валюта звітності включно з необхідністю перерахунку валют для фінансової інформації, що проходить аудит.
- Необхідність законодавчо встановленого аудиту для фінансових звітів окремих дочірніх підрозділів, окрім аудиту в цілях консолідації.
- Наявність внутрішнього аудиту та ступінь, до якого аудитор може потенційно покладатися на його роботу.

- Використання суб'єктом господарювання сервісних організацій та отримання аудитором доказів щодо структури або заходів контролю, який вони виконують.

- Очікуване використання аудиторських доказів, отриманих під час попередніх аудиторських перевірок, наприклад, аудиторських доказів щодо процедур оцінки ризиків та тестування контролю.

- Вплив інформаційних технологій на аудиторські процедури включно з наявністю даних та очікуваним використанням комп'ютерних методів аудиту.

- Координація очікуваного покриття і часу аудиторської роботи та будь-яких перевірок проміжної фінансової інформації та вплив на аудит Інформації, отриманої під час таких перевірок.

- Обговорення питань, які можуть вплинути на аудит, з персоналом фірми, який несе відповідальність за надання інших послуг суб'єкту господарювання.

- Наявність персоналу клієнта та даних. Цілі надання звітності, строки аудиту та необхідне інформування може розглядати наступні питання під час уточнення цілей надання по завданню, строки аудиту та характер необхідного інформування:

- Графік надання звітності суб'єкта господарювання, наприклад, дата надання проміжної та кінцевої звітності.

- Організація зустрічей з найвищим управлінським та управлінським персоналом для обговорення характеру, обсягу та строків аудиторської роботи.

- Обговорення з найвищим управлінським та управлінським персоналом очікуваного типу та строків надання звітів та висновків, а також інше інформування, як письмове, так і усне, включно з аудиторським висновком, листом керівництву та інформуванням найвищого управлінського персоналу.

- Обговорення з управлінським персоналом очікуваного інформування про статус аудиторської роботи впродовж виконання завдання та очікуваних результатів аудиторських процедур.

- Отримання інформації від аудиторів дочірніх підрозділів щодо очікуваних типів та строків надання звітів та інше інформування у зв'язку з аудитом дочірніх підрозділів.

- Очікувані характер та строки взаємного обміну інформацією членів групи з завдання включно з характером та строками зборів членів групи, а також строки проведення перевірки виконаної роботи.

- Необхідність інформування третіх сторін включно з відповідальністю за надання законодавчо встановлених або контрактних звітів.

Напрямок аудиту

Аудитор може розглядати такі питання під час визначення напрямку аудиту:

- Щодо суттєвості:
 - ◆ встановлення суттєвості при плануванні.
 - ◆ встановлення суттєвості та інформування про неї аудиторів дочірніх підрозділів.
 - ◆ перегляд суттєвості в процесі виконання аудиторських процедур протягом аудиторської перевірки.
 - ◆ ідентифікація суттєвих компонентів та залишків на рахунках.
 - Ділянки аудиту, де ризик суттєвих викривлень є вищим.
 - Вплив оціненого ризику суттєвого викривлення на рівні фінансових звітів у цілому на напрямок аудиту, нагляд та перевірку.
 - Відбір групи з завдання (включно з особою, що буде перевіряти контроль якості виконання завдання, якщо це необхідно) та розподіл аудиторської роботи між членами групи включно з призначенням відповідно досвідчених членів групи на ділянки, де ризики суттєвих викривлень можуть бути вищими.
 - Складання бюджету завдання включно з розглядом відповідної кількості часу, необхідного для перевірки ділянок, де ризики суттєвих викривлень можуть бути вищими.
 - Спосіб, яким аудитор доводить до відома членів групи з завдання необхідність ставлення з сумнівом та дотримання професійного скептицизму під час отримання та оцінки аудиторських доказів.
 - Результати попередніх аудиторських перевірок, що включали оцінку операційної ефективності внутрішнього контролю, а також природу ідентифікованих слабкостей та дії у відповідь.
 - Докази прихильності управлінського персоналу до створення і функціонування надійного внутрішнього контролю включно з доказами відповідного документування такого внутрішнього контролю.
 - Обсяг операцій, що можуть визначити, чи буде ефективним для аудитора покладання на внутрішній контроль.
 - Роль, яка відводиться внутрішньому контролю суб'єктом господарювання, для успішного ведення бізнесу.
 - Важливі бізнесові події, що впливають на суб'єкт господарювання, наприклад, зміни в інформаційних технологіях та бізнесових проце-

сах, зміни ключового управлінського персоналу, придбання, злиття та продаж або ліквідація частини бізнесу.

- Важливі події у галузі. Наприклад, зміни в нормативних актах галузі або нові вимоги до звітності.

- значні зміни основи фінансової звітності, наприклад, зміни стандартів обліку.

- інші значні застосовні зміни, наприклад, зміни в законодавчому середовищі, які впливають на суб'єкт господарювання.

ЗАТВЕРДЖУЮ

Директор ТОВ

«Аудиторська фірма «Екаунтаудит»

Гармаш О.М.

« _____ » _____

Загальний план аудитуПідприємствоВид перевіркиДоговірПеріод перевіркиСклад аудиторської групиКерівник аудиторської групи**ВАТ «Енергодар»****аудит річної фінансової звітності****№15 від 15.08.2006 року****01.01.2006 року по 31.12.2006 року****4 особи****Павленко А.В.**

№ п/п	Найменування запланованих робіт	Трудом- кість робіт, людино- днів	Період виконання
1.	Збір необхідної інформації про діяльність клієнта	3,0	Липень- серпень 2006р.
2.	Перевірка виконання рекомендацій та зауважень по результатах попереднього аудиту	1,5	Серпень 2006р.
3.	Вивчення та аналіз системи бухгалтерського обліку, яка діяла протягом періоду, що підлягає перевірці	4,0	Вересень 2006 р.
4.	Дослідження фінансово-господарських договорів, що діяли протягом періоду перевірки	5,0	Вересень- жовтень 2006 р.
5.	Вивчення операцій фінансово-інвестиційного циклу та підтвердження залишків статей балансу, що входять до складу необоротних активів		Листопад – грудень 2006 р.
5.1.	Підтвердження статей Балансу та показників Звіту про фінансові результати за наслідками операцій з нематеріальними активами	3,0	

№ п/п	Найменування запланованих робіт	Трудом- кість робіт, людино- днів	Період виконання
5.2	Підтвердження статей Балансу та показників Звіту про фінансові результати за наслідками операцій з: - основними виробничими засобами; - основними не виробничими засобами	5,0	
5.3	Вивчення операцій та підтвердження показників Звіту про фінансові результати за наслідками операцій: - операційної оренди; - фінансової оренди	1,5	
5.4	Підтвердження статей Балансу та показників Звіту про фінансові результати за наслідками операцій з: - незавершеного будівництва; - довгострокових фінансових інвестицій; - довгострокової дебіторської заборгованості	2,5	
6.	Вивчення операцій циклу придбання та підтвердження залишків статей балансу, що входять до складу запасів та розрахунків з постачальниками		Грудень 2006 р. – січень 2007 р.
6.1	Підтвердження статей Балансу та показників Звіту про фінансові результати за наслідками операцій з: - сировиною; - тарою; - малоцінними та швидкозношуваними матеріальними активами; - товарами	6,0	
6.2	Підтвердження статей Балансу по розрахунках з: - постачальниками товарів, робіт, послуг - векселів виданих	4,0	
6.3	Підтвердження статей Балансу: - довгострокові зобов'язання; - короткострокові кредити банків	1,5	
7.	Вивчення операцій циклу виробництва		Листопад 2006р. – грудень 2007 р.
7.1	Дослідження складу та порядку відображення операційних витрат у відповідних статтях Балансу та Звіту про фінансові результати: - незавершеного виробництва; - готової продукції; - собівартості реалізованої продукції;	6,0	

№ п/п	Найменування запланованих робіт	Трудомі- кість робіт, людино- днів	Період виконання
	- адміністративних витрат; - витрат на збут; - інших операційних витрат		
7.2	Підтвердження статей Балансу: - поточні зобов'язання за розрахунками з оплати праці; - поточні зобов'язання за розрахунками зі страхування; - поточні зобов'язання з позабюджетних платежів	3,0	
8.	Вивчення операцій циклу реалізації та отримання доходів		Грудень 2006р. Сі- чень 2007 р.
8.1	Дослідження складу та підтвердження доходів від основної діяльності у Звіті про фінансові результати	3,0	
8.2	Дослідження порядку формування об'єкта оподаткування податком на прибуток	10,0	
8.3	Дослідження порядку формування та підтвердження розміру витрат (доходів) з податку на прибуток	1,0	
8.4	Підтвердження статей Балансу: - дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги (первісна вартість); - резерв сумнівних боргів	3,0	
8.5	Дослідження складу та підтвердження інших операційних доходів	0,5	
8.6	Дослідження складу та підтвердження доходів від неопераційної діяльності	0,5	
8.7	Вивчення операцій з грошовими коштами та їх еквівалентами: - в національній валюті; - в іноземній валюті	1,0	
9.	Підтвердження статей Балансу, що входять до складу власного капіталу	0,5	Січень 2007 р.
10.	Перевірка порядку формування показників Звіту про власний капітал та Звіту про рух грошових коштів	0,5	Січень 2007 р.
11.	Підготовка аудиторського звіту	5,0	Лютий 2007 р.
12.	Перевірка виконання рекомендацій і зауважень, виявлених у процесі аудиту і відображених в аудиторському звіті	1,0	Лютий 2007 р.

№ п/п	Найменування запланованих робіт	Трудом- кість робіт, людино- днів	Період виконання
13.	Управління і контроль якості проведення аудиторської перевірки	5,0	Листопад 2006р – січень 2007 р.
14.	Підготовка аудиторського висновку	1,0	Березень 2007 р.
	Разом:	78,0	

ЗАТВЕРДЖУЮ

Директор ТОВ «Аудиторська фірма «Екаунтаудит»

Гармаш О.М.

« _____ » _____

ТОВ «Аудиторська фірма «Екаунтаудит»

Бюджет витрат часуПідприємство**ВАТ «Енергодар»**Вид перевірки**операційна перевірка податкової звітності**Період перевірки**01.01.2006 року по 30.06.2007 року**

№ п/п	Найменування робіт	Трудоемкість робіт, людино-днів, всього	Розподіл витрат часу між працівниками				Фактичні витрати часу	Пояснення
			Асистент 1	Асистент 2	Ст. аудитор	Контроль		
1.	Вивчення та аналіз системи бухгалтерського обліку, яка діяла протягом періоду, що підлягає перевірці та ознайомлення з установчими документами	2,4	0,2	0,2	1,8	0,2		
2.	Аналіз господарських договорів, які діяли протягом періоду перевірки	1,9			1,5	0,4		
3.	Перевірка складу та правильності визначення активів та зобов'язань станом на 30.06.2007 року:							
3.1.	нематеріальних активів	0,6	0,1		0,5			
3.2.	основних засобів	1,3	0,5	0,5	0,3			
3.3.	незавершених капітальних вкладень	0,9		0,4	0,4	0,1		
3.4.	запасів	2,6	1,5	0,5	0,5	0,1		

№ п/п	Найменування робіт	Трудосмкість робіт, людино-днів, всього	Розподіл витрат часу між працівниками				Фактичні витрати часу	Пояснення
			Асистент 1	Асистент 2	Ст. аудитор	Контроль		
3.5.	дебіторської заборгованості по розрахунках з покупцями	0,6	0,1	0,2	0,1	0,2		
3.6.	дебіторської заборгованості за виданими авансами	0,9	0,3	0,4	0,2			
3.7.	іншої дебіторської заборгованості	2,1	0,5	1,3	0,3			
3.8.	дебіторської заборгованості по розрахунках з бюджетом	2,1	0,5	1,3	0,3			
3.9.	витрат майбутніх періодів	0,5	0,2	0,2	0,1			
3.10.	кредиторської заборгованості по розрахунках з постачальниками	0,6	0,2	0,3	0,1			
3.11.	кредиторської заборгованості з отриманих авансів	0,4	0,1	0,1	0,1	0,1		
3.12.	кредиторської заборгованості по розрахунках з бюджетом	0,9	0,1	0,1	0,5	0,2		
3.13.	кредиторської заборгованості по розрахунках з фондами соціального страхування	1,2	0,1	0,1	0,8	0,2		
3.14.	кредиторської заборгованості по розрахунках з працівниками	1,1	0,4	0,3	0,3	0,1		
3.15.	іншої кредиторської заборгованості	1,4	0,3	0,7	0,3	0,1		
3.16.	довгострокові позики	0,2			0,2			
4.	Перевірка операцій, пов'язаних з податковим обліком основних засобів та нематеріальних активів за період з 01.01 2005 року по 30.06.2007 року:							

№ п/п	Найменування робіт	Трудосмкість робіт, людино-днів, всього	Розподіл витрат часу між працівниками				Фактичні витрати часу	Пояснення
			Асистент 1	Асистент 2	Ст. аудитор	Контроль		
4.1.	правильність класифікації в податковому обліку об'єктів ОЗ та правильність визначення суми первісної вартості ОЗ, яка підлягає амортизації,	0,6	0,1	0,1	0,3	0,1		
4.2.	правильність відображення в податковому обліку витрат на поліпшення ОЗ,	0,4			0,3	0,1		
4.3.	перевірка операцій з орендованими ОЗ	0,1			0,1			
4.4.	перевірка правильності нарахування амортизації	0,6			0,5	0,1		
5.	Перевірка правильності визнання нематеріальних активів	0,1			0,1			
	перевірка правильності нарахування амортизації НА	0,1			0,1			
6	Перевірка порядку формування валових доходів:							
6.1.	по операціях надання агентських послуг банку з обміну валют	1,5			1,3	0,2		
6.2.	по операціях продажу товарів (послуг)	1,5	0,3	0,2	0,8	0,2		
7.	Аналіз впливу операцій з пов'язаними особами та неплатниками податку на прибуток на валові доходи (перевірка правильності застосування звичайних цін)	0,3			0,2	0,1		
8.	Перевірка правильності формування виручки з метою сплати єдиного податку	1,8	0,2	0,1	1,2	0,3		

№ п/п	Найменування робіт	Трудосмкість робіт, людино-днів, всього	Розподіл витрат часу між працівниками				Фактичні витрати часу	Пояснення
			Асистент 1	Асистент 2	Ст. аудитор	Контроль		
9.	Перевірка порядку формування валових витрат:							
9.1.	по операціях з отримання послуг	3,0	0,6	0,4	1,8	0,2		
9.2.	по операціях з підзвітними особами	0,6	0,3	0,2	0,1			
9.3.	по операціях з оплати праці	0,2		0,1	0,1			
9.4.	по операціях нарахування обов'язкових податкових платежів	0,2			0,2			
9.5.	по операціях нарахування внесків до соціальних фондів	0,2			0,2			
10.	Аналіз податкових наслідків операцій з надання та отримання поворотних допомог	0,6			0,5	0,1		
11.	Аналіз порядку врахування сум сплачених патентів на розмір податкових зобов'язань з податку на прибуток	0,7		0,1	0,5	0,1		
12.	Аналіз впливу операцій пов'язаних з використанням прибутку на розрахунки з податку на прибуток	0,2			0,2			
13.	Перевірка порядку формування податкових зобов'язань з податку на додану вартість	4	1,0	1,5	1,0	0,5		
14.	Перевірка порядку формування податкового кредиту з податку на додану вартість	5	1,5	1,5	1,5	0,5		
15.	Перевірка операцій по договорах суборенди з приватними підприємцями	3	1,2	0,8	0,8	0,2		

№ п/п	Найменування робіт	Трудосмкість робіт, людино-днів, всього	Розподіл витрат часу між працівниками				Фактичні витрати часу	Пояснення
			Асистент 1	Асистент 2	Ст. аудитор	Контроль		
16.	Підготовка підсумкових документів:							
	- аудиторського звіту;	5,6	0,4	0,6	4,0	0,6		
	РАЗОМ:	52,0	10,7	12,2	24,1	5,0		
	Тарифна ставка, грн. за день:	X	100,0	120,0	250,0	300,0		
	Загальні витрати на оплату праці, грн.:	10059,0	1070,0	1464,0	6025,0	1500,0		
	Запланована вартість робіт за договором (разом з ПДВ), грн.	40250,0	X	X	X	X		

ТОВ «Аудиторська фірма “Екаунтаудит»
Робочі документи по розділу “Аудит запасів»

Підприємство _____

Період перевірки _____

ПРОГРАМА АУДИТУ ЗАПАСІВ

Мета:

1. Отримати докази щодо тверджень: існування, повнота, оцінка вартості, права і зобов'язання, подання і розкриття.
2. Встановлення достовірності інформації щодо фактичної наявності та оцінки виробничих запасів, напівфабрикатів, МШП, готової продукції, товарів на дату складання балансу.
3. Перевірка повноти та своєчасності відображення первинних даних по обліку запасів у зведених документах та облікових регістрах.
4. Перевірка правильності ведення обліку запасів відповідно до діючих законодавчих та нормативних актів, облікової політики господарюючого суб'єкта
5. Перевірка достовірності відображення залишку запасів у звітності.

Запаси на підприємстві обліковуються на наступних рахунках

№ балансового рахунка	Опис рахунка

№	Перелік аудиторських процедур	Виконавець	Індекс роб. документа	Примітки
1	2	3	4	5
1	Перевірка фактичної наявності запасів (за умови нагляду аудитором проведення інвентаризації запасів додатково розглядається “Програма аудиту для нагляду за проведенням інвентаризації запасів» Перевірка організації складського господарства, стану збереження запасів			Копія “Відомості результатів інвентаризації»

1	2	3	4	5
2	<p>Перевірка повноти оприбуткування запасів при наявності документів, які підтверджують їх придбання:</p> <ul style="list-style-type: none"> - вибіркове взаємне зрівняння господарських договорів, накладних, розрахунків-фактур, тощо та облікових реєстрів на предмет ідентичності ряду показників: номенклатури, ціни, кількості, дат оприбуткування тощо 		5.3	
3	<p>Перевірка організації контролю за зберіганням, використанням та погашенням доручень:</p> <ul style="list-style-type: none"> - звірення по прибуткових документах, чи не було випадків передачі доручень іншим особам, зміни назви постачальників тощо - звірення даних графі «Відмітка про використання доручень» журналу обліку доручень ф.М-3 з даними первинних документів по оприбуткуванню запасів на складі - перевірка своєчасності здачі до бухгалтерії невикористаних доручень (строки, відмітки) 		5.4	
4	<p>Звірення правильності оформлення надходження та відпуску (списання запасів):</p> <ul style="list-style-type: none"> - перевірка даних первинних документів із записами складського обліку - взаємне звірення даних матеріального звіту та накладних, рахунків-фактур, лімітно-забірних карт з метою виявлення не вказаних у звіті первинних документів, підтвердження облікової ціни, наявності підписів матеріально-відповідальних осіб тощо - звірення віднесення в підзвіт окремим особам відпущених запасів, які не повинні списуватися в момент відпуску на витрати виробництва - перевірка кореспонденції рахунків на відпуск запасів в Головній книзі 		5.5- 5.8	

1	2	3	4	5
5	Перевірка операцій списання запасів при втратах: <ul style="list-style-type: none"> - дотримання встановленого порядку оформлення - перевірка правильності застосування норм природного убутку при виявленні нестач 		5-10	
6	Перевірка дотримання лімітів з відпуску запасів: <ul style="list-style-type: none"> - зустрічна звірка лімітно-забірних карт з документами на витрачання 			
7	Перевірка незавершеного виробництва: <ul style="list-style-type: none"> - витрати на виробництво, калькуляція собівартості - відповідність оцінки незавершеного виробництва 			
8	Дослідження стану матеріальної відповідальності за шкоду, заподіяну підприємству			
9	Перевірка своєчасності пред'явлення претензій за якістю та кількістю запасів			
10	Перевірка достовірності інформації про запаси, що відображаються в примітках до фінансової звітності згідно з нормами П(С)БО 9			
11	Перевірка правильності визнання запасів активами згідно з П(С)БО 9: <ul style="list-style-type: none"> - чи є імовірність того, що підприємство отримає економічні вигоди, пов'язані з використанням запасів - чи достовірно визначена вартість запасів 			
12	Перевірка правильності визначення первісної вартості запасів при їх придбанні: <ul style="list-style-type: none"> - визначення при придбанні, виготовленні - на підставі яких документів (висновків) визначено справедливую вартість запасів, отриманих безкоштовно, внесених до статутного капіталу, придбаних в обмін 			
13	Перевірка правильності відображення в обліку операцій по списанню запасів		5.10	

1	2	3	4	5
14	Перевірка, який з методів оцінки запасів при відпуску їх у виробництво, продаж, або інше вибуття застосовується на підприємстві: <ul style="list-style-type: none"> - згідно з наказом про облікову політику - фактично (способом звірки даних аналітичного обліку та розрахунків) 			
15	Чи правильно відображена в бух. обліку одиниця обліку запасів (найменування або однорідна група)		5.11	
16	Перевірка відповідності даних обліку МШП положенням облікової політики в частині обліку МШП		5.9	
17	Перевірка достовірності даних по залишках запасів у фінансовій звітності: <ul style="list-style-type: none"> - чи відображаються запаси за найменшою з двох оцінок: початковою вартістю або вартістю чистої реалізації запасів 			
18	Перевірка відповідності даних аналітичного обліку даним Головної книги, звітності			
19	Формування реєстрів виявлених порушень		5.12	

Склав _____

Перевірив _____

**ДОДАТОК 1 ДО МСА 315 «РОЗУМІННЯ СУБ'ЄКТА
ГОСПОДАРЮВАННЯ І ЙОГО СЕРЕДОВИЩА ТА ОЦІНКА
РИЗИКІВ СУТТЄВИХ ВИКРИВЛЕНЬ»**

(витяг)

...

Розуміння суб'єкта господарювання та його середовища

Цей додаток забезпечує додаткові рекомендації з питань, які аудитор може розглядати при отриманні розуміння галузі, особливостей регулювання та інших зовнішніх факторів, які впливають на суб'єкт господарювання, в тому числі таких, як застосовна концептуальна основа фінансової звітності; характер суб'єкта господарювання; цілі і стратегії та пов'язані з ними ризики бізнесу; оцінка та розгляд результатів фінансової діяльності суб'єкта господарювання. Наведені приклади охоплюють широке коло питань, які стосуються багатьох аудиторських завдань; однак не всі питання можуть мати відношення до кожного завдання, а перелік наведених прикладів не обов'язково є вичерпним. Додаткові рекомендації з питань внутрішнього контролю містяться в Додатку 2.

Галузь, нормативна база та інші зовнішні фактори, в тому числі застосовна концептуальна основа фінансової звітності

Приклади питань, які може розглядати аудитор в ході перевірки, включають такі аспекти:

- Умови галузі
- Ринок та конкуренція, в тому числі попит, місткість та цінова конкуренція;
- Циклічна або сезонна діяльність;
- Технологія продукту, що має відношення до продуктів суб'єкта господарювання;
- Енергопостачання і вартість енергії
- Регулятивне середовище
- Принципи бухгалтерського обліку та особливості практики в галузі
- Нормативна база для регулювання галузі
- Законодавчі та нормативні положення, які суттєво впливають на діяльність суб'єкта господарювання
- Нормативні вимоги
- Безпосередня наглядова діяльність

- Оподаткування (податки на корпорації та інші податки)
- Політика уряду, яка на поточний момент впливає на бізнес суб'єкта господарювання
 - Монетарна політика, в тому числі валютне регулювання
 - Фіскальна політика
 - Фінансові стимули (наприклад, державні програми допомоги)
 - Тарифи, торговельні обмеження
 - Вимоги, пов'язані з охороною довкілля, що впливають на бізнес суб'єкта господарювання
 - Інші зовнішні фактори, які наразі впливають на бізнес суб'єкта господарювання
 - Загальний рівень економічної активності (наприклад, спад, зростання)
 - Ставки відсотка і доступність фінансування
 - Інфляція, ревальвація грошової одиниці. Характер суб'єкта господарювання

Приклади питань, які може розглядати аудитор в ході перевірки, включають такі аспекти:

Ведення бізнесу

- Характер джерел отримання доходів (наприклад, виробництво, оптова торгівля, банківська справа, страховий бізнес або надання інших фінансових послуг, імпорتنі/експортні операції, торгівля, комунальні послуги, транспортування, технологічні продукти та послуги);
- Продукти або послуги та ринки (наприклад, основні клієнти та контракти, умови оплати, маржа прибутку, частка ринку, конкуренти, експортні операції, ціноутворення, політика, репутація продуктів, гарантійний сервіс, портфель замовлень, тенденції, стратегія маркетингу та цілі, процес виробництва);
- Здійснення операції (наприклад, етапи та методи виробництва, сегменти бізнесу, надання товарів і послуг, деталі щодо розширення діяльності або її спаду);
- Об'єднання, спільні підприємства та передача функцій стороннім організаціям;
- Використання електронної комерції, в тому числі продаж через Інтернет та діяльність з маркетингу;
- Географічна розпорошеність та галузева сегментація;

- Місцезнаходження виробничих цехів, складських та офісних приміщень;
- Ключові клієнти;
- Важливі постачальники товарів та послуг (наприклад, довгострокові контракти, стабільність поставок, умови оплати, імпорт, способи поставки, як-то система оперативної поставки);
- Робоча сила (наприклад, за місцезнаходженням, постачання, рівні заробітної плати, угоди з профспілками, пенсійні та інші виплати після звільнення, соціальні пакети або умови преміальних виплат, державне регулювання питань зайнятості);
- Діяльність та витрати на дослідження і розробки;
- Операції зі зв'язаними сторонами.

Інвестиції

- Придбання, злиття або вибуття видів діяльності (заплановане або таке, що відбулося нещодавно);
- Інвестиції в цінні папери або їх продаж і кредити;
- Капітальні інвестиції, в тому числі Інвестиції в основні засоби та технології, будь-які заплановані або нещодавні зміни;
- Інвестиції в неконсолідовані суб'єкти господарювання, в тому числі в товариства, спільні підприємства та спеціалізовані суб'єкти господарювання.

Фінансування

- Структура групи – основні дочірні підприємства та асоційовані суб'єкти господарювання, в тому числі консолідовані і неконсолідовані структури;
- Структура заборгованості, в тому числі умови, обмеження, гарантії та позабалансові фінансові угоди;
- Лізинг основних засобів для використання в бізнесі;
- Фактичні власники (місцеві, іноземні, ділова репутація та досвід);
- Зв'язані сторони;
- Використання похідних фінансових інструментів.

Фінансова звітність

- Принципи бухгалтерського обліку та особливості галузевої практики;
- Практика визнання доходу;
- Облік справедливої вартості;
- Запаси (наприклад, місцезнаходження, кількість);

- Активи, зобов'язання та операції, деноміновані в іноземній валюті;
- Суттєві категорії, властиві конкретній галузі (наприклад, кредити та інвестиції для банків, дебіторська заборгованість та запаси для виробників, дослідження та розробки для фармацевтичних компаній);
- Відображення в обліку незвичайних або складних операцій, в тому числі у спірній або у новій ділянці (наприклад, відображення в обліку відшкодування на основі акцій);
- Подання фінансових звітів та розкриття інформації у фінансових звітах.

Мета, стратегія та пов'язані з ними ризики бізнесу

Приклади питань, які може розглядати аудитор в ході перевірки, включають такі аспекти;

- Існування мети (тобто як суб'єкт господарювання вирішує питання, пов'язані з галузевою специфікою, нормативними вимогами та з іншими зовнішніми факторами), пов'язаної, наприклад, з таким, як;
 - Події або зміни в галузі {потенційний ризик, пов'язаний з ними, може полягати, скажімо, у відсутності управлінського персоналу відповідної кваліфікації чи браку досвіду для адаптації до певних змін, що відбуваються в галузі);
 - Нові продукти та послуги (пов'язаний з цим потенційний ризик може, наприклад, полягати у зростанні недоброякісної продукції);
 - Розширення бізнесу (пов'язаний з цим потенційний ризик може, наприклад, полягати у неточній оцінці попиту);
 - Нові вимоги щодо бухгалтерського обліку (пов'язаний з цим потенційний ризик може, наприклад, полягати у їх неповному або неналежному запровадженні, або у зростанні витрат);
 - Нормативні вимоги (пов'язаний з цим потенційний ризик може, наприклад, полягати у більшому законодавчому тиску);
 - Поточні та майбутні фінансові потреби (пов'язаний з цим потенційний ризик може, наприклад, полягати у втраті фінансування через нездатність суб'єкта господарювання виконати вимоги);
 - Використання інформаційних технологій (пов'язаний з цим потенційний ризик може, наприклад, полягати у несумісності систем і процесів).

- Результати реалізації стратегії, особливо будь-які наслідки, які призведуть до нових вимог бухгалтерського обліку (пов'язаний з цим потенційний ризик може, наприклад, полягати у неповному або неналежно-му впровадженні).

Оцінка і огляд результатів фінансової діяльності

Приклади питань, які може розглядати аудитор в ході перевірки, включають такі аспекти:

- Ключові показники (коефіцієнти та оперативна статистика);
- Ключові показники результатів діяльності;
- Оцінка результатів роботи працівників та політика щодо стимулюючої винагороди (виплати премій);
- Тенденції;
- Застосування прогнозів, бюджетів та аналізу відхилень;
- Аналітичні звіти і звіти за результатами кредитного рейтингу;
- Аналіз конкурентів;
- Результати фінансової діяльності за періодами (зростання доходів, прибутковість, леверидж).

Умови та події, які можуть вказувати на ризики суттєвого викривлення

Далі наводимо приклади умов та подій, які можуть вказувати на існування ризиків суттєвого викривлення. Наведені приклади охоплюють широке коло умов та подій; однак, не всі події та умови можуть мати відношення до кожного завдання з аудиторської перевірки, а перелік прикладів необов'язково має бути вичерпним.

- Діяльність в економічно нестабільних регіонах, наприклад, в країнах зі значним знеціненням грошової одиниці або в країнах з гіперінфляцією.
- Діяльність, пов'язана з ризиком нестабільних ринків, наприклад, торгівля ф'ючерсами.
- Складне і надмірне регулювання.
- Проблеми безперервності діяльності підприємства та ліквідності, в тому числі втрата великих клієнтів.
- Перешкоди в доступності капіталу та кредитів.
- Зміни в галузі, до якої належить суб'єкт господарювання.
- Зміни в ланцюгу постачання.
- Розробка або пропозиція нових продуктів або послуг, або ж перехід до нових видів діяльності.

- Розширення в нових регіонах.
- Зміни всередині суб'єкта господарювання, як-то велике придбання або реорганізація чи інші незвичайні події.
- Ймовірність продажу суб'єктів господарювання або сегментів бізнесу.
- Складні асоціації та спільні підприємства.
- Використання позабалансового фінансування, спеціалізовані суб'єкти господарювання та інші складні домовленості щодо фінансування.
- Суттєві операції зі зв'язаними сторонами.
- Нестача персоналу з належним знанням бухгалтерського обліку і з належними навичками підготовки фінансових звітів.
- Перестановки на ключових посадах, в тому числі серед ключових керівників
 - Слабкі сторони внутрішнього контролю, особливо ті, що не усуваються управлінським персоналом.
 - Невідповідність стратегії суб'єкта господарювання у сфері інформаційних технологій стратегії його бізнесу.
 - Зміни в середовищі інформаційних технологій.
 - Установка суттєвих нових систем інформаційних технологій, пов'язаних з фінансовою звітністю.
 - Перевірка фінансових результатів діяльності суб'єкта господарювання регуляторними та державними органами
 - Викривлення в минулих періодах, дані щодо помилок або суттєвих коригувань на кінець періоду в минулому.
 - Суттєві суми нерегулярних або незвичайних операцій, у тому числі операції всередині компанії та великі дохідні операції на кінець періоду.
 - Операції, які обліковуються за вказівкою управлінського персоналу, наприклад, рефінансування боргу, продаж активів або класифікація цінних паперів, що легко реалізуються.
 - Застосування нових положень бухгалтерського обліку.
 - Облікові оцінки, які вимагають складних підрахунків.
 - Події або операції, які передбачають суттєву неточність оцінок, в тому числі облікових оцінок.
 - Очікувані зміни в законодавстві або умовні зобов'язання, наприклад, гарантії на реалізовану продукцію, фінансові гарантії та заходи для збереження довкілля.

**ДЕРЖАВНА КОМІСІЯ З ЦІННИХ ПАПЕРІВ ТА
ФОНДОВОГО РИНКУ**

Рішення Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку
19.12.2006 N 1528

Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 23 січня 2007 р. за
№ 53/13320

ПОЛОЖЕННЯ

**щодо підготовки аудиторських висновків, які подаються до
Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку при розкритті
інформації емітентами та професійними учасниками фондового ринку**

Це Положення розроблено відповідно до статті 7, пункту 13 статті 8 Закону України "Про державне регулювання ринку цінних паперів в Україні", статті 40 Закону України "Про цінні папери та фондовий ринок", Законів України "Про аудиторську діяльність", "Про недержавне пенсійне забезпечення", "Про господарські товариства", Міжнародних стандартів аудиту, надання впевненості та етики, рішення Аудиторської палати України від 18.04.2003 N 122/2 "Про порядок застосування в Україні Стандартів аудиту та етики Міжнародної федерації бухгалтерів", рішення Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку (далі – Комісія) від 26.05.2006 N 345 "Про затвердження Порядку та умов видачі ліцензії на провадження окремих видів професійної діяльності на фондовому ринку, переоформлення ліцензії, видачі дубліката та копії ліцензії", зареєстрованого в Міністерстві юстиції України 28.07.2006 за № 890/12764, та інших нормативних актів, що регулюють діяльність учасників фондового ринку.

Розділ I. Загальні положення

Аудиторський висновок, який подається до Комісії при реєстрації випуску та проспекту емісії цінних паперів, при розкритті інформації емітентом та професійними учасниками фондового ринку, при отриманні ліцензії на провадження окремих видів професійної діяльності на фондовому ринку, складається згідно з вимогами Міжнародних стандартів аудиту,

надання впевненості та етики Міжнародної федерації бухгалтерів, законодавства України, в тому числі цього Положення.

Розділ II. Підготовка аудиторського висновку, що подається до Комісії, при розкритті інформації емітентами та професійними учасниками фондового ринку

1. Аудиторський висновок, який подається до Комісії у складі регулярної інформації емітента та адміністративних даних професійних учасників фондового ринку, складається відповідно до вимог Міжнародних стандартів аудиту, надання впевненості та етики, зокрема Міжнародних стандартів аудиту 700, 701, 720.

2. В аудиторському висновку додатково в окремому розділі відразу за параграфом про аудиторську думку міститься думка аудитора стосовно:

- розкриття інформації за видами активів відповідно до встановлених нормативів, зокрема національних (положень) стандартів бухгалтерського обліку та/або Міжнародних стандартів фінансової звітності;
- розкриття інформації про зобов'язання відповідно до встановлених нормативів, зокрема національних (положень) стандартів бухгалтерського обліку та/або Міжнародних стандартів фінансової звітності;
- розкриття інформації про власний капітал відповідно до встановлених нормативів, зокрема національних (положень) стандартів бухгалтерського обліку та/або Міжнародних стандартів фінансової звітності;
- відповідності вартості чистих активів вимогам законодавства;
- сплати акціонерним товариством та товариством з обмеженою відповідальністю статутного фонду (капіталу) у встановлені законодавством терміни (сплачено повністю чи частково). У разі якщо статутний фонд (капітал) сплачено не у повному обсязі, зазначається розмір сплаченої та несплаченої частини статутного фонду (капіталу);
- дотримання вимог ліквідності професійних учасників фондового ринку, для яких ці показники визначені Комісією;
- забезпечення випуску цінних паперів відповідно до законодавства України (вид, розмір та опис забезпечення за цінними паперами) (у разі наявності);
- відповідність іпотечного покриття іпотечних облигацій даним реєстру іпотечного покриття відповідно до Закону України "Про іпотечні облигації";

- розкриття інформації щодо обсягу чистого прибутку;
- стану виконання зобов'язань за борговими та іпотечними цінними паперами (вид та розмір зобов'язань за цінними паперами, своєчасність та повнота виконання зобов'язань за цінними паперами відповідно до проспекту емісії);

- відповідності вимогам законодавства України розміру власного капіталу компанії з управління активами, яка має в управлінні активи недержавних пенсійних фондів;

- розкриття інформації про дії, які відбулися протягом звітного року та можуть вплинути на фінансово-господарський стан емітента і призвести до значної зміни вартості його цінних паперів, визначених частиною першою статті 41 Закону України "Про цінні папери та фондовий ринок" .

Аудитор може висловити думку щодо інших показників відповідно до законів України та нормативно-правових актів Комісії.

Розділ III. Підготовка аудиторського висновку, що подається до Комісії при отриманні ліцензії на здійснення професійної діяльності на фондовому ринку, при реєстрації випуску та проспекту емісії цінних паперів

1. Аудиторський висновок, який подається до Комісії при отриманні ліцензії на провадження окремих видів професійної діяльності на фондовому ринку, при реєстрації випуску та проспекту емісії цінних паперів, повинен бути складений відповідно до вимог Міжнародних стандартів аудиту, надання впевненості та етики, зокрема Міжнародних стандартів аудиту 700, 701.

2. В аудиторському висновку додатково в окремому розділі відразу за параграфом про аудиторську думку міститься думка аудитора стосовно:

- фінансового стану засновників (крім фізичних осіб) відкритих акціонерних товариств, у тому числі їх спроможності здійснити відповідні внески до статутного фонду (капіталу) (при реєстрації першого випуску цінних паперів);

- відповідності розміру іпотечного покриття випуску іпотечних облигацій даним бухгалтерського обліку і фінансової звітності емітента та вимогам Закону України "Про іпотечні облигації" (при реєстрації випуску іпотечних облигацій);

- відповідності розміру статутного фонду (капіталу) установчим документам (опис оцінки);

- формування та сплати статутного фонду (капіталу) (сплачено повністю чи частково, документи, на підставі яких зроблено аудиторський висновок про сплату статутного фонду (капіталу) щодо попереднього випуску акцій). У разі якщо статутний фонд (капітал) сплачено не у повному обсязі, зазначається розмір сплаченої та несплаченої частини статутного фонду (капіталу) (при реєстрації випуску цінних паперів та видачі ліцензії на провадження окремих видів професійної діяльності на фондовому ринку);

- забезпечення випуску цінних паперів відповідно до законодавства України (вид, розмір та опис забезпечення за цінними паперами) (при реєстрації випуску та проспекту емісії цінних паперів).

Аудитор може висловити думку щодо інших показників відповідно до законів України та нормативно-правових актів Комісії.

3. У випадках, передбачених нормативно-правовими актами Комісії, до аудиторського висновку додається довідка про фінансовий стан.

У довідці про фінансовий стан відображається аналіз, прогнозний висновок та ґрунтовний опис показників фінансового стану емітента цінних паперів або професійного учасника фондового ринку, а саме: коефіцієнта абсолютної ліквідності, коефіцієнта загальної ліквідності, коефіцієнта фінансової стійкості (або незалежності, або автономії), коефіцієнта покриття зобов'язань власним капіталом, коефіцієнта рентабельності активів. Аудитор у разі потреби може розрахувати інші показники.

Директор департаменту моніторингу
та стратегії розвитку
фондового ринку

О.Табала

Додаток К.2

Аудиторська фірма «Екаунтаудит»
Підприємство ВАТ «Оберіг»

Робочий документ до
розділу «Завершення аудиту»

Питання, своєчасно не вирішені в ході аудиторської перевірки фінансової звітності ВАТ «Оберіг»

№ з/п	Питання	Спосіб вирішення, дата	Посилання на робочий документ
1	Не пред'явлено фінансової звітності відокремленого сегмента (дочірнього підприємства)	Письмовий запит на ім'я директора ___ від ___ не дало позитивного вирішення даного питання	
2	Чи був наказ по підприємству про проведення дооцінки основних фондів	Наказ від ___ № ___, наданий аудитору, ___ підтверджує необхідність проведення дооцінки, оскільки значна кількість основних засобів (повністю амортизованих) продовжує використовуватися на підприємстві	
3			
4			
5			

Дата складання: _____

Виконавець: _____

Перевірив: _____

Дата перевірки: _____

НАВЧАЛЬНЕ ВИДАННЯ

Валентина Володимирівна РЯДСЬКА
Ярослав Валерійович ПЕТРАКОВ

АУДИТ

Навчальний посібник

Керівник видавничих проектів – *Б.А.Сладкевич*
Друкується в авторській редакції
Дизайн обкладинки – *Б.В. Борисов*

Підписано до друку 25.01.2008. Формат 60x84 1/16.
Друк офсетний. Гарнітура PetersburgC.
Умовн. друк. арк. 26.
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