



МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ХАРКІВСЬКИЙ ДЕРЖАВНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
ХАРЧУВАННЯ ТА ТОРГІВЛІ

АУДИТ

Опорний конспект лекцій

для студентів спеціальності 071 «Облік і оподаткування»

Харків
ХДУХТ
2019

Укладачі: А. І. Кашперська, ст. викл.
Т. А. Наумова, канд. екон. наук, доцент
І. В. Янчева, доцент

Рецензент: к.е.н., проф. Н. С. Акімова

Кафедра бухгалтерського обліку, аудиту та оподаткування

Схвалено методичною комісією вищого навчального закладу за напрямом підготовки (спеціальністю) 071 Облік і оподаткування

Протокол від «05» липня 2019 року № 12

Рекомендовано до видання Вченою радою Харківського державного університету харчування та торгівлі (протокол №16 от 15.07.2019 р.)

Аудит. Опорний конспект лекцій для студентів спеціальності 071 «Облік і оподаткування» / Кашперська А.І., Наумова Т.А., Янчева І.В. – Х. : ХДУХТ, 2019. – 134 с.

© А. І. Кашперська, Т. А. Наумова,
І. В. Янчева, 2019

© Харківський державний університет
харчування та торгівлі, 2019

ВСТУП

Аудит є одним з основних елементів ринкової інфраструктури країн з розвинутою ринковою економікою. Аудит – це процес, за допомогою якого виконується незалежна експертиза фінансової звітності підприємства на підставі перевірки дотримання порядку ведення бухгалтерського обліку, відповідності господарських та фінансових операцій законодавству держави, повноти та точності відображення в фінансовій звітності діяльності підприємства.

Роль аудиту можна по-різному характеризувати на макро- та мікроекономічних рівнях. На макроекономічному рівні аудит виступає однією з організаційних форм контролю та вирішує стратегічні завдання. На мікроекономічному рівні результати діяльності аудиторів (аудиторських фірм) складають невід'ємну частину інформаційного забезпечення управління суб'єктами господарської діяльності.

Аудит має особливе значення для користувачів фінансової звітності. Вони є найбільш зацікавленими в отриманні професійно підтвердженої інформації щодо вірогідності, реальності та відповідності законодавчим вимогам показників фінансової звітності іншого підприємства. Тому розробка методології та методики аудиту переслідує декілька цілей. Важливішими з них є підвищення якості та надійності аудиту, вдосконалення стандартів аудиту відповідно до змін економічного середовища, використання стандартів аудиту для оцінки якості аудиту та міри відповідальності аудиторів.

Метою вивчення дисципліни „Аудит” є формування у студентів теоретичних знань щодо основ аудиторської діяльності, плануванню та послідовності проведення перевірки фінансової звітності підприємств та надання інших видів аудиторських послуг.

Метою даного конспекту лекцій є викладення основного змісту лекційного курсу дисципліни “Аудит” у відповідності до розподілу навчального часу за темами в робочій програмі. Побудова конспекту лекцій передбачає не тільки подання змісту матеріалу, але й доповнена наочними схемами, рисунками, графіками та таблицями. Це сприятиме підвищенню рівня засвоєння студентами лекційного курсу під час самостійної роботи. З кожної теми визначені основні питання для самоперевірки студентами своїх знань та відпрацювання на аудиторних заняттях.

Опанування дисципліни „Аудит” дозволить студентам вже сьогодні засвоїти теоретичні основи організації та методології аудиту в світовій практиці та адаптувати їх відповідно до конкретних особливостей розвитку економіки України.

Тема 1. Фінансово-господарський контроль і аудит в ринковій економіці

- 1.1. Фінансово-господарський контроль і його місце в системі управління
- 1.2. Виникнення та розвиток аудиту в світовій практиці та в Україні
- 1.3. Етапи розвитку аудиту в світовій практиці
- 1.4. Сутність, цілі і задачі аудиту
- 1.5. Види аудиту. Аудиторські послуги

1.1. Фінансово-господарський контроль і його місце в системі управління

Контроль – це функція управління. Будь-який вид управління неможливий без контролю. Функціонування і розвиток економіки будь-якої країни передбачає наявність економічного контролю, який охоплює не тільки низові підприємства, але і бюджет країни в цілому. Управління неможливе без перевірки прийнятих рішень, а також без поточного та наступного контролю за його станом і аналізу бухгалтерської звітності.

Процес управління складається з декількох функціонально-логічних стадій: управлінське рішення, контроль і перевірка виконання, оцінка результатів. Контроль, як функція управління, підлеглий рішенню задач системи управління. Тому організація та форми контролю на кожному конкретному етапі розвитку завжди повинні відповідати цілям управління, які, у свою чергу, визначаються економічними і політичними закономірностями розвитку конкретної формації. Функції контролю зумовлюються дією основного економічного закону формації і задачами суспільства, інтереси якого він забезпечує.

Однією з форм контролю є фінансовий контроль. Принципи і форми його організації в різних країнах різні і залежать від існуючої політичної організації держави, економічних відносин, типів підприємств і форм власності. В державах з ринковою економікою, як правило, використовується наступна схема побудови і організації органів фінансового контролю (рис. 1.1), якою передбачена організація контролю, як на рівні Державного бюджету, так і на рівні окремих підприємств незалежно від форми власності.

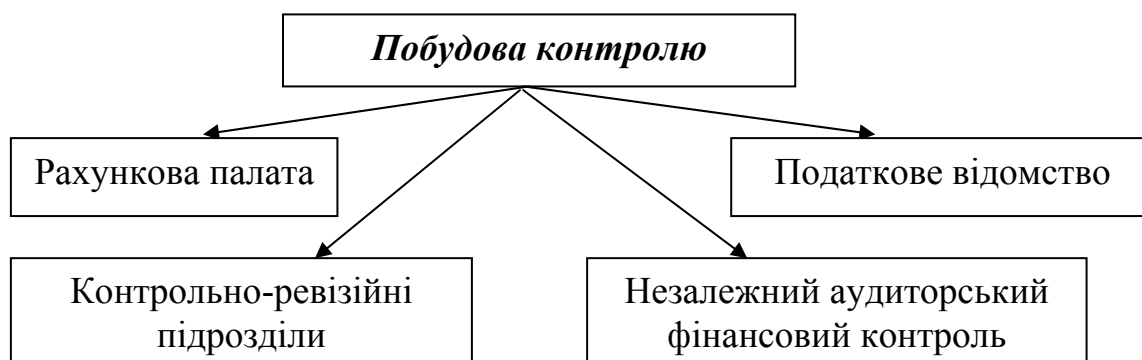


Рис. 1.1. Схема побудови фінансово-господарського контролю в країнах з ринковою економікою.

Так, вищим органом державного фінансового контролю є Рахункова палата (або Апарат головного аудитора країни), що підкоряється парламенту або президенту країни. Рахункова палата України організовує і проводить контроль виконання видаткової частини Державного бюджету, використання бюджетних коштів, контролю за створенням і погашенням внутрішнього і зовнішнього боргу України, визначення ефективності та доцільності витрачання державних коштів, валютних та кредитних ресурсів.

Податкове відомство - контролює дохідну частину бюджету, дотримання податкового законодавства, правильність обчислення і своєчасність внесення до бюджету обов'язкових податків і платежів. Підпорядковується МФУ.

Державна контрольно-ревізійна служба здійснює фінансовий контроль (законність господарської діяльності підприємств, правильність і доцільність витрачання грошових, матеріальних і трудових ресурсів) роботи підприємств та організацій, що повністю або частково фінансуються з бюджету. Ревізори знаходяться на службі у держави і (за дорученням власника - держави) перевіряють роботу державних підприємств. КРУ функціонує при МФУ.

Незалежний аудит – це перевірка фінансової звітності недержавних підприємств, що проводиться на договірній комерційній основі.

Головним позитивним моментом такої схеми організації фінансово-господарського контролю є, по-перше, чітке розмежування об'єктів контролю за формами власності (державна і недержавна) і джерелами фінансування (госпрозрахункові та бюджетні підприємства і організації), і, по-друге, розмежування суб'єктів контролю на державний, відомчий і аудиторський (незалежний, платний).

Аудиторська діяльність – один з основних елементів ринкової інфраструктури країн з розвинутою ринковою економікою. Широке його розповсюдження обумовлене взаємною зацікавленістю підприємства (в особі його власників), держави (в особі податкових органів) та користувачів фінансової звітності в отриманні об'єктивної інформації про достовірність фінансової звітності підприємства.

В своїй діяльності аудитор керується законодавством і власними інтересами. В умовах конкуренції в аудиторському бізнесі це економічно сприяє підвищенню рівня проведення перевірок. У свою чергу підприємство має нагоду вибору кваліфікованого партнера, незалежного від будь-яких відомств, а держава отримує можливість забезпечити контроль достовірності фінансової звітності недержавних підприємств і, як наслідок, правильності ведення ними податкового обліку, не витрачаючи на це коштів державного бюджету.

В розвинених країнах аудит є основною формою фінансового контролю діяльності підприємств недержавної форми власності. Поява і розвиток аудиту в системі фінансово-господарського контролю пов'язані з різноманітністю форм власності капіталу в різних суспільно-економічних формаціях і необхідністю його раціонального використання.

Аудит в сучасному розумінні існує вже багато років. Існує думка про те, що аудит необхідний тільки для крупних підприємств або компаній, де

акціонери потребують захисту своїх інтересів. Проте це не так. Власник підприємства повинен бути зацікавлений в проведенні аудиту, оскільки це дає йому упевненість в законності проведених ним господарських операцій, правильності відображення їх в обліку і формування фінансових результатів (рис. 1.2.).

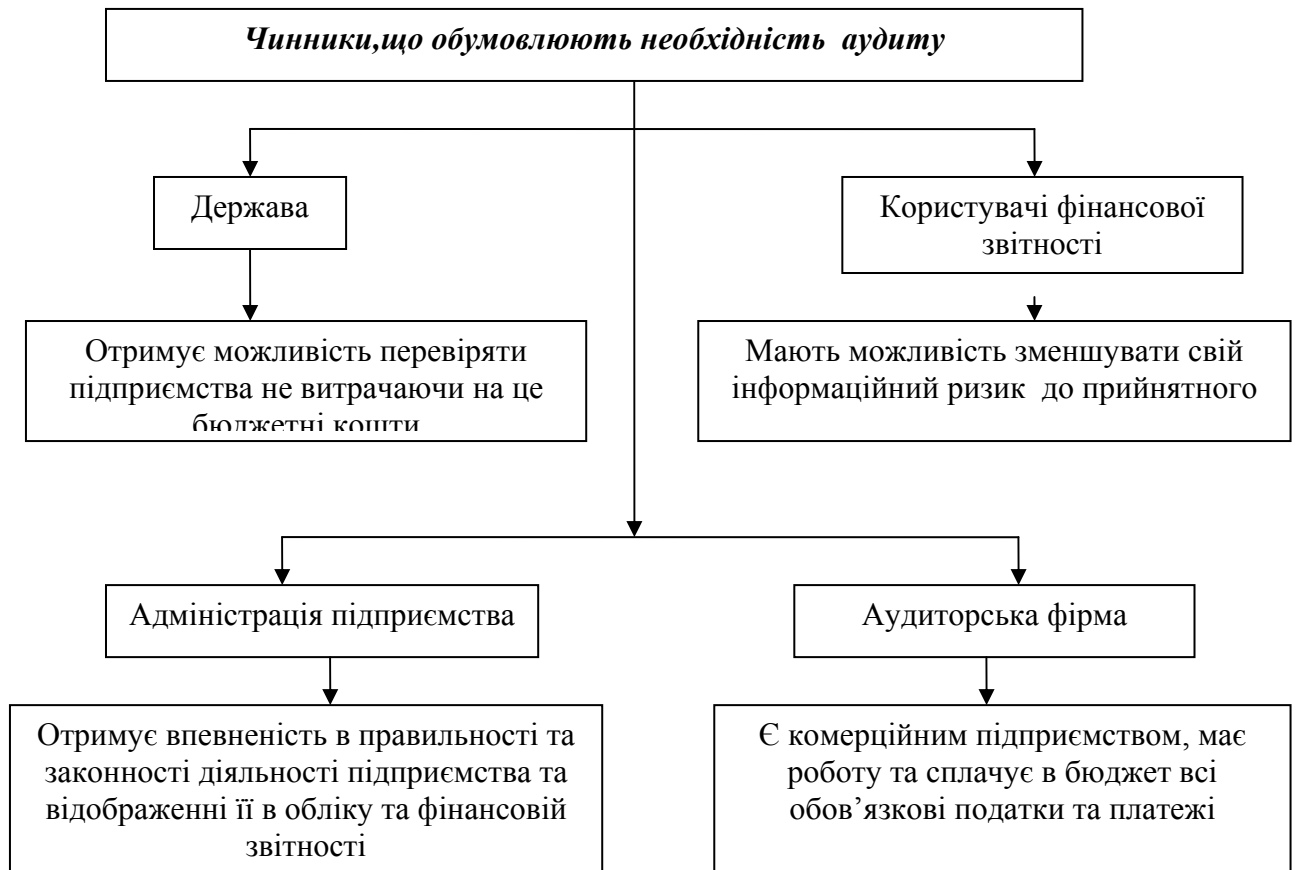


Рис. 1.2. Економічна зацікавленість сторін в проведенні аудиту.

1.2. Виникнення та розвиток аудиту в світовій практиці та в Україні

Історія розвитку суспільства свідчить про те, що людство завжди виявляло зацікавленість, як в питаннях управління економічними процесами, так і в питаннях організації контролю за здійсненням таких економічних процесів і ролі контролю в управлінні.

Історія розвитку обліку і звітності налічує більше 6000 років. З одного боку виникнення і розвиток обліку було наслідком розвитку суспільства і його потреб, а з другого боку, використання результатів обліку в управлінні господарством було одним з чинників його розвитку і вдосконалення. Вдосконалення управління господарством не можливе без упевненості в достовірності початкової інформації, що використовується в управлінні. Отже, можна говорити про практично одночасне виникнення обліку і контролю, як економічних явищ, що відображали потреби господарського життя людей.

Основними засобами контролю спочатку виступали інвентаризації, які дозволяли одержати достовірні відомості про реальне положення справ в кожному окремо взятому господарстві. Наявні історичні свідоцтва повністю підтверджують цей факт. Ще в Стародавньому Єгипті в III столітті до н.е. проводилися інвентаризації рухомого і нерухомого майна. Мета була проста – перевірка достовірності розподілу хліба і інших продуктів харчування.

Важливість і необхідність аудиту вперше була усвідомлена ще в стародавньому світі, як тільки функції володіння і управління власністю були розділені між такими основними суб'єктами господарювання того періоду, як держава і рабовласницький маєток. Зокрема з джерел, що дійшли до нас, виходить, що облік там, як правило, вели одночасно і незалежно один від одного двоє спеціально призначених осіб. Така організація облікового процесу, в першу чергу, була направлена на запобігання розкрадань в державній казні або в господарстві окремого рабовласника. Одночасно вона служила меті підтвердження точності звітності. Для перевірки правильності облікових записів, крім того, використовувався метод інвентаризації. Але і тоді повністю не покладалися на перераховані вище прийоми контролю.

В ті часи існувала так звана практика „прослуховування” бухгалтерів. Вважають, що фактично ще в Давньому Єгипті (близько 2600 р. до н.е.) існували урядовці, які суміщали функції обліку, управління і контролю. На приватному рівні власники призначали контролерів, в обов'язок яких входило вислуховувати звіти осіб, які перевіряються. Таким чином власники прагнули, щоб керівники забезпечували отримання якомога більшого прибутку. На державному рівні, наприклад, при канцеляріях створювалися спеціальні органи (рахункові управління), які контролювали збір податків, державні витрати.

В Римській імперії (1–26 рр. н.е.) контрольні функції здійснювалися спеціальними службовцями (куратори, прокуратори, квестори). Після падіння Римської імперії аудит набув широкого поширення в Італії.

Можна вважати, що період розквіту італійських міст-держав є наступною віхою в розвитку аудиту. В цей час збереглася і продовжила свій подальший розвиток тенденція паралельного співіснування контролю на приватному і державному рівнях. Так, купці Венеції, Генуї і Флоренції користувалися послугами аудиторів при перевірці звітів капітанів судів, що поверталися з Нового Світу з вантажами, які призначалися для них. В цей час аудит мав строго цільовий напрямок – запобігання помилок.

Батьківщина сучасного аудиту – Англія. Ще в IX ст. був даний поштовх до “рахунку і міри” в британському господарському житті, коли бухгалтерські прийоми римлян, що збереглися, одержали житейський додаток до обліку економічних явищ. Серед відомих найповніших джерел англійських країн, які містять облікові документи і згадки про аудиторів, вчені вважають архів Казначейства Англії і Шотландії, датований 1130 роком, з якого виходить, що лондонське Сіті піддавалося аудиту ще в 1200 році.

Вже за ті часи із загального поняття “бухгалтер” виділяється суміжне поняття “аудитор”. За першим в його повсякденній діяльності зберігаються

функції особи, яка організує і веде рахунки, а на другого покладаються самостійні незалежні функції контролера, що перевіряє правильність ведення таких рахунків. Прийоми аудиту в той час склалися переважно з детальної перевірки кожної операції.

Практика „прослуховування звітів” проіснувала до XVII сторіччя. Сам термін „аудит” походить від латинського слова, яке означає „слухання”.

З другого боку, до наших днів дійшли записи про аудит в місті Піза 1394 року. Він був організований з метою перевірки ведення рахунків державними службовцями на предмет виявлення можливої розтрати і розкрадань з їх сторони. Можливо, перший в світі законодавчий акт, який регулював діяльність аудиторів, був виданий королем Великобританії Едвардом I, коли в 1255 році був скликаний перший Парламент, на якому було піднято питання про ефективність витрачання коштів казни. Це послужило передумовою появи інституту аудиторів, які повинні були гарантувати правильність звітності. Відповідно до указу від 1324 р. було призначено трьох державних аудиторів, яким від імені держави були надані певні привілеї. Суть роботи полягала в тому, що вони повинні були слухати і розпитувати тих, кого перевіряли, брати всі рахунки і стежити, як витрачаються грошові кошти. Ці перші обов'язкові за законом перевірки мали за кінцеву ціль незалежний розгляд бухгалтерських записів і звітів, а робота осіб, які проводили їх, частково могла бути прирівняна до фінансового аудиту в сучасному його розумінні.

Вибіркова перевірка, як основа сучасного аудиту, тоді не була ще відома. У той час ще не можна було говорити про державні гарантії незалежності аудиторів, не існувало і принципів, як проведення самої перевірки, так і поведінки аудитора під час неї. Незалежність аудитора того часу досягалася за допомогою його призначення власником і запобіганням контактів між аудитором і тими, хто перевіряється.

В історії розвитку аудиту можна виділити декілька періодів.

Перший період закінчився в 1500 р. Ця дата визначена довільно, але вона найбільш точно відображає стан “перелому” в загальній економічній ситуації в світі. Однією з причин цього було відкриття Америки, і, як наслідок, збільшення обсягу товарів, капіталу, робочої сили в загальносвітовому масштабі. Інша причина – 1494 р. – по праву вважається датою заснування Лукою Пачоллі вчення про подвійний запис.

1500–1830 (1860) рр. Цілі і прийоми аудиту в цей період не були змінені і полягали у виявленні помилок і перевірці чесності осіб, що відповідають за податкові платежі. Але в цей час істотно підвищилося значення аудиту, причиною цього стало розділення інтересів між власниками підприємств і управлінськими працівниками.

З появою акціонерних товариств роль аудиторського контролю значно зросла. Аудитор став, по суті, суспільним контролером зовнішньої звітності правління компанії, який відстоює інтереси акціонерів, зацікавлених в об'єктивних даних про фінансове положення підприємства. Акціонерам була потрібна не тільки гарантія збереження капіталу, але і отримання дивідендів. Тільки аудитор міг дати висновок щодо достовірності та об'єктивності

перевіреної фінансової звітності і підтвердити припущення про безперервність діяльності перевіряемого суб'єкта в майбутньому (найближчим часом).

Великобританія є, по суті, першою країною, в якій законодавчо була введена обов'язкова аудиторська перевірка бухгалтерської звітності. З 1844 року тут виходить серія законів про компанії, відповідно до яких їх керівники були зобов'язані один раз на рік надавати акціонерам підписаний ними балансовий звіт підприємства та запрошувати незалежного бухгалтера для перевірки і підтвердження достовірності фінансової звітності перед акціонерами. Це було обумовлено потребою в об'єктивній оцінці звітності акціонерного товариства для того, щоб мати достовірні дані про дійсне фінансове положення підприємства і результати його господарської діяльності за конкретний період. Покладатися повністю тільки на законопокірність і сумлінність працівників управлінського персоналу компанії представляло б певний ризик, оскільки вже були випадки банкрутства підприємств, що приводило до втрати своїх капіталів, як акціонерами, так і кредиторами.

Результатом такої „недовіри” стала поява бухгалтерів-аудиторів, які могли дати кваліфіковану оцінку не тільки достовірності бухгалтерської звітності підприємства, але і, що було більш важливим, його фінансового стану, фінансової стійкості та платоспроможності.

Таким чином, саме незалежні аудитори (аудиторські фірми) стали своєрідним гарантом сумлінності і надійності перевіреного підприємства перед зацікавленими особами. Приклад виявився „заразливим”, і дуже швидко аналогічні закони були прийняті у Франції (1867 р.) і США (1887 р.).

В світі різко зростає попит на бухгалтерів, спеціально підготовлених на професійному рівні для проведення незалежної аудиторської перевірки. Примітним є той факт, що практично одразу ж з'являються і бухгалтерські фірми, що надають послуги з підготовки фінансових звітів, оцінки об'єктів під час їх продажу, ліквідації, розрахунку сум податків і т.ін. Це зайвий раз підтверджує розумність і доцільність введення обов'язкової аудиторської перевірки: управлінський персонал і бухгалтери вже не ризикують працювати без упевненості в законності і правильності ведення господарської діяльності і відображення її результатів в обліку та звітності. А для аудиту це означало початок практики проведення так званих супутніх аудиту робіт або надання консультаційних послуг.

Офіційною датою появи зовнішнього незалежного аудиту в сучасному його значенні визнано 23 жовтня 1854 року, коли Союзу Бухгалтерів Единбургу був наданий статус королівського, а його члени удостоїлися назви „привілейованих бухгалтерів”. До початку ХХ сторіччя в світі було створено 12 організацій професійних бухгалтерів (таблиця 1.2).

Проте стрімкий розвиток аудиторської діяльності пов'язують сьогодні саме з США, де в 1896 р. в Нью-Йорку був прийнятий законопроект, що мав регулювати аудиторську діяльність. Враховуючи, що аудит в США був „привезений” англійськими аудиторами, які захищали інтереси англійських інвесторів в США, він довгий час розвивався за англійським варіантом, який

передбачав докладну перевірку даних обліку і звітності. Не випадково і першими загально визнаними теоретиками аудиту вважаються Л.Р. Діксі (Великобританія) і Р.Х. Монтгомері (США).

Л.Р. Діксі (1892 р.) дає визначення аудиту, його цілям і задачам, які полягають у виявленні обманів, випадкових помилок, недоліків в організації обліку з метою підтвердження правильності і об'єктивності складання бухгалтерської звітності. Розвиваючи положення Л.Р. Діксі, Р.Х. Монтгомері створює основи проведення сучасного „тестового аудиту”: його практики і аудиторських процедур.

Таким чином, аудиторська діяльність розвивалася швидкими темпами і вже до кінця ХІХ століття можна говорити про формування аудиту, як самостійної області практичної діяльності. Цьому сприяв подальший розвиток ринкових відносин, виробництва і збільшення обсягів капітальних вкладень.

Історично основним центром розвитку аудиту були Великобританія і США. Але вже на початку ХХ ст. американський аудит став розвиватися незалежно, оскільки підприємцями США була визнана неможливість вживання цілей і підходів англійського аудиту до особливостей їх бізнесу.

Причини виникнення і розвитку аудиторської діяльності безпосередньо пов'язані з особливостями ринкової економіки. Прийняття будь-якого управлінського рішення повинно базуватися на економічній інформації, яка формується переважно на підставі даних бухгалтерського обліку. Отже, для прийняття зваженого рішення щодо іншого підприємства необхідно мати певні гарантії достовірності і реальності його бухгалтерської інформації. Головною ж метою аудиторської перевірки якраз і є перевірка правильності, законності, повноти і достовірності даних бухгалтерської звітності підприємства. Це обумовлює необхідність аудиту в ринковій економіці (рис. 1.3).

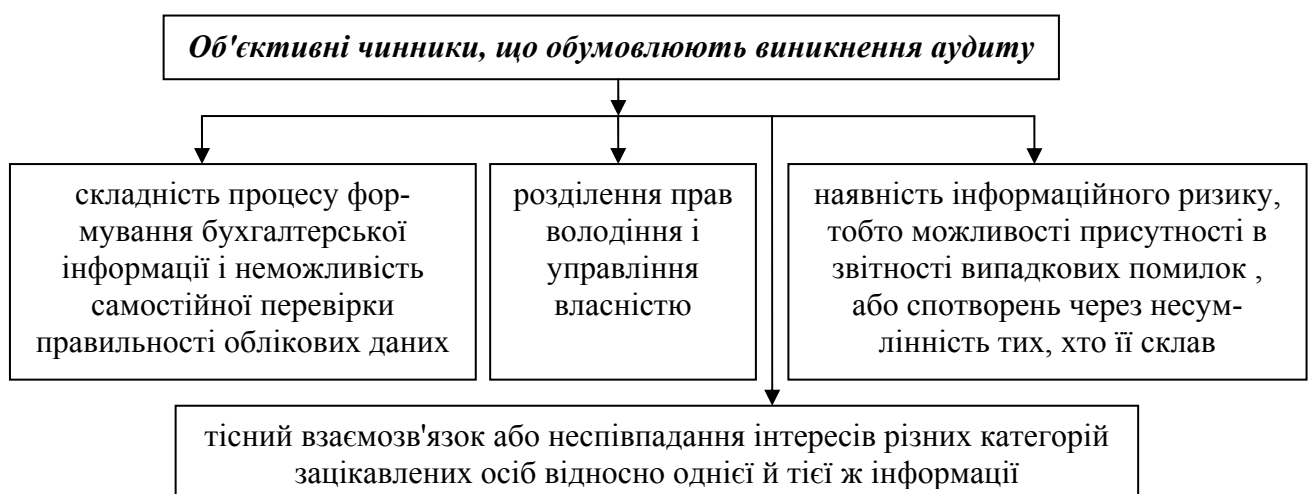


Рис. 1.3. Об'єктивні чинники, що обумовлюють виникнення та розвиток аудиту в світовій практиці.

Все це робить незалежний аудиторський контроль не тільки важливим, але й невід'ємним елементом ринкової економіки. Саме тому проголошення Україною переходу до ринкової економіки зумовило введення в практику і

аудиту, як незалежного контролю роботи підприємств недержавної форми власності. Слід зазначити, що моменти фактичного і юридичного виникнення в країні аудиту не співпадають за часом. Необхідність аудиторських послуг була усвідомлена суб'єктами підприємницької діяльності ще до законодавчого оформлення статусу аудиту, як атрибуту економіки країни.

Офіційною датою виникнення аудиту в Україні вважається прийняття 22 квітня 1993р. Закону України „Про аудиторську діяльність”. Проте введена Законом вимога проведення всіма підприємствами обов'язкового аудиту річної бухгалтерської звітності діяла недовго. Обов'язковий аудит в Україні був проведений тільки за періоди роботи всіх господарюючих суб'єктів в 1994-1995 рр. Проте в березні 1996 р. для більшості суб'єктів підприємницької діяльності вимога про проведення обов'язкового аудиту була відмінена. Вимога проведення обов'язкового аудиту залишилася для підприємств, які приватизуються, при експертній оцінці майна суб'єктів підприємницької діяльності, а також для підприємств, які працюють із залученими грошовими коштами юридичних і фізичних осіб (страхові компанії, біржі, акціонерні товариства, спільні підприємства, комерційні банки, різні іноземні фірми).

Наступним етапом стало введення в дію з 1 жовтня 2018 року Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» № 2258-VIII від 21 грудня 2017 року. Відповідно до пункту 3 розділу X «Прикінцеві та перехідні положення» Закону № 2258-VIII «Право на провадження аудиторської діяльності зберігається за аудиторськими фірмами та аудиторами, які зареєстровані як фізичні особи – підприємці, що мали право на провадження аудиторської діяльності на дату введення в дію цього Закону».

Згідно нового Закону, аудиторська діяльність – це незалежна професійна діяльність аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності, зареєстрованих у Реєстрі аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності, з надання аудиторських послуг.

Проте, до цього часу відбувається не тільки накопичення певного досвіду проведення аудиторських перевірок у вітчизняних аудиторів, але і усвідомлюється самими господарюючими суб'єктами необхідність і економічна користь від проведення аудиту. Сьогодні можна говорити, що в країні вже накопичений певний досвід аудиторської діяльності. Природно, що основи вітчизняної методики проведення аудиту базуються переважно на світовому практичному досвіді аудиторської діяльності з адаптацією її відповідно до особливостей українського менталітету і розвитку національної економіки.

1.3. Етапи розвитку аудиту в світовій практиці

Сьогодні виходячи зі змінення цілей і методики здійснення аудиту в світовій практиці прийнято виділяти три етапи його розвитку (табл. 1.1).

Таблиця 1.1

Мета та методика аудиту на різних етапах розвитку

Етапи розвитку аудиту	Мета аудиту	Метод аудиту	Методика перевірки
<u>I Підтверджуючий аудит</u>	Попередження та виявлення випадкових та навмисних помилок в обліку та фінансовій звітності підприємства	<i>Суцільна перевірка</i>	«Знизу-угору», послідовна перевірка починаючи з первісних документів та закінчуючи фінансовою звітністю
<u>II Системно-орієнтований аудит</u>	1) Оцінка фінансової стійкості, платоспроможності підприємства; 2) Виявлення випадкових та навмисних помилок в обліку та фінансовій звітності	<i>Вибіркова перевірка</i>	1) Оцінка надійності систем внутрішнього контролю та бухгалтерського обліку; 2) Детальна перевірка операцій та залишків на рахунках обліку
<u>III Аудит, що базується на ризику</u>	1) Оцінка фінансової стійкості, платоспроможності підприємства; 2) Виявлення випадкових та навмисних помилок в обліку та фінансовій звітності підприємства	<i>Вибіркова перевірка</i>	1) <u>Стадія планування:</u> - оцінка надійності систем внутрішнього контролю та бухгалтерського обліку; - оцінка рівня суттєвості можливих помилок; - розробка плану та програми аудиту; 2) <u>Заключна стадія:</u> детальна перевірка операцій та рахунків

1.4. Сутність, цілі і завдання аудиту

Відповідно до Міжнародних стандартів аудиту (МСА), „Аудит – це процес, за допомогою якого компетентний незалежний працівник накопичує і оцінює свідчення про інформацію, що піддається кількісній оцінці, і що відноситься до специфічної господарської системи, щоб визначити і виразити в своєму висновку ступінь відповідності цієї інформації встановленим критеріям”. Це ж визначення аудиту прийнято в США, Австралії, Німеччині, Франції, Іспанії та інших країнах.

В Законі України „ Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність” аудиту дане наступне визначення: «Аудит фінансової звітності визначено як аудиторську послугу з перевірки даних бухгалтерського обліку і показників фінансової звітності та/або консолідованої фінансової звітності юридичної особи або представництва іноземного суб’єкта господарювання, або іншого суб’єкта, який подає фінансову звітність та консолідовану фінансову звітність групи, з метою висловлення незалежної думки аудитора про її відповідність в усіх суттєвих аспектах вимогам національних положень

(стандартів) бухгалтерського обліку, міжнародних стандартів фінансової звітності або іншим вимогам».

Суспільна потреба в послугах аудиторів, як посередників, які встановлюють достовірність фінансової звітності підприємства, обумовлена багатьма обставинами, а саме:

- необхідністю спеціальних знань для перевірки інформації, яка міститься у фінансовій звітності;
- відсутністю у користувачів достатнього доступу до документації підприємства для оцінки достовірності його фінансової звітності;
- можливістю свідомого спотворення даних фінансової звітності адміністрацією підприємства;
- залежністю наслідків прийняття управлінських рішень від сумлінності управлінської ланки того або іншого підприємства, на фінансову звітність якого необхідно покладатися при прийнятті такого рішення.

Саме це робить такими необхідними послуги аудиторів, як фахівців, що мають необхідні підготовку, кваліфікацію та досвід для перевірки фінансової звітності. Є й ще одна обставина.

Аудиторська діяльність – це підприємницька діяльність зі здійснення незалежних позаповідомчих перевірок фінансової звітності. Отже, їй властиві (крім власне аудиторських) всі ризики підприємницької діяльності ще й аудитори несуть відповідальність перед користувачами за неякісно виконану роботу. А це значить, що користувач аудиторської інформації має нагоду (при достатніх на те обставинах) частину своєї відповідальності за неправильно прийняте управлінське рішення, засноване на аудиторському висновку, перекласти на аудиторську фірму і одержати певне відшкодування своїх матеріальних втрат.

Можна визначити загальні цілі і задачі, що вирішуються аудитором при здійсненні різних видів аудиту:

1. Контроль за дотриманням законодавства, нормативних і інструктивних документів, регулюючих правила ведення бухгалтерського обліку і складання звітності, а також принципів оцінки активів, зобов'язань і власного капіталу.

2. Аналіз засновницьких документів, юридичних взаємостосунків і зобов'язань замовника.

3. Достовірність даних балансу:

✓ повнота відображення в балансі майна замовника, правильність його оцінки;

✓ відповідність даних синтетичного і аналітичного обліку про залишки матеріальних активів, правильність їх оцінки;

✓ достовірність даних про наявність необоротних і нематеріальних активів, їх приналежність підприємству і правильність оцінки;

✓ повноту і правильність оцінки в балансі дебіторської і кредиторської заборгованості.

4. Достовірність даних Звіту про фінансові результати та використання прибутку:

✓ правильність, повнота і точність відображення в обліку і звітності витрат і доходів підприємства;

✓ дотримання принципів формування доходів та витрат в обліку та звітності підприємства;

✓ точність визначення фінансового результату роботи підприємства.

5. Достовірність даних про чистий прибуток підприємства, його розподіл і використання.

Користувачів інформації аудиторського висновку цікавлять також питання фінансового стану підприємства, як за минулий звітний період, так і прогнози на майбутнє. Тому аудитор повинен провести аналіз фінансової стійкості і платоспроможності підприємства, що перевіряється.

1.5. Види аудиту. Аудиторські послуги

Перехід до системно-орієнтованого аудиту не тільки змінив і удосконалив методику аудиту, відбувається переосмислення цілей, задач і напрямів роботи аудиторів. Це знайшло своє відображення в значному розширенні обсягів та видів аудиторської діяльності. Аудиторські фірми почали надавати більше уваги консультаційній діяльності, не обмежуючись безпосередньо аудиторськими перевірками.

На сьогоднішній день не існує загально визнаної науково-обґрунтованої класифікації видів аудиту. Виділимо наступні, що частіше використовуються і визнаються більшістю вчених, ознаки класифікації видів аудиту (табл. 1.1).

Таблиця 1.4

Класифікація видів аудиту

Ознака <i>1</i>	Види аудиту <i>2</i>	Характеристика <i>3</i>
За формою здійснення	- зовнішній	Проводиться незалежним аудитором або аудиторською фірмою. При цьому незалежність аудитора від замовника є головною відмінною ознакою незалежного аудиту. Результатом проведення зовнішнього аудиту є аудиторський звіт, що містить думку аудитора з питань, що перевіряються та є загальнодоступним для широкого кола користувачів (податкові органи, партнери, комерційні, інвестори).
	- внутрішній	Є невід'ємним елементом і складовою частиною системи внутрішнього контролю на підприємстві та здійснюється спеціальним структурним підрозділом, працівники якого підкоряються безпосередньо керівнику підприємства (забезпечується об'єктивність і незалежність). Наявність служби внутрішніх аудиторів характерна для великих підприємств, де для керівництва стає неможливим особистий повсякденний контроль діяльності.

1	2	3
Залежно від об'єкту контролю	- первинний	Проводиться аудиторською фірмою (аудитором) вперше для даного клієнта. Це істотно збільшує ризик і трудомісткість аудиту, оскільки аудитори не мають в своєму розпорядженні необхідної інформації про особливості діяльності клієнта, наявність і ефективність функціонування систем роботи і контролю підприємства.
	- узгоджений	Здійснюється аудиторською фірмою (аудитором) повторно або регулярно і ґрунтується на знаннях специфіки діяльності клієнта, його позитивних і негативних сторін в організації систем бухгалтерського обліку, внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту.
Залежно від об'єкту контролю	- спеціальний	Це перевірка конкретних питань в діяльності господарюючого суб'єкта. Метою є перевірка дотримання процедур, норм і правил для підтвердження законності і ефективності діяльності підприємства, його структурних підрозділів, окремих питань фінансової і виробничої діяльності. Результатом є розробка рекомендацій з удосконалення діяльності. В його рамках розрізняють: аудит економічної ефективності діяльності підприємства, аудит виробничої діяльності, аудит порушень економічної дисципліни. Спеціальний аудит називають ще управлінським або операційним.
	- управлінський	Це процес вивчення і оцінки господарських явищ і фактів з метою надання рекомендацій управлінській ланці господарюючого суб'єкта з питань економічного і ефективного використання матеріальних, трудових і фінансових ресурсів, досягнення кінцевого результату.
	- фінансовий	Є перевіркою фінансової звітності підприємства з метою визначення її достовірності та відповідності встановленим критеріям і прийнятним положенням ведення бухгалтерського обліку.
	- екологічний	Одним з основних напрямів аудиту є аналіз відповідності діяльності суб'єкта нормативним вимогам з екологічної безпеки виробництва, а саме: нормативи прямої або непрямої дії на оточуюче середовище, гранично допустимих концентрацій забруднюючих речовин і рівнів шуму, випромінювання, вібрації тощо. Результатом є не стільки констатація стану напрямів екологічної безпеки на підприємстві, скільки прогностична інформація розвитку бізнесу підприємства та його подальшої відповідності нормативно-правовим актам.
	- на відповідність	Полягає в аналізі певної інформації про стан господарської діяльності з метою визначення її відповідності чинним нормативно-правовим актам або іншим документам. Головною метою є перевірка фінансового стану, підтвердження достовірності показників звітності відповідно до вимог законодавства.

1	2	3
Залежно від обов'язковості проведення	- обов'язковий	Обов'язковий аудит проводиться у випадках, встановлених чинним законодавством. Обсяг і порядок проведення обов'язкового аудиту регламентуються законодавчими нормами.
	- ініціативний	Ініціативний (добровільний) аудит здійснюється за рішенням економічного суб'єкта на основі договорів з аудитором або аудиторською фірмою. Умови проведення аудиту (терміни, цілі, обсяг, оплата) визначаються за погодженням сторін (аудитор і замовник).

Діяльність аудиторських фірм в усьому світі сьогодні достатньо різнопланова і охоплює значний круг питань фінансово-господарської діяльності господарюючих суб'єктів. Це визнано всіма. Розбіжності викликають тільки визначення і класифікація різних видів діяльності аудиторських фірм, що використовуються в різних країнах.

В діяльності аудиторів і аудиторських фірм сьогодні робиться значний акцент на надання аудиторських послуг. Вони можуть поєднуватися з проведенням аудиту бухгалтерської звітності або бути спеціальною метою аудиту.

До послуг аудиторських фірм відносяться:

1. Завдання з надання впевненості

1.1. Аудит історичної фінансової інформації, зокрема фінансової звітності.

1.2. Огляд історичної фінансової інформації, зокрема фінансової звітності.

1.3. Завдання з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації:

- оцінка (перевірка) ефективності (відповідності) системи внутрішнього контролю (аудиту);
- оцінка (перевірка) ефективності (відповідності) використання виробничих потужностей;
- оцінка (перевірка) ефективності (відповідності) функціонування системи управління;
- оцінка (перевірка) ефективності (відповідності) системи матеріального стимулювання та оплати праці персоналу;
- оцінка (перевірка) ефективності (відповідності) систем управління персоналом;
- оцінка (перевірка) ефективності (відповідності) інформаційних систем (технологій);
- оцінка (перевірка) ефективності систем інформаційної безпеки діяльності підприємств;
- оцінка (перевірка) ефективності (відповідності) систем корпоративного управління;
- оцінка відповідності діяльності підприємства вимогам законодавства (податкового, митного, господарського та ін.);

- оцінка (перевірка) відповідності управлінських рішень або окремих господарських операцій вимогам законодавства;
- економічні експертизи (у тому числі судова за наявності відповідної атестації судового експерта);
- оцінка вартості активів (у тому числі незалежна за наявності кваліфікаційного свідоцтва оцінювача);
- оцінка (тестування) надійності системи бухгалтерського обліку;
- оцінка (тестування) відповідності рівня професійних знань персоналу, задіяного у фінансово-господарській діяльності;
- здійснення на замовлення розрахунків (економічний, фінансовий, стратегічний та інші види аналізу) для оцінки стану та результатів господарської діяльності;
- перевірка прогнозованої фінансової інформації;
- інші завдання, які виконуються як завдання з надання впевненості.

2. Супутні послуги, визначені Міжнародними стандартами супутніх послуг

2.1. Завдання з виконання погоджених процедур стосовно фінансової інформації.

2.2. Завдання з підготовки фінансової інформації.

3. Інші послуги, пов'язані з професійною діяльністю аудиторів (аудиторських фірм), визначені Законом України «Про аудиторську діяльність»

3.1. Ведення бухгалтерського обліку.

3.2. Складання фінансових звітів.

3.3. Відновлення бухгалтерського обліку.

3.4. Консультації з питань бухгалтерського обліку та фінансової звітності:

- обрання облікової політики;
- встановлення та дотримання методології бухгалтерського обліку;
- організація бухгалтерського обліку;
- консолідація фінансової звітності;
- трансформація звітності за іншою, ніж застосовувана, концептуальною основою;
- інші види консультацій з питань обліку та звітності.

3.5. Консультації з питань системи внутрішнього контролю.

3.6. Консультації з питань оподаткування, у тому числі з організації податкового обліку та податкової звітності.

3.7. Складання податкових декларацій та звітів.

3.8. Консультації з питань застосування інформаційних технологій.

3.9. Консультації з інших питань управління та ведення бізнесу:

- правове забезпечення прийняття (або результатів прийняття) управлінських рішень щодо зміни форм власності, форм господарювання, функцій власності, легітимності окремих господарських операцій тощо;
- організаційне забезпечення управління – структуризація, реструктуризація, перебудова, розробка нової системи обліку, внутрішнього контролю, внутрішнього аудиту, управління в цілому, розробка внутрішніх

інструкцій для посадових осіб, внутрішніх стандартів корпоративного управління тощо;

- інформаційного забезпечення управління – консультування з питань вибору програмних продуктів або технічної бази з автоматизації обліку та внутрішнього контролю (аудиту), розробка схем документообороту, форм внутрішніх документів і напрямів інформаційних потоків у системі управління; проведення тренінгів, семінарів з питань обліку, оподаткування, правового забезпечення та організації управління, безпеки бізнесу тощо;

- управління грошовими потоками, інвестиційної політики.

3.10. Розробка для замовника документів, необхідних для легалізації, організації та здійснення господарської діяльності (статути, накази, внутрішні норми та правила, посадові інструкції, документи системи стимулювання персоналу тощо).

3.11. Проведення професійних тренінгів для бухгалтерів та керівників з питань, що належать до професійної компетенції аудиторів.

3.12. Представлення інтересів замовника з питань обліку, аудиту, оподаткування в державних органах, організаціях або в суді.

3.13. Інші види аудиторських послуг, надання яких не суперечить стандартам аудиторської діяльності, Кодексу професійної етики аудитора та які не заборонені чинним законодавством України, рішеннями Аудиторської палати України.

4. Організаційне та методичне забезпечення аудиту

4.1. Розробка і видання методичних матеріалів (вказівок, рекомендацій, практичних посібників, внутрішніх стандартів, програмного забезпечення).

4.2. Проведення професійних тренінгів для практикуючих аудиторів.

4.3. Здійснення заходів з контролю якості аудиторських послуг.

Контрольні питання

1. Що таке фінансово-господарський контроль?
2. Сутність аудиторського контролю і його цілі.
3. Історія виникнення аудиту в світовій практиці.
4. Чинники, які визначають необхідність аудиту в ринковій економіці.
5. Назвіть етапи розвитку аудиту в світовій практиці.
6. Особливості методики проведення підтверджуючого аудиту.
7. Особливості методики проведення системно-орієнтованого аудиту.
8. Особливості методики проведення аудиту, що базується на ризику.
9. Завдання, які стоять перед аудиторською перевіркою.
10. Види аудиту.
11. Цілі і види спеціального аудиту.
12. Поняття управлінського аудиту.
13. Цілі і призначення проведення екологічного аудиту.
14. Характеристика аудиту на відповідність.
15. Характеристика обов'язкового та ініціативного аудиту.
16. Відмінності між первинним і узгодженим аудитом.
17. Види аудиторських послуг.

Тема 2. Аудиторська діяльність та її регулювання

- 2.1. Правове регулювання аудиторської діяльності
- 2.2. Організація аудиторської діяльності в Україні
- 2.3. Цілі та основні принципи стандартів аудиту
- 2.4. Професійна етика аудиторів

2.1. Правове регулювання аудиторської діяльності

На сучасному етапі розвитку національної економіки відбуваються значні зміни у методах та механізмах господарювання, що обумовлено розширенням і зміцненням недержавних форм власності, розвитком міжнародних зв'язків, побудованих на ринкових засадах. Розвиток в Україні ринкових відносин тісно пов'язаний з розвитком і вдосконаленням контролю і аудиту, як одного з основоположних елементів ринкової інфраструктури.

Система регулювання аудиторської діяльності в країні представлена наступними елементами (рис. 2.1).

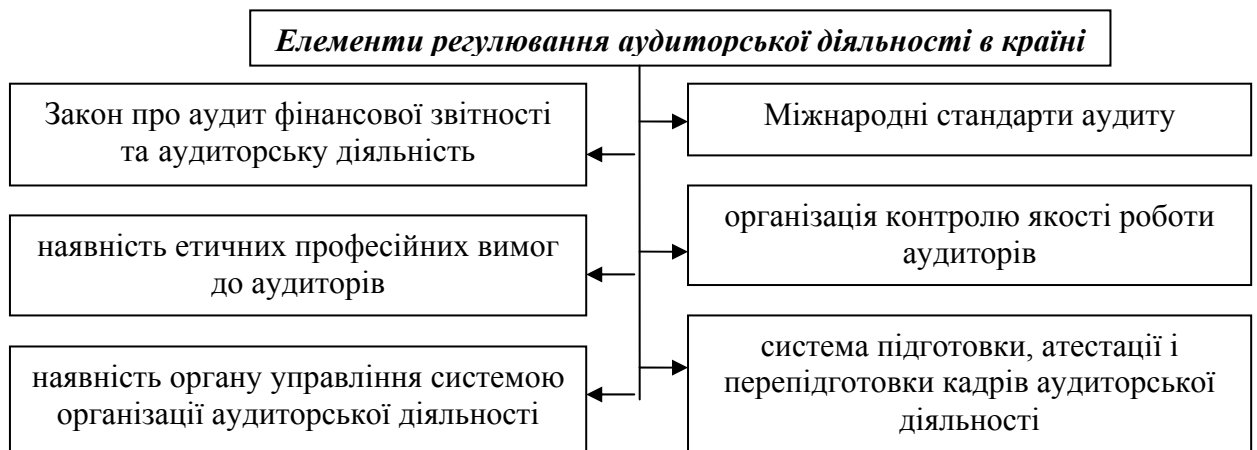


Рис. 2.1. Елементи регулювання аудиторської діяльності в країні.

Україна сьогодні відноситься до країн з превалюванням професійного регулювання аудиторської діяльності. На державному рівні аудиторська діяльність в Україні регулюється Законом України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність».

З метою приведення норм національного законодавства у сфері аудиторської діяльності у відповідність із законодавством Європейського Союзу, зокрема із положеннями Директиви 2006/43/ЄС та Регламенту 537/2014 21 грудня 2017 р. Верховною радою України було прийнято Закон «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» № 2258-III.

Законодавством визначаються правові основи здійснення аудиторської діяльності, а також принципи організації аудиторської діяльності, обов'язки і відповідальність сторін при наданні аудиторських послуг (рис. 2.2).



Рис. 2.2. Визначення прав, обов'язків і відповідальності аудитора в законодавстві.

Обов'язковий аудит фінансової звітності – це аудит фінансової звітності (консолідованої фінансової звітності) суб'єктів господарювання, які відповідно до законодавства зобов'язані оприлюднити або надати фінансову звітність (консолідовану фінансову звітність) користувачам фінансової звітності разом з аудиторським звітом, що проводиться суб'єктами аудиторської діяльності на підставах та в порядку, передбачених Законом.

Завдання з обов'язкового аудиту фінансової звітності - це завдання з надання обґрунтованої впевненості, що приймається і виконується суб'єктом

аудиторської діяльності відповідно до вимог Закону та міжнародних стандартів аудиту шляхом перевірки фінансової звітності або консолідованої фінансової звітності з метою висловлення незалежної думки аудитора про її відповідність в усіх суттєвих аспектах і відповідність вимогам міжнародних стандартів фінансової звітності або національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку та законів України.

В Законі встановлено обмеження терміну тривалість обов'язкового аудиту фінансової звітності підприємства:

- на 10 років за результатами відкритого конкурсу з відбору суб'єкта аудиторської діяльності;

- на 14 років, якщо у виконанні аудиторського завдання одночасно буде брати участь декілька суб'єктів аудиторської діяльності, а не один за умови, що за результатами обов'язкового аудиту представляється спільний аудиторський звіт.

Крім того, Законом виділено основні вимоги до внутрішньої організації суб'єктів аудиторської діяльності, які мають право проводити обов'язковий аудит фінансової звітності. Так, суб'єкт аудиторської діяльності для надання послуг з обов'язкового аудиту фінансової звітності має забезпечити:

1) незалежність та об'єктивність аудиторів та ключового партнера при наданні аудиторських послуг, зокрема шляхом впровадження відповідних політики та процедур, а також наявність системи контролю за їх виконанням;

2) запровадження системи внутрішнього контролю, процедур реєстрації та обліку фактів, інформація про які підлягає фіксації та розкриттю відповідно до цього Закону, механізмів внутрішнього контролю, застосування методики оцінки ризиків, заходів та засобів для захисту систем обробки інформації;

3) можливість інформування уповноваженої особи суб'єкта аудиторської діяльності про факти порушень вимог цього Закону його працівниками;

4) достатній рівень кваліфікації та досвіду аудиторів і персоналу, який залучається до надання послуг відповідно до міжнародних стандартів аудиту. В суб'єкті аудиторської діяльності за основним місцем роботи має працювати не менше трьох аудиторів;

5) достатній рівень забезпеченості працівниками за основним місцем роботи для виконання завдань з обов'язкового аудиту фінансової звітності. У разі залучення до надання цих послуг аудиторів та інших працівників, які не є працівниками за основним місцем роботи суб'єкта аудиторської діяльності, суб'єкт аудиторської діяльності зобов'язаний вжити заходів для недопущення зниження якості внутрішнього контролю;

6) запровадження організаційних та адміністративних механізмів для попередження, ідентифікації, усунення або управління і розкриття будь-яких ризиків та загроз своїй незалежності;

7) запровадження внутрішньої політики та процедур виконання завдань з обов'язкового аудиту фінансової звітності, що також мають передбачати обов'язковість інструктажу, нагляду та перевірки роботи аудиторів та інших працівників, вимог до створення і обсягу робочих документів аудитора;

8) запровадження внутрішньої системи контролю якості аудиторських послуг. Відповідальність за організацію і ефективне функціонування внутрішньої системи контролю якості несе керівник суб'єкта аудиторської діяльності, при цьому ним може бути призначена відповідальна особа лише з числа аудиторів, яка є працівником суб'єкта аудиторської діяльності за основним місцем роботи;

9) використання вищезазначених внутрішніх процедур, систем, механізмів та ресурсів для забезпечення системного та регулярного надання послуг з обов'язкового аудиту;

10) запровадження механізмів реєстрації та розв'язання нестандартних ситуацій, що мають або можуть мати суттєві наслідки для неупередженості діяльності аудиторів та ключових партнерів, пов'язаної з наданням послуг з обов'язкового аудиту фінансової звітності;

11) застосування політики оплати праці персоналу, залученого до виконання завдань з обов'язкового аудиту, що передбачала б стимули для забезпечення якості робіт. При цьому винагорода, отримана суб'єктом аудиторської діяльності від юридичної особи за послуги, не пов'язані з обов'язковим аудитом фінансової звітності, не може будь-яким способом враховуватися при визначенні обсягу оплати праці аудиторам та іншим працівникам, залученим до виконання завдання з обов'язкового аудиту фінансової звітності цієї юридичної особи;

12) постійний моніторинг, оцінювання відповідності та ефективності внутрішньої політики і процедур, системи внутрішнього контролю, у тому числі щорічна оцінка внутрішньої системи контролю якості та вжиття відповідних заходів для усунення будь-яких недоліків. Суб'єкт аудиторської діяльності може залучати для незалежного оцінювання внутрішньої системи контролю якості професійні організації аудиторів. Суб'єкт аудиторської діяльності повинен зберігати інформацію про результати оцінки ефективності системи внутрішнього контролю та вжиті заходи протягом семи років.

Суб'єкти господарської діяльності, для яких Законом встановлено обов'язкове проведення аудиту, зобов'язані до 1 грудня поточного року повідомити відповідні податкові органи про укладення договору на проведення аудиторської перевірки.

Відповідальність аудитора згідно із Законом передбачена за недотримання вимог законодавчих і нормативних актів з бухгалтерського обліку і аудиту та якість проведеної перевірки. При цьому аудитор зобов'язаний відшкодувати замовнику матеріальний збиток, заподіяний його діями.

2.2. Організація аудиторської діяльності в Україні

Усі аудитори та суб'єкти аудиторської діяльності підлягають суспільному нагляду. Відповідальним за здійснення суспільного нагляду за аудиторською діяльністю в Україні є Орган суспільного нагляду за

аудиторською діяльністю, який складається з Ради нагляду за аудиторською діяльністю та Інспекції із забезпечення якості.

Орган суспільного нагляду за аудиторською діяльністю забезпечує здійснення нагляду і несе відповідальність за нагляд за:

- 1) реєстрацією аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності;
- 2) впровадженням міжнародних стандартів аудиту;
- 3) контролем за атестацією аудиторів та безперервним навчанням аудиторів, які здійснюють обов'язковий аудит фінансової звітності;
- 4) контролем якості аудиторських послуг суб'єктів аудиторської діяльності, які здійснюють обов'язковий аудит фінансової звітності;
- 5) дисциплінарними провадженнями щодо аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності, які здійснюють обов'язковий аудит фінансової звітності;
- 6) застосуванням стягнень.

Орган суспільного нагляду за аудиторською діяльністю розглядає справи про адміністративні правопорушення (у тому числі за зверненням користувачів фінансової звітності), пов'язані з порушенням законодавства в частині ненадання інформації до Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю у випадках, передбачених цим Законом, та неоприлюднення фінансової звітності разом з аудиторським звітом.

Для здійснення нагляду Орган суспільного нагляду за аудиторською діяльністю має право:

- 1) отримувати інформацію про аудитора (суб'єкта аудиторської діяльності), яка стосується виконання таким аудитором (суб'єктом аудиторської діяльності) своїх професійних обов'язків;
- 2) отримувати від юридичних та фізичних осіб інформацію стосовно аудитора та суб'єкта аудиторської діяльності, пов'язану з виконанням аудитором (суб'єктом аудиторської діяльності) професійних обов'язків, оприлюдненням фінансової звітності разом з аудиторським звітом, а також щодо виконання АПУ делегованих повноважень;
- 3) проводити виїзні перевірки аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності в частині виконання ними професійних обов'язків;
- 4) направляти матеріали про виявлені правопорушення до правоохоронних органів;
- 5) залучати інспекторів та експертів до проведення перевірок та здійснення дисциплінарного провадження;
- 6) накладати стягнення на аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності;
- 7) отримувати звіти від АПУ та проводити перевірки АПУ з метою забезпечення виконання нею відповідно до вимог Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю делегованих повноважень;
- 8) розглядати та переглядати рішення, прийняті АПУ, в межах виконання нею делегованих повноважень;
- 9) надавати обґрунтовані рекомендації щодо дій, які необхідно здійснити АПУ для належного виконання нею делегованих повноважень.

Члени Ради нагляду та співробітники Інспекції повинні дотримуватися режиму конфіденційності щодо інформації, яка їм може стати відомою у процесі виконання обов'язків, передбачених Законом.

На членів Ради нагляду поширюється законодавство у сфері запобігання і протидії корупції.

Орган суспільного нагляду за аудиторською діяльністю має бути незалежним від суб'єктів аудиторської діяльності.

У разі якщо Радою нагляду залучаються експерти для виконання окремих завдань, то вони не можуть брати участі у прийнятті будь-яких рішень. Залучені експерти не повинні мати конфлікту інтересів стосовно аудитора (суб'єкта аудиторської діяльності), щодо якого проводиться дисциплінарне провадження або перевірка, до якої залучається експерт.

Методичне і нормативне керівництво аудиторською діяльністю здійснює Аудиторська палата України (АПУ), яка є юридичною особою, що здійснює професійне самоврядування аудиторської діяльності та не має на меті отримання прибутку, та утворюється з метою забезпечення реалізації завдань аудиторського самоврядування.

Членами Аудиторської палати України є включені до Реєстру аудитори і аудиторські фірми.

Діяльність Аудиторської палати України провадиться відповідно до законодавства та Статуту Аудиторської палати України. Статут Аудиторської палати України затверджується з'їздом аудиторів України відповідно до вимог Закону. Повноваження, права та обов'язки Аудиторської палати України представлено у табл. 2.1.

Таблиця 2.1

Повноваження, права та обов'язки Аудиторської палати України

Повноваження АПУ	Права АПУ	Обов'язки АПУ
1	2	3
1) здійснює реєстрацію аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності;	1) має доступ до даних щодо аудитора та суб'єкта аудиторської діяльності, які мають відношення до виконання таким аудитором або суб'єктом аудиторської діяльності своїх професійних обов'язків, з можливістю отримання копій таких даних	1) належним чином виконувати делеговані повноваження;
2) здійснює контроль якості аудиторських послуг суб'єктів аудиторської діяльності, крім тих, які здійснюють обов'язковий аудит фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес;	2) отримує від юридичних та фізичних осіб інформацію щодо аудитора та суб'єкта аудиторської діяльності, пов'язаної з виконанням аудитором або суб'єктом аудиторської діяльності професійних обов'язків	2) дотримуватися вимог законодавства, Статуту АПУ та рішень Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю;

1	2	3
3) регулює взаємовідносини між членами АПУ у процесі провадження аудиторської діяльності;	3) проводить перевірки суб'єктів аудиторської діяльності, крім тих, які здійснюють обов'язковий аудит фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес, у частині виконання ними професійних обов'язків;	3) надавати Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю звіти та будь-яку іншу інформацію про виконання делегованих повноважень;
4) здійснює дисциплінарні провадження щодо суб'єктів аудиторської діяльності, крім тих, які здійснюють обов'язковий аудит фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес;	4) вносить пропозиції органам державної влади щодо формування та реалізації державної політики у сфері аудиторської діяльності;	4) дотримуватися рекомендацій, наданих Органом суспільного нагляду за аудиторською діяльністю щодо дій, які необхідно здійснити для належного виконання делегованих повноважень;
5) здійснює контроль за безперервним навчанням аудиторів, крім тих, які здійснюють обов'язковий аудит фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес;	5) оскаржує до суду за правилами адміністративного судочинства від свого імені рішення, які порушують права чи законні інтереси членів АПУ;	5) здійснювати реєстрацію аудиторів та суб'єктів аудиторської діяльності відповідно до вимог Закону;
6) бере участь у проведенні експертизи законопроектів і нормативно-правових актів з питань аудиторської діяльності;	6) у порядку, передбаченому законодавством, отримує від Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю інформацію, необхідну для виконання повноважень АПУ;	6) розглядати скарги на дії членів АПУ;
7) узагальнює інформацію про практику застосування МСА та надає рекомендації на запит суб'єктів аудиторської діяльності щодо спірних та складних питань;	7) проводить перевірки дотримання членами АПУ вимог Положення про членські внески, що затверджує з'їзд аудиторів України;	7) забезпечувати в порядку, передбаченому законодавством та Статутом АПУ, вільний доступ до інформації про її діяльність.
8) представляє аудиторів України у відносинах з органами державної влади, місцевого самоврядування, їх посадовими і службовими особами, підприємствами, незалежно від форми власності, громадськими об'єднаннями та міжнародними організаціями;	8) застосовує до членів АПУ передбачені Законом дисциплінарні заходи;	
9) забезпечує захист професійних прав аудиторів;	9) здійснює міжнародне співробітництво;	
10) забезпечує доступ та відкритість інформації стосовно аудиторів України.	10) використовує працю найманих працівників, встановлювати структуру, штатний розпис, чисельність працівників, форми і розміри оплати та матеріального стимулювання їхньої праці згідно із законодавством та в межах кошторису АПУ, затвердженого відповідно до вимог Закону.	

Щорічно АПУ отримує від суб'єктів аудиторської діяльності звіти про надані ними послуги, здійснює їх аналіз та подає до Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю узагальнену інформацію про діяльність цих суб'єктів та стан аудиторської діяльності в Україні.

Повноваження Аудиторської палати України не можуть бути делеговані іншим суб'єктам.

Діяльність Аудиторської палати України є публічною. Звіт про діяльність Аудиторської палати України, фінансова звітність, кошторис Аудиторської палати України та звіт про його виконання, інформація про стан аудиторської діяльності в Україні, річні програми роботи та звіти про їх виконання підлягають розміщенню на офіційному веб-сайті Аудиторської палати України протягом 180 днів з дня закінчення календарного року.

Органами управління Аудиторської палати України є:

- 1) з'їзд аудиторів України;
- 2) Рада Аудиторської палати України.

У складі Аудиторської палати України з метою забезпечення проведення перевірок суб'єктів аудиторської діяльності створюється Комітет з контролю якості аудиторських послуг.

Ведення поточних справ у Аудиторській палаті України здійснює Секретаріат. Порядок діяльності Секретаріату Аудиторської палати України визначається положенням, що затверджує з'їзд аудиторів України.

Орган суспільного нагляду за аудиторською діяльністю в порядку, визначеному цим Законом, здійснює нагляд за виконанням Аудиторською палатою України делегованих їй повноважень.

У разі систематичного невиконання Аудиторською палатою України рішень Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю два і більше разів, виникнення конфлікту інтересів при виконанні Аудиторською палатою України повноважень, передбачених Законом, та допущення Аудиторською палатою України порушень вимог Закону, Орган суспільного нагляду за аудиторською діяльністю ініціює скликання позачергового з'їзду аудиторів з метою дострокового припинення повноважень членів Ради Аудиторської палати України. Рішення про дострокове припинення повноважень членів Ради Аудиторської палати України та рішення щодо делегування нових членів до Ради Аудиторської палати України приймає з'їзд аудиторів у порядку, визначеному цим Законом. При цьому до складу Ради Аудиторської палати України не можуть бути делеговані члени Ради Аудиторської палати України, з вини яких відбулися порушення, що стали причиною скликання позачергового з'їзду аудиторів.

Аудитори мають проходити атестацію. Так, аудитором може бути визнана фізична особа, яка:

- 1) має вищу освіту;
- 2) підтвердила високий рівень теоретичних знань та професійну компетентність шляхом успішного складення відповідних іспитів;
- 3) пройшла практичну підготовку із провадження аудиторської діяльності.

Теоретичні знання майбутнього аудитора підтверджуються за такими напрямками:

- 1) стандарти професійної етики та професійна незалежність;
- 2) міжнародні стандарти аудиту;
- 3) законодавчі засади аудиторської діяльності та методика проведення аудиту (професійні навички);
- 4) управління ризиками та внутрішній контроль;
- 5) фінансовий аналіз;
- 6) управлінський облік;
- 7) міжнародні стандарти фінансової звітності;
- 8) теорія бухгалтерського обліку та законодавчі засади ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності;
- 9) податкове законодавство та законодавство про ЄСВ;
- 10) господарське, цивільне та трудове законодавство;
- 11) корпоративне законодавство та законодавство про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом;
- 12) інформаційні технології та комп'ютерні системи;
- 13) фінанси підприємств;
- 14) економіка підприємства та статистика.

Професійна компетентність підтверджується шляхом складання кваліфікаційного іспиту, який має засвідчити здатність особи застосовувати теоретичні знання на практиці.

Особам, які під час навчання у вищих навчальних закладах вивчали предмети за визначеними напрямками протягом мінімальної кількості годин, визначеної комісією з атестації згідно із затвердженим Порядком, та успішно склали іспит, за рішенням комісії з атестації можуть бути зараховані теоретичні знання з відповідних предметів.

Особам, які склали відповідні теоретичні іспити за визначеними напрямками в професійних організаціях, що є дійсними членами Міжнародної федерації бухгалтерів, та ці особи є членами цих організацій або перебувають у процесі набуття членства у цих організаціях, за рішенням комісії з атестації зараховуються теоретичні знання.

Аудитори, допущені до проведення обов'язкового аудиту в будь-якій державі Європейського Союзу, які мають намір працювати в Україні, повинні скласти іспити з підтвердження теоретичних знань з питань законодавства України за напрямками: аудиторської діяльності і бухгалтерського обліку, податкового законодавства та законодавства про єдиний соціальний внесок, трудового, цивільного, господарського законодавства, у тому числі корпоративного, та законодавства про відновлення платоспроможності боржника або визнання його банкрутом.

Особа, яка має вищу освіту та досвід роботи на посадах бухгалтера, ревізора, юриста, фінансиста, економіста, асистента (помічника) аудитора не менше 15 років, або має досвід роботи на зазначених посадах не менше семи років та пройшла стажування у порядку, визначеному цим Законом, може бути атестована за результатами кваліфікаційного іспиту.

Кваліфікаційний іспит та іспити з теоретичних знань проводяться незалежними центрами оцінювання знань, акредитованими комісією з атестації.

Підготовку до складання іспитів відповідно до програм, затверджених комісією з атестації, можуть проводити вищі навчальні заклади та інші установи, професійні організації аудиторів та бухгалтерів. Кандидат в аудитори може самостійно підготуватися до складання іспитів. Суб'єкти за рішенням комісії з атестації здійснюють підготовку завдань до складання іспитів. При цьому підготовка кандидатів до складання іспитів та розробка екзаменаційних завдань за одним і тим же напрямом одним і тим же суб'єктом не допускаються.

Атестація аудиторів здійснюється комісією з атестації, яка складається з дев'яти осіб та формується шляхом делегування до її складу:

1) однієї особи від вищих навчальних закладів за поданням центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері вищої освіти;

2) двох осіб - представників професійних організацій аудиторів та бухгалтерів, які є членами Міжнародної федерації бухгалтерів;

3) однієї особи від Аудиторської палати України;

4) по одній особі від Національного банку України, Національної комісії з цінних паперів та фондового ринку, Національної комісії, що здійснює державне регулювання у сфері ринків фінансових послуг, центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері бухгалтерського обліку та аудиту, центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику економічного розвитку.

Голова комісії з атестації обирається з числа її членів простою більшістю голосів від загальної кількості членів комісії з атестації. Персональний склад комісії з атестації затверджує керівник центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері бухгалтерського обліку та аудиту.

Строк повноважень членів комісії з атестації становить три роки. Положення про комісію з атестації погоджується Органом суспільного нагляду за аудиторською діяльністю та затверджується наказом центрального органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері бухгалтерського обліку та аудиту.

Матеріально-технічне та методичне забезпечення діяльності комісії з атестації здійснюється Органом суспільного нагляду за аудиторською діяльністю.

Порядок складання іспитів та порядок проходження стажування розробляються комісією з атестації та подаються на схвалення до Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю, який після схвалення передає їх для затвердження центральному органу виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері бухгалтерського обліку та аудиту. Іспити проводяться у письмовій або електронній формі з дотриманням анонімності та конфіденційності.

За складання іспиту справляється плата у розмірі однієї мінімальної заробітної плати, встановленому на початок відповідного року. Зазначені кошти розподіляються лише між суб'єктами, які здійснюють підготовку екзаменаційних завдань, незалежними центрами оцінювання знань та особами з перевірки екзаменаційних робіт відповідно до затвердженого порядку. У разі зарахування іспиту плата не справляється.

Свідоцтво про складання іспитів з теоретичних знань та кваліфікаційного іспиту видається на підставі рішення комісії з атестації центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері бухгалтерського обліку та аудиту. Свідоцтво є чинним протягом п'яти років з дня складення кваліфікаційного іспиту. Відмову у видачі свідоцтва може бути оскаржено до суду.

Особа, яка має намір бути аудитором, повинна набути практичного досвіду аудиторської діяльності шляхом працевлаштування/стажування у суб'єкта аудиторської діяльності не менше трьох років у будь-який період незалежно від дати отримання свідоцтва про складання іспитів з теоретичних знань та кваліфікаційного іспиту.

У разі наявності чинного свідоцтва про складання іспитів з теоретичних знань та кваліфікаційного іспиту і позитивної характеристики за результатами набуття практичного досвіду у суб'єкта аудиторської діяльності комісія з атестації приймає рішення про визнання кваліфікаційної придатності особи до провадження аудиторської діяльності.

Аудитор повинен дотримуватися вимог щодо безперервного професійного навчання.

2.3. Цілі та основні принципи стандартів аудиту

Особливістю аудиторської діяльності є використання її результатів широким колом зацікавлених осіб, які приймають значну кількість управлінських рішень саме ґрунтуючись на висновках аудитора щодо достовірності фінансової звітності перевіреного ним підприємства. Це вимагає введення певних вимог до організації аудиторської діяльності, які, з одного боку, повинні використовуватися аудиторами під час проведення перевірок, а, з іншого, - дозволяти користувачам правильно розуміти принципи, якими керувався аудитор при формуванні думки і висновків щодо достовірності перевіреної фінансової звітності.

Таке загальне керівництво методологією аудиторської перевірки в світовій практиці виконують стандарти аудиту (рис. 2.3).

Головне призначення стандартів – полегшити роботу аудиторів і максимально гарантувати якість перевірки. Аудиторські стандарти формують одноманітні базові вимоги, які визначають нормативні вимоги до якості і надійності аудиту і забезпечують певний рівень гарантії результатів аудиторської перевірки за умови їх дотримання. Стандарти визначають загальний підхід до проведення аудиту, масштаб

аудиторської перевірки, види звітів аудиторів, питання методології, а також базові принципи, які повинні виконувати аудитори.

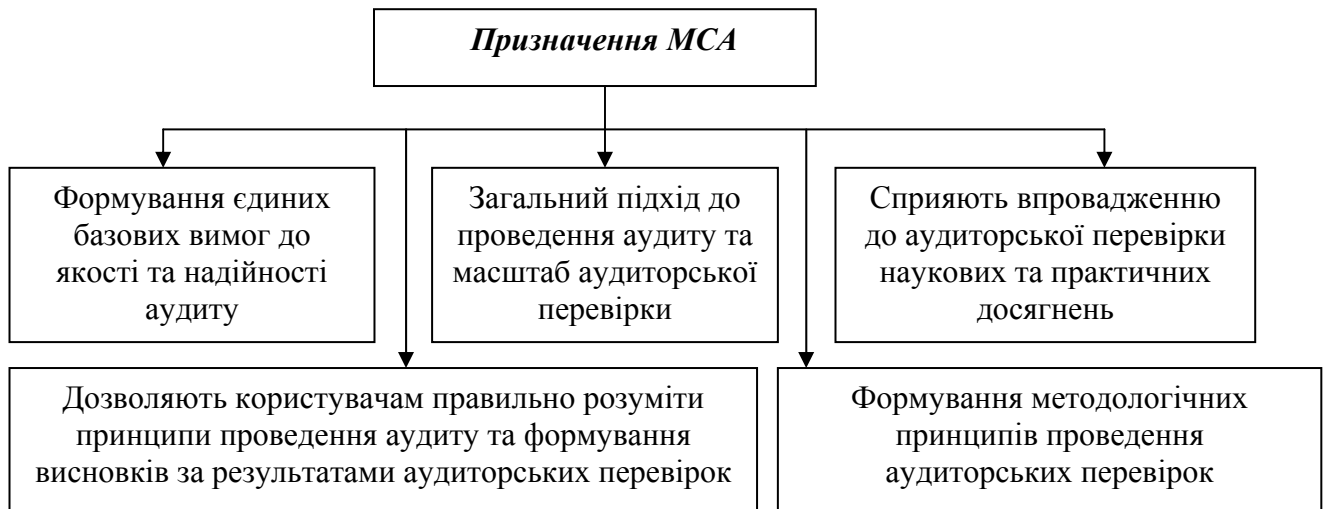


Рис. 2.3. Призначення міжнародних стандартів аудиту (МСА).

Стандарти не є директивними (тобто не є обов'язковими для виконання), але їх використання допомагає виправдовувати деякі помилки, що можуть бути допущені аудиторами. Аудиторські стандарти є підставою для доказу в суді якості проведення аудиту і визначення міри відповідальності аудитора. Аудитор, що допускає в своїй практиці відступ від стандарту, повинен бути готовий пояснити причину цього.

Стандарти не містять конкретних вказівок на використання спеціальних аудиторських процедур і в них немає спеціальних вимог до рішень, які приймаються аудиторами в кожній конкретній ситуації (наприклад, визначення обсягу вибірки, відбір елементів для вибірки, оцінка одержаних результатів і т.ін.). Стандарти аудиту встановлюють загальні правила до його проведення, але при цьому тільки сам аудитор може вирішити: чи треба йому повністю або частково виконувати вимоги того або іншого стандарту.

Деякі практики вважають, що стандарти повинні давати більш чіткі керівні вказівки для визначення обсягу накопичуваної інформації. Це, з їхньої точки зору, полегшило б аудиторам прийняття деяких важких рішень і забезпечило б можливість захисту у разі звинувачень в неправильному проведенні аудиту. Але при цьому забувають, що не можна наперед передбачити всі господарські ситуації, відносно яких буде потрібно висловити думку аудитора, по-перше, а, по-друге, наявність надмірно детальних специфічних вимог до проведення аудиту перетворило б його просто в механічний збір доказів там, де насправді вимагається виказати думку, підкріплену професійними знаннями. Тому надмірна деталізація вимог принесла б набагато більшу шкоду, ніж користь і по відношенню до фахівців-аудиторів, і по відношенню до користувачів аудиторських послуг.

Стандарти аудиту повинні розглядатися практиками, як мінімально необхідні стандарти їх роботи, а не максимально необхідні вимоги.

За приналежністю стандарти аудиту поділяються на:

- **зовнішні** стандарти – визначають організацію аудиторської діяльності та є основним елементом системи її нормативного регулювання. Зовнішні аудиторські стандарти можуть бути як міжнародними, так і національними.

- **внутрішні** стандарти – розробляються самою аудиторською фірмою. Їх мета – виробити в аудиторів фірми єдиний методологічний підхід до організації аудиторської перевірки, послідовності і принципів її проведення та оцінки результатів перевірки. Рівень внутрішніх стандартів значною мірою може визначати якість проведення перевірок фахівцями даної аудиторської фірми.

З метою розвитку аудиту і координації роботи бухгалтерів-аудиторів у світовому масштабі у 1977 р. була створена Міжнародна федерація бухгалтерів (IFAC - МФБ). МФБ – це всесвітня організація бухгалтерів-професіоналів, мета якої – 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. МФБ складається зі 155 дійсних та асоційованих членів в 118 країнах світу.

МФБ розробляє концептуальні основи для задоволення постійно зростаючих вимог до професійних бухгалтерів. Основними компонентами є «Кодекс етики професійних бухгалтерів» МФБ, Міжнародні стандарти аудиту (МСА), Міжнародні стандарти освіти та Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку для державного сектору (МСБОДС).

На створений при раді Міжнародної федерації бухгалтерів (МФБ) постійно діючий Комітет міжнародної практики аудиту (КМПА) був покладений обов'язок випуску стандартів аудиту. 1 квітня 2002 р. Рада з міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості (РМСАНВ) Міжнародної федерації бухгалтерів замінила КМПА.

Рада з міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості (РМСАНВ) розробляє МСА та Міжнародні стандарти завдань з огляду (МСЗО), що стосуються аудиту та огляду історичних фінансових звітів, та Міжнародні стандарти завдань з надання впевненості (МСЗНВ), які стосуються завдань з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації. До того ж РМСАНВ розробляє стандарти контролю якості для фірм та груп із завдань, які стосуються практичних питань аудиту, надання впевненості та супутніх послуг. РМСАНВ також розробляє відповідні положення щодо практики. Ці стандарти та положення є орієнтиром для створення високоякісних стандартів аудиту та положень в усьому світі.

Структура стандартів, виданих Радою з міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості (РМСАНВ) представлена в табл. 2.2.

Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг

Код	Назва стандарту	Мета
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>
	Передмова до МСА та супутніх послуг	Полегшення розуміння та методів роботи КМПА, а також обсягу і статусу документів, виданих КМПА
	Глосарій термінів	Ознайомлення з основними термінами, які використовуються в аудиті
	Міжнародний стандарт контролю якості 1	
	Контроль якості для фірм, що виконують аудит та огляди фінансової звітності, а також інші завдання надання впевненості і супутні послуги	
200-299	Загальні принципи та відповідальність	
200	Загальні цілі незалежного аудиту та проведення аудиту відповідно до МСА	Розкриття мети й головних принципів, які є основою аудиторської перевірки фінансової звітності
210	Узгодження умов завдань з аудиту	Встановлення положень з надання рекомендацій щодо погодження умов завдання з замовником
220	Контроль якості аудиту фінансової звітності	Встановлення положень та надання рекомендацій щодо контролю якості аудиту
230	Аудиторська документація	Надання рекомендацій щодо відповідальності аудитора за розгляд шахрайства та помилок під час аудиту
240	Відповідальність аудитора, що стосується шахрайства, при аудиті фінансової звітності	Надання рекомендацій щодо відповідальності аудитора за розгляд шахрайства і помилок в ході аудиту
250	Розгляд законодавчих та нормативних актів під час аудиту фінансової звітності	Встановлення положень і надання рекомендацій щодо відповідальності аудитора за врахування законів і нормативних актів при аудиті фінансової звітності
260	Повідомлення інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями	Надання рекомендацій щодо обміну інформацією з питань аудиту між аудитором і управлінським персоналом суб'єкта перевірки
265	Повідомлення інформації про недоліки внутрішнього контролю тим, кого наділено найвищими повноваженнями, та управлінському персоналу	Надання рекомендацій щодо повідомлення у відповідний спосіб інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями, та управлінському персоналу про недоліки внутрішнього контролю, які аудитор ідентифікував під час аудиту та які, за професійним судженням аудитора, що є досить важливими, щоб заслуговувати на їх увагу
300-499	Оцінка ризиків та дії у відповідь на оцінені ризики	
300	Планування аудиту фінансової звітності	Встановлення положень і надання рекомендацій щодо планування аудиторської перевірки фінансових звітів
315	Ідентифікація та оцінювання ризиків суттєвого викривлення через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища	Надання рекомендацій щодо розуміння бізнесу, як інформації, що є важливою при плануванні аудиторської перевірки
320	Суттєвість при плануванні та проведенні аудиту	Надання рекомендацій щодо використання поняття суттєвості та аудиторського ризику при плануванні кількості аудиторських доказів та обсягів аудиторських процедур

<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>
330	Дії аудитора у відповідь на оцінені ризики	Надання рекомендацій щодо дій аудитора для отримання достатніх та прийнятних аудиторських доказів стосовно оцінених ризиків суттєвого викривлення через розроблення і провадження відповідних дій у відповідь на такі ризики.
402	Положення щодо аудиту суб'єкта господарювання, що користується послугами організації, що надає послуги	Надання рекомендацій щодо отримання розуміння характеру і важливості послуг, що надаються організацією, та їх вплив на внутрішній контроль суб'єкта господарювання – користувача, який має відношення до аудиту та достатнього для ідентифікації й оцінки ризиків суттєвого викривлення; та розробка і виконання аудиторських процедур у відповідь на ці ризики.
450	Оцінювання викривлень, виявлених під час аудиту	Надання рекомендацій щодо оцінки впливу на аудит виявлених викривлень; впливу не виправлених викривлень на фінансову звітність.
500-599	Аудиторські докази	
500	Аудиторські докази	Надання рекомендацій щодо критеріїв оцінки якості та кількості аудиторських доказів, які потрібно отримати аудитору для перевірки
501	Аудиторські докази – особливі положення щодо відібраних елементів	Надання рекомендацій для доповнення МСА 500 стосовно конкретних сум фінансового звіту та розкриття іншої інформації
505	Зовнішні підтвердження	Надання рекомендацій щодо застосування аудитором зовнішніх підтверджень в якості аудиторських доказів при перевірці фінансової звітності
510	Перші завдання – залишки на початок періоду	Надання рекомендацій щодо оцінки залишків на початок періоду, якщо аудит здійснюється вперше, або перевірка проводилася іншим аудитором
520	Аналітичні процедури	Надання рекомендацій щодо застосування аналітичних процедур під час аудиту
530	Аудиторська вибірка	Надання рекомендацій щодо застосування процедур аудиторської вибірки, та способів відбору статей для перевірки з метою отримання аудиторських доказів
540	Аудит облікових оцінок, у т.ч. облікових оцінок за справедливою вартістю, та пов'язані з ними розкриття інформації	Надання рекомендацій щодо аудиторської перевірки облікових оцінок, що мають місце у фінансових звітах
550	Пов'язані сторони	Надання рекомендацій щодо використання аудиторських процедур під час виявлення та перевірки операцій з пов'язаними сторонами
560	Подальші події	Надання рекомендацій щодо оцінки аудитором подальших подій в залежності від часу їх здійснення
570	Безперервність діяльності	Надання рекомендацій щодо оцінки аудитором застосування управлінським персоналом при підготовці фінансової звітності припущення про безперервності діяльності підприємства
580	Письмові запевнення	Надання рекомендацій щодо використання пояснень управлінського персоналу як аудиторських доказів

<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>
600-699	Використання роботи інших фахівців	
600	Особливі положення щодо аудитів фінансової звітності групи (включаючи роботу аудиторів компонентів)	Надання рекомендацій щодо визначення того, чи слід аудитору діяти як аудитору фінансової звітності групи і якщо так: порядок повідомлення чіткої інформації аудиторам компонентів щодо обсягу та часу їх роботи з фінансовою інформацією; порядок отримання прийнятних аудиторських доказів у достатньому обсязі щодо фінансової інформації компонентів та процесу консолідації для висловлення думки.
610	Використання роботи внутрішніх аудиторів	Надання рекомендацій щодо використання аудитором роботи внутрішніх аудиторів стосовно фінансової інформації, що включена в фінансові звіти економічного суб'єкта
620	Використання роботи експерта аудитора	Надання рекомендацій щодо використання аудитором роботи експерта та інших фахівців
700-799	Аудиторські висновки та звітність	
700	Формування думки та складання звіту щодо фінансової звітності	Надання рекомендацій щодо форми і змісту аудиторського висновку, який надається в результаті аудиту фінансової звітності
701	«Повідомлення інформації з ключових питань аудиту в звіті незалежного аудитора»	Надання рекомендацій щодо відповідальності аудитора за повідомлення інформації з ключових питань аудиту в звіті аудитора. Він стосується судження аудитора про зміст повідомлення в звіті, форми й змісту повідомлення.
705	Модифікації думки у звіті незалежного аудитора	Надання рекомендацій щодо форми і змісту аудиторського висновку, який надається у результаті аудиту фінансової звітності
706	Пояснювальні параграфи та параграфи з інших питань у звіті незалежного аудитора	Надання рекомендацій щодо дій аудитора, який уже сформулював думку щодо фінансової звітності, і, для привертання уваги користувачів, якщо, на його погляд, це доцільно, включає до звіту аудитора чітко викладеної додаткової інформації.
710	Порівняльна інформація – відповідні показники і порівняльна фінансова звітність	Надання рекомендацій щодо обов'язків аудитора стосовно порівняльних даних
720	Відповідальність аудитора щодо іншої інформації	Надання рекомендацій щодо вжиття належних заходів у разі, якщо до складу документів, які містять фінансову звітність, яка підлягала аудиту, та звіт аудитора щодо неї, входить також інша інформація, яка може поставити під сумнів достовірність цієї фінансової звітності та звіт аудитора.
800-899	Спеціалізовані сфери	
800	Особливі положення – аудити фінансової звітності, складеної відповідно до концептуальних основ спеціального призначення	Надання рекомендацій у зв'язку з виконанням аудиторських завдань спеціального призначення
805	Особливі положення щодо аудитів окремих фінансових звітів та окремих елементів, рахунків або статей фінансового звіту	Надання рекомендацій щодо дій під час аудиту окремого фінансового звіту або окремого елемента, рахунку чи статті фінансового звіту та належний розгляд особливостей прийняття. Планування та виконання завдання та формування думки та звіту.

<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>
810	Завдання з надання звіту щодо узагальненої фінансової звітності	Визначення того чи є доречним прийняття завдання з надання звіту про узагальнену фінансову звітність, і, якщо так: надання рекомендацій з формування думки про узагальнену фінансову звітність на основі оцінювання висновків та чіткого висловлення думки у формі письмового звіту аудитора.
	Нотатки з міжнародної практики аудиту	
НМПА 1000	«Особливості під час аудиту фінансових інструментів»	
	АУДИТ ТА ОГЛЯД ІСТОРИЧНОЇ ФІНАНСОВОЇ ІНФОРМАЦІЇ	
2000–2699	МІЖНАРОДНІ СТАНДАРТИ ЗАВДАНЬ З ОГЛЯДУ (МСЗО)	
2400	Завдання з огляду історичної фінансової звітності	
2410	Огляд проміжної фінансової інформації, що виконується незалежним аудитором суб'єкта господарювання	
	ЗАВДАННЯ З НАДАННЯ ВПЕВНЕНОСТІ, ЩО НЕ Є АУДИТОМ ЧИ ОГЛЯДОМ ІСТОРИЧНОЇ ФІНАНСОВОЇ ІНФОРМАЦІЇ	
3000–3699	МІЖНАРОДНІ СТАНДАРТИ ЗАВДАНЬ З НАДАННЯ ВПЕВНЕНОСТІ (МСЗНВ)	
3000–3399	ЗАСТОСОВНІ ДО ВСІХ ЗАВДАНЬ З НАДАННЯ ВПЕВНЕНОСТІ	
3000	Завдання з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації	
3400–3699	СТАНДАРТИ ДЛЯ СПЕЦІАЛІЗОВАНИХ СФЕР	
3400	Перевірка прогнозової фінансової інформації	
3402	Звіти з надання впевненості щодо заходів контролю в організації, що надає послуги	
3410	Завдання з надання впевненості щодо звітів з парникових газів	
3420	Завдання з надання впевненості щодо підготовки гіпотетичної фінансової інформації, яка включається до проспекту емісії	
	СУПУТНІ ПОСЛУГИ	
4000–4699	МІЖНАРОДНІ СТАНДАРТИ СУПУТНИХ ПОСЛУГ (МССП)	
4400	Завдання з виконання узгоджених процедур стосовно фінансової інформації	
4410	Завдання з компіляції інформації	
	ЯКІСТЬ АУДИТУ	
	Концептуальна основа якості аудиту: ключові елементи, що створюють середовище для якості аудиту	
	КОНЦЕПТУАЛЬНА ОСНОВА ЗАВДАНЬ З НАДАННЯ ВПЕВНЕНОСТІ	
	Змінена Міжнародна концептуальна основа завдань з надання впевненості	

В Україні з 2003 року міжнародні стандарти аудиту прийняті в якості Національних стандартів аудиту.

В світовій практиці на базі аудиторських стандартів формуються навчальні програми для підготовки аудиторів. Використання міжнародних стандартів аудиту в практичній діяльності аудиторів різних країн багатоваріантне. Так, в деяких країнах міжнародні нормативи використовуються як база для розробки власних національних нормативів (Австралія, Бразилія, Індія, Нідерланди, Росія і ін.). В таких країнах, які мають свої національні стандарти аудиту, міжнародні нормативи приймаються професійними аудиторами до уваги. В інших – міжнародні стандарти аудиту приймаються повністю і використовуються як національні (Кіпр, Малайзія, Нігерія, Фіджі, Шрі-Ланка, Україна та ін.).

2.4. Професійна етика аудиторів

Аудитори та суб'єкти аудиторської діяльності зобов'язані при наданні аудиторських послуг забезпечити етичну професійну поведінку із дотриманням пріоритету суспільних інтересів, загальних норм моралі, принципів незалежності та об'єктивності, професійної компетентності, конфіденційності та професійної таємниці. Істотний вплив на рівень роботи аудиторів має Кодекс професійної етики. Він повинен забезпечити стандарти поведінки аудиторів..

Докладні кодекси професійної етики аудиторів розробляють професійні організації аудиторів, прагнучи передбачити можливі їх поведінки в різних ситуаціях. В етичному кодексі аудиторів узагальнені етичні норми професійної поведінки незалежних аудиторів, визначені етичні, моральні цінності, які затверджує в своєму середовищі аудиторське співтовариство. Дотримання професійних етичних норм має бути вищим обов'язком кожного аудитора.

В Кодексі професійної етики аудиторів України, який було введено в дію з січня 1999 р., наголошується, що метою аудиторської діяльності є забезпечення високого рівня аудиторських послуг, направленою на задоволення потреб українського суспільства (рис. 2.5).

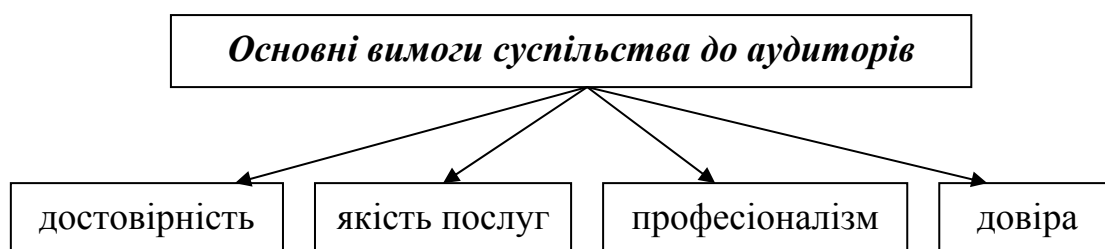


Рис. 2.5. Основні вимоги суспільства до аудиторів.

Етичні норми аудиторської діяльності в усьому світі зводяться до наступного: чесність, об'єктивність, професійна компетентність та належна ретельність, конфіденційність, незалежність, професійна поведінка.

Крім того, Законом України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» виділено принцип **професійного скептицизму**.

Професійний скептицизм

Аудитори та суб'єкти аудиторської діяльності при наданні аудиторських послуг зобов'язані дотримуватися принципу професійного скептицизму, що передбачає допущення можливості суттєвого викривлення інформації, яка розкрита у фінансовій звітності, внаслідок виявлених при проведенні аудиту фактів чи поведінки, що вказують на порушення, у тому числі шахрайство або помилку, незважаючи на попередній досвід аудитора та суб'єкта аудиторської діяльності щодо чесності та порядності посадових осіб юридичної особи, фінансова звітність якої перевіряється.

Аудитор та суб'єкт аудиторської діяльності повинні критично та із сумнівом підходити до застосованих юридичною особою оцінок справедливої вартості, зменшення (відновлення) корисності активів, забезпечень (резервів) та майбутнього руху грошових коштів, що впливають на оцінку здатності юридичної особи продовжувати свою діяльність на безперервній основі.

Об'єктивність аудитора

Надаючи будь-які професійні послуги аудитор зобов'язаний об'єктивно розглядати всі факти і ситуації, що виникають, та не допускати, щоб особиста упередженість або тиск зі сторони могли позначитися на об'єктивності їх думок. Вчинки аудиторів, їх рішення і висновки не можуть і не повинні залежати від думок або вказівок інших осіб. В Кодексі звертається особлива увага приділена наступному:

- ✓ аудитори можуть опинитися в ситуаціях, в яких існує можливість впливу і тиску на їх об'єктивність;
- ✓ аудитор може виявити упередженість у взаємостосунках з людьми;
- ✓ керівники аудиторських фірм зобов'язані забезпечити дотримання принципу об'єктивності своїми працівниками, а також іншими фахівцями, що привертаються до роботи.

Незалежність аудитора

Незалежність – ключове положення Кодексу. Аудитори зобов'язані відмовитися від надання професійних послуг, якщо є обґрунтовані сумніви в їх незалежності від організації клієнта та її посадовців. В аудиторському звіті, аудитор повинен заявити про свою незалежність відносно клієнта. В Кодексі перераховані основні обставини, які можуть завадити незалежності аудитора або дозволяють сумніватися в його фактичній незалежності (рис. 2.6).

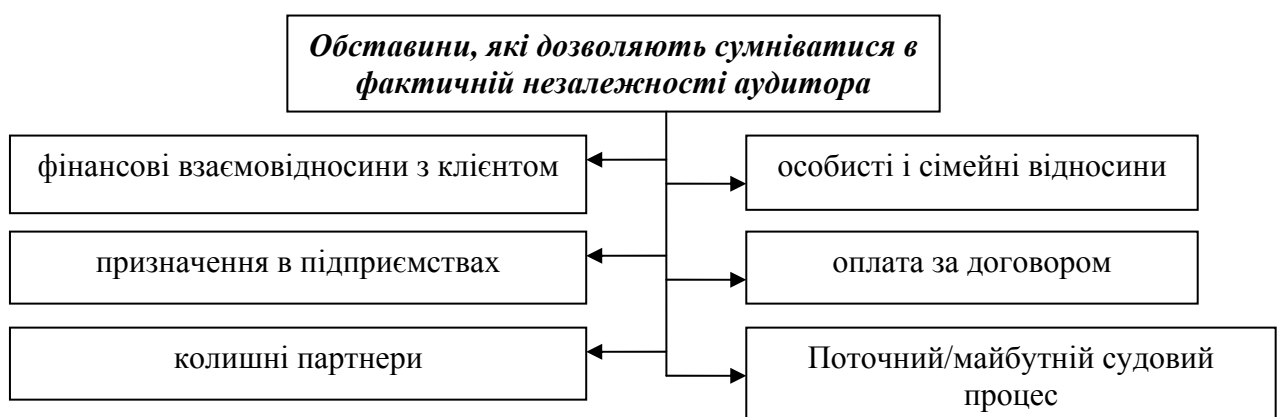


Рис. 2.6. Обставини, які дозволяють сумніватися в фактичній незалежності аудитора.

Професійна компетентність аудитора

Професія аудитора має свої особливості, виходячи з яких аудитор повинен:

- ❖ володіти професійними навиками;

- ❖ брати на себе відповідальності по відношенню як до суспільства, так і до клієнта;
- ❖ бути об'єктивним в роботі з клієнтами;
- ❖ надавати послуги, які відповідали б високим вимогам норм і правил поведінки при наданні аудиторських послуг.

Шлях аудитора до професійної компетентності може бути розділений на дві стадії (рис. 2.7).

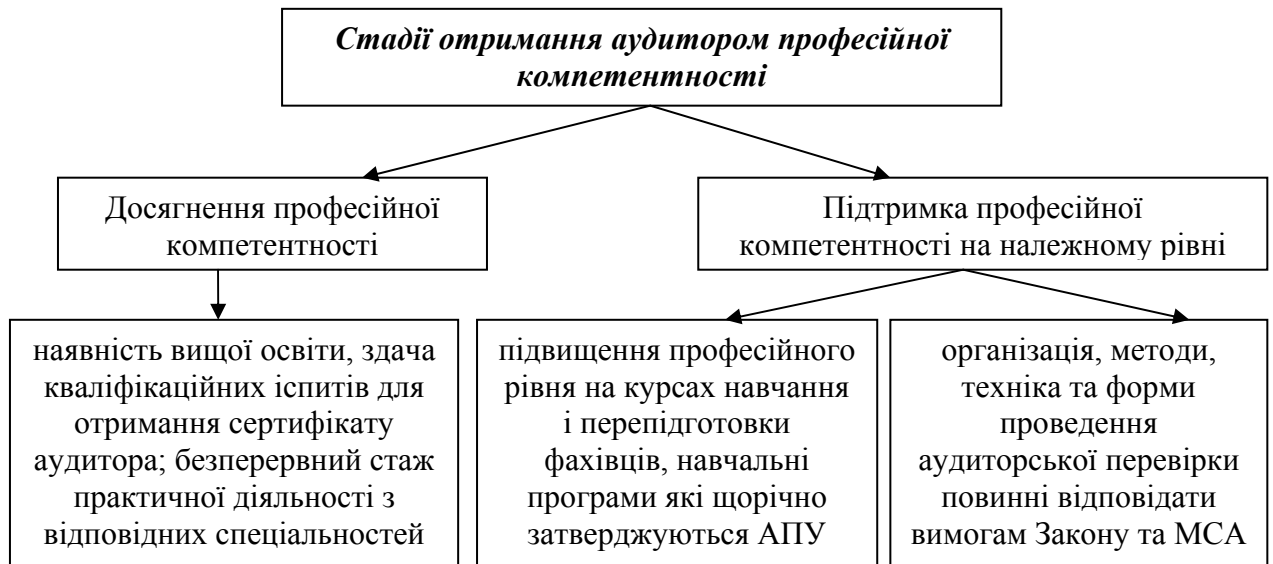


Рис. 2.7. Шлях аудитора до професійної компетентності.

Конфіденційність

Аудитор зобов'язаний зберігати в таємниці конфіденційну інформацію про справи клієнтів, яка одержана ним при наданні професійних послуг, без обмеження в часі і незалежно від продовження або припинення безпосередніх відносин з ним.

Аудитор не повинен використовувати конфіденційну інформацію клієнта, що стала йому відомою при виконанні професійних послуг, для своєї вигоди або для вигоди будь-якої третьої сторони.

Передбачаються виняткові ситуації, коли публікація або інше розголошення конфіденційної інформації щодо клієнтів не вважатиметься порушенням аудитором професійної етики (рис. 2.8).

Податкові відносини

Аудитори зобов'язані неухильно дотримуватися законодавства про оподаткування в усіх аспектах: вони не повинні свідомо приховувати свої доходи від оподаткування або тим чи іншим чином порушувати податкове законодавство в своїх інтересах або на користь інших осіб.

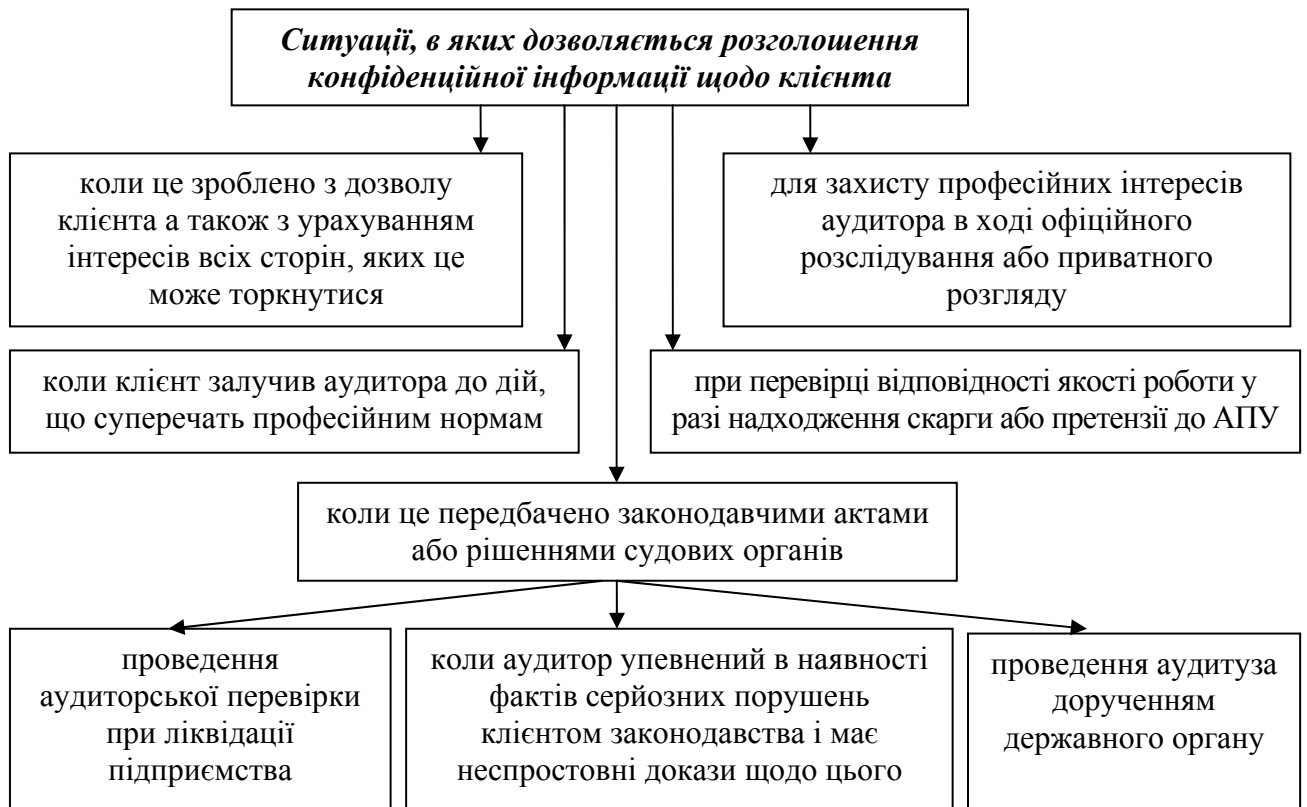


Рис. 2.8. Ситуації, в яких аудитору дозволяється розголошення конфіденційної інформації щодо клієнта.

Під час надання аудиторських послуг аудитор повинен прагнути створення атмосфери найбільшого сприяння для клієнта і керуватися його інтересами. Але при цьому він зобов'язаний дотримуватися податкового законодавства і не повинен сприяти фальсифікаціям в цілях ухилення клієнта від сплати податків.

Про виявлені в ході проведення аудиту порушень податкового законодавства, помилок в розрахунках і сплаті податків аудитор зобов'язаний у письмовій формі повідомити адміністрацію клієнта і попередити їх про можливі наслідки та шляхи виправлення порушень і помилок.

Рекомендації і поради в області оподаткування аудитор зобов'язаний представляти клієнту тільки у письмовій формі. При цьому він не повинен обнадіювати клієнта в тому, що його рекомендації виключають будь-які проблеми з податковими органами, а також повинен попередити клієнта, що відповідальність за складання і зміст податкових декларацій і іншої податкової звітності лежить на самому клієнті.

Діяльність за кордоном

Аудитор має право здійснювати аудиторську діяльність на постійній або тимчасовій основі в іншій державі. Але у будь-якому випадку він повинен надавати послуги відповідно до вимог національних стандартів аудиту і діючого Кодексу етики або відповідно до вимог міжнародних стандартів.

За ситуації, коли при наданні аудиторських послуг в іншій державі, етичні вимоги цієї держави відрізняються від національних вимог, аудиторі необхідно керуватися наступними правилами:

✓ коли етичні вимоги країни, в якій надаються аудиторські послуги менш суворі, ніж національні, аудитор повинен користуватися в роботі національними вимогами;

✓ коли етичні вимоги країни, в якій надаються аудиторські послуги, більш суворі, ніж національні, аудиторі необхідно використовувати етичні вимоги цієї країни.

Самореклама

Необхідно, щоб громадськість мала уявлення про види послуг, що надаються фахівцем-аудитором в рамках аудиторської діяльності. Тому публічна інформація про аудиторів і реклама аудиторських послуг можуть бути представлені в засобах масової інформації, спеціальних виданнях аудиторів, в адресних і телефонних довідниках, в публічних виступах і інших публікаціях аудиторів і керівників аудиторських служб.

Реклама аудиторських професійних послуг повинна бути інформативною, прямою і чесною та виключати будь-яку можливість обману потенційних клієнтів. Не допускаються, якщо вони суперечать професійній етиці аудиторів, реклама і публікації, що містять:

✓ пряму вказівку або натяк на необґрунтовані очікування (впевненість) клієнтів в сприятливості результатів аудиторських послуг;

✓ безпідставне самовихваляння та порівняння з іншими аудиторськими фірмами;

✓ рекомендації, підтвердження клієнтів і третіх осіб, що вихваляють достоїнства аудиторської фірми;

✓ відомості, які можуть розкрити конфіденційні дані клієнта або не об'єктивно відрекомендувати його в помилковому світлі;

✓ свідоства, які мають на меті ввести в оману або чинити тиск на судові, податкові і інші державні органи.

Винагорода і комісійні

Винагорода повинна реально відображати вартість професійних аудиторських послуг і встановлюватися з урахуванням: необхідних для виконання послуг знань і навичок; рівня підготовки і практичного досвіду аудитора; необхідного часу; складності послуг, що надаються; рівня відповідальності, необхідного при наданні даного виду послуг.

Розмір оплати аудитора не повинен залежати від досягнення якогось певного результату або обумовлюватися іншими обставинами. Аудитор не має права одержувати платню за професійні послуги готівкою понад встановлені норми розрахунків. Аудитор зобов'язаний утриматися від виплати і отримання комісійних за придбання або передачу клієнтів або передачу будь-яких послуг третій стороні.

Аудитор зобов'язаний наперед домовитися з клієнтом і письмово закріпити умови і порядок оплати за послуги, що надаються.

Діяльність, що є не сумісною з практикою аудитора

Аудитор не повинен одночасно з основною професійною практикою займатися діяльністю, яка впливає або може вплинути на його об'єктивність і незалежність, на дотримання пріоритету суспільних інтересів або на репутацію професії в цілому і тому є не сумісною з наданням аудиторських послуг.

Заняття будь-якою діяльністю, що є забороненою практикуючим аудиторам відповідно до законодавства, повинна розглядатися як несумісні дії аудитора, що порушують закон і професійні етичні норми.

Відносини з іншими аудиторами

Аудитори повинні доброзичливо відноситися до інших аудиторів, утримуватися від необгрунтованої критики їх діяльності та інших свідомих дій, що можуть заподіяти збитку колегам по професії.

Представлені вище норми і вимоги Кодексу професійної етики аудиторів України розроблені на основі міжнародних етичних норм.

Контрольні питання

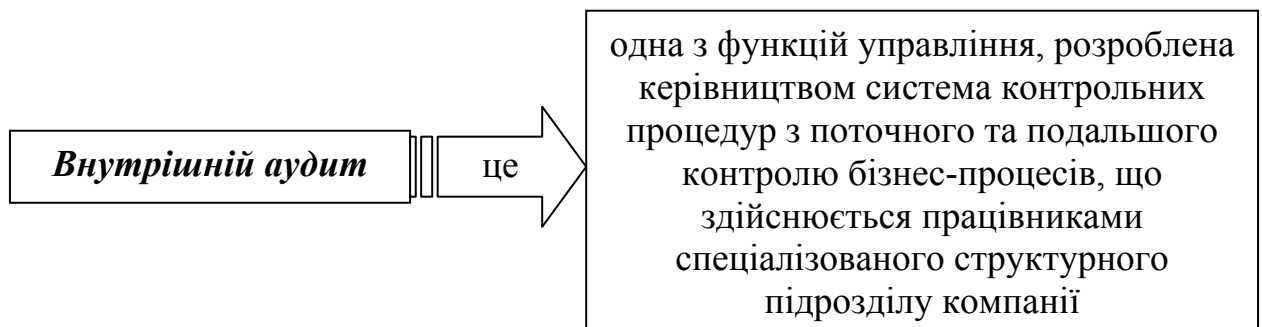
1. Які концепції регулювання аудиторської діяльності існують в світовій практиці аудиту та в чому виражається вплив держави на аудиторську діяльність?
2. Які елементи повинна включати система регулювання аудиторської діяльності?
3. Зміст Закону України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність».
4. Функції Органу суспільного нагляду.
5. Функції Аудиторської палати України.
6. Призначення стандартів аудиту та їх види.
7. Цілі і принципи використання в аудиті роботи фахівців іншої галузі.
8. Які цілі переслідують вимоги Кодексу професійної етики в Україні?
9. Що передбачає вимога незалежності аудиту?
10. Чим може бути охарактеризована професійна компетентність аудитора?
11. Що передбачає вимога конфіденційності?

Тема 3. Внутрішній аудит: особливості методики та організації проведення

- 3.1. Поняття, призначення та принципи внутрішнього аудиту
- 3.2. Стандарти внутрішнього аудиту
- 3.3. Організація та об'єкти внутрішнього аудиту
- 3.4. Планування проведення внутрішнього аудиту та його документальне оформлення

3.1. Поняття, призначення та принципи внутрішнього аудиту

В умовах корпоратизації та акціонування підприємств внутрішній аудит стає одним з основних інструментів підвищення ефективності управління підприємствами різних організаційно-правових форм і особливо акціонерних товариств. Питання сутності, призначення, методології та організації внутрішнього аудиту найбільш повно у вітчизняній економічній літературі розглянуті багатьма вітчизняними та зарубіжними вченими-економістами. Необхідність створення служби внутрішнього аудиту продиктована тим, що власник або керівник хоче знати про реальний стан справ на підприємстві.



Загалом можна сказати, що передумовами створення служби внутрішніх аудиторів в великих компаніях стали такі чинники:

- ❖ адміністрація компанії розробляє політику і процедури роботи фірми, але персонал може з тих або інших причин не завжди їх розуміти, або виконувати;
- ❖ верхня ланка управління не займається безпосередньо контролем повсякденної діяльності підприємства, у зв'язку з чим вона відчуває потребу в інформації, яка формується на більш низькому рівні;
- ❖ менеджери не мають достатньо часу, щоб перевірити виконання завдань, і часто не володіють специфічними інструментами такої перевірки, тому вони не можуть своєчасно знайти й виправити недоліки і відхилення;
- ❖ необхідність підвищення інвестиційної привабливості компанії в умовах жорсткої конкуренції за інвестиційні кошти;
- ❖ необхідність консолідації контрольних функцій усередині компанії, у тому числі контролю виконання планів і бюджетів;
- ❖ необхідність оптимізації документообігу всередині компанії.

Вирішення вказаних проблем досягається за рахунок здійснення внутрішніми аудиторами вертикального зв'язку між керівництвом і структурними підрозділами. За результатами перевірок, що проводяться, внутрішні аудитори дають керівництву інформацію про якість виконання раніше прийнятих управлінських (у тому числі й економічних) рішень, що, у свою чергу, служить основою для прийняття подальших управлінських рішень.

Таким чином, в рамках внутрішнього аудиту здійснюється не тільки детальний контроль за всіма напрямками господарської діяльності підприємства, але і контроль за політикою та якістю менеджменту.

Внутрішні аудитори забезпечують захист від помилок і зловживань, визначають «зони ризику» і визначають можливості усунення майбутніх недоліків або недостач, допомагають ідентифікувати й «посилити» слабкі сторони у системах управління економічного суб'єкта.

Основним правилом, що регулює процедуру організації і функціонування внутрішнього аудиту, повинно бути наступне: сума витрат на організацію та підтримку роботи служби внутрішніх аудиторів не повинна перевищувати очікуваних в даний період збитків внаслідок його слабкості.

Під *внутрішнім аудитом* слід розуміти організовану на підприємстві на користь його власників і регламентовану його внутрішніми документами систему контролю за дотриманням встановленого порядку ведення бухгалтерського обліку та надійністю функціонування системи внутрішнього контролю.

В країнах з розвиненим державним апаратом проблемам аудиту, у тому числі внутрішнього, надається багато уваги. Виникнення професії внутрішніх аудиторів історично пов'язується із створенням в 1941 р. національної організації внутрішніх аудиторів США – Інституту внутрішніх аудиторів. Його організація була викликана необхідністю представляти професію внутрішніх аудиторів і забезпечувати загальноосвітню діяльність і норми професійної практики внутрішнього аудиту. Інститут прийняв девіз: прогрес через партнерство. Свою діяльність інститут будує на базі загальних професійних знань внутрішніх аудиторів, програми безперервного професійного розвитку, економічного кодексу, професійних норм і сертифікації. Інститут визнаний авторитетом в професійному світі внутрішніх аудиторів і налічує 35 тис. членів, що працюють у сфері бізнесу, промисловості, освіти і управління більш ніж в 100 країнах.

Сьогодні існує міжнародна організація вищих інститутів контролю (International Organization Supreme Audit Institutions), а також Інститут внутрішніх аудиторів (I.I.A.).

Інститут Внутрішніх Аудиторів представлений в Україні всеукраїнською громадською організацією «Інститут Внутрішніх Аудиторів України», що заснована в 2001 році. Всеукраїнська громадська організація «Інститут внутрішніх аудиторів України» є добровільною, недержавною, неприбутковою всеукраїнською організацією, створеною за спільними інтересами своїх членів для реалізації мети діяльності. При вступі всі члени Інституту Внутрішніх Аудиторів України одночасно отримують статус членів Global ІА і набувають відповідний набір прав і можливостей.

Метою діяльності Інституту є задоволення та захист професійних, соціальних, економічних, освітніх та інших спільних інтересів своїх членів, сприяння розповсюдженню та затвердженню принципів правової держави, та впровадженню в Україні міжнародної професійної практики внутрішнього аудиту.

Внутрішній аудит повинен виконувати ряд поставлених керівництвом економічного суб'єкта задач (рис. 3.1).

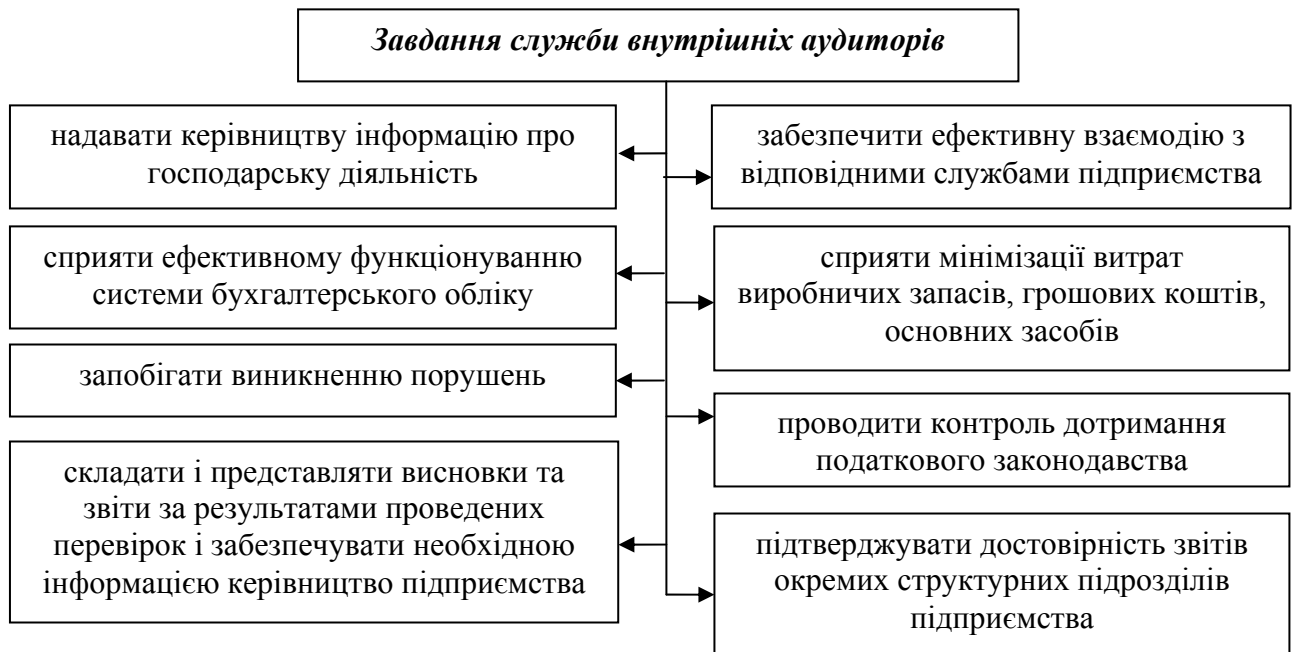


Рис. 3.1. Завдання, що виконують внутрішні аудитори підприємства.

Окрім завдань контрольного характеру внутрішні аудитори повинні розв'язувати завдання економічної діагностики, розробки фінансової стратегії, маркетингових досліджень, управлінського консультування, оцінки рентабельності комерційних угод тощо. Діяльність внутрішнього аудиту розглядається як сукупність аудиторських послуг, що здійснюються за вимогою керівництва економічного суб'єкта у зв'язку з потребами управління. Отже, внутрішній аудит повинен виконувати роль діагностичного засобу в управлінні діяльністю економічного суб'єкта.

Відсутність єдиних стандартів діяльності внутрішніх аудиторів підприємств змушує фахівців служб внутрішнього аудиту використовувати зарубіжний досвід проведення внутрішнього аудиту. У деяких керівників може виникнути питання про доцільність створення відділу внутрішнього аудиту, оскільки звітність багатьох підприємств і без того підлягає обов'язковій перевірці.

Для того, що б дати відповідь на це питання, а також для кращого розуміння значення задач внутрішнього аудиту необхідно розглянути відмінності між внутрішнім і зовнішнім аудитом (табл. 3.1).

Як бачимо, внутрішній аудит має іншу природу, зміст, призначення і організацію в порівнянні із зовнішнім. Тому можна зробити висновок, що потреба в обов'язковій зовнішній аудиторській перевірці не виключає необхідності створення на підприємстві мобільної і ефективної служби внутрішніх аудиторів. Використання знань і досвіду внутрішніх аудиторів для виявлення внутрішніх резервів компанії, визначення пріоритетних напрямів її розвитку, оцінки ризиків і управління дозволяє підвищити фінансову стійкість і конкурентоспроможність компанії.

Таблиця 3.1

Відмінності між внутрішнім і зовнішнім аудитом

Ознака	Внутрішній аудит	Зовнішній аудит
Мета і задачі	Визначає керівництво підприємства	Визначають договором
Замовник	Керівництво підприємства	Власники (акціонери)
Види послуг	Визначає керівництво підприємства, виходячи з потреб управління	Визначають договором на аудиторські послуги
Об'єкти аудиту	Залежать тільки від господарсько-фінансової діяльності підприємства, визначає керівник	Залежать від господарсько-фінансової діяльності суб'єктів перевірки, визначають договором
Характер діяльності	Виконавча діяльність	Підприємницька діяльність
Суб'єкти аудиту	Штатні працівники підприємства	Незалежні аудитори
Регламентация аудиту	Міжнародні стандарти внутрішнього аудиту; внутрішні положення	Регламентований Законом “Про аудиторську діяльність”; міжнародними і національними нормативами
Кваліфікація	Вища або середня освіта	Вища освіта і наявність сертифікату аудитора
Відповідальність	Перед керівництвом підприємства	Перед замовником і перед третіми особами
Наявність ризику	Ризик бізнесу підприємства, втрати репутації	Ризик бізнесу аудиторської фірми, аудиторський ризик
Надання звітності	Керівництву підприємства	Замовнику (власнику, акціонерам), може бути опублікована
Зміст і форма звіту	Акт перевірки й інші звітні документи, визначає керівництво підприємства	Аудиторський висновок за формою і змістом повинен відповідати вимогам АПУ; інші форми звітності погоджують між аудитором і замовником
Періодичність, частота	Працюють в постійному контакті з бухгалтерією й іншими економічними службами	Працюють одноразово, як правило, після закінчення звітного року
Залежність	Внутрішній аудит повинен бути незалежним від суб'єкта господарювання, який ревізується тільки організаційно, а в цілому він задовольняє потреби керівника даної господарської системи і одержує від нього заробітну платню	Повинен бути незалежним від клієнта не тільки організаційно але і в матеріальному відношенні

Ознаки відмінностей внутрішнього і зовнішнього аудитів дозволяють не тільки глибше вникнути в сутність даних видів аудиту, а і визначити основні принципи діяльності внутрішніх аудиторів (рис. 3.2).

Приведені принципи засновані на принципах проведення зовнішнього аудиту, визначених в Міжнародних стандартах аудиту, з урахуванням особливостей і специфіки проведення внутрішнього аудиту.

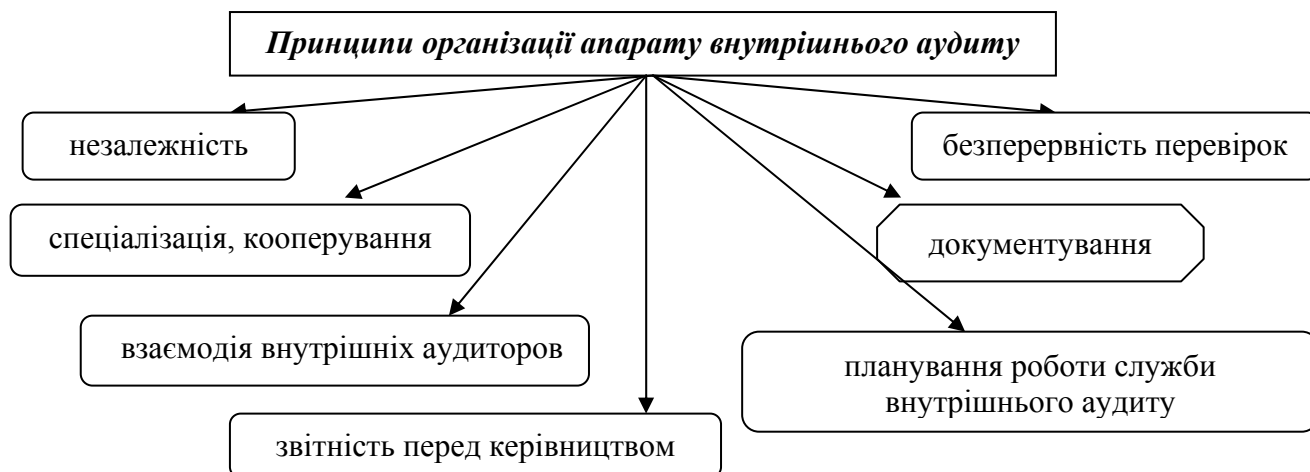


Рис. 3.2. Основні принципи діяльності служби внутрішніх аудиторів.

Обширність і різноплановість завдань, які повинна вирішувати служба внутрішніх аудиторів, припускає надання їм і певних, достатньо широких повноважень.

Служба внутрішніх аудиторів повинна мати наступні права:

- мати необмежений доступ в усі приміщення підприємства і до будь-якої інформації, що стосується діяльності підприємства;
- самостійно визначати і планувати терміни, напрямки, обсяги, задачі та інформаційну базу перевірок, що проводяться;
- одержувати усні і письмові роз'яснення від працівників підприємства і керівників підрозділів, що перевіряються;
- визначати відповідність операцій, здійснюваних підрозділами підприємства, чинним законодавчим і нормативним актам, а також політиці підприємства, визначеній загальними цілями діяльності підприємства;
- перевіряти своєчасність, відповідність і повноту виконання управлінських рішень, які приймаються керівництвом підприємства;
- визначати доцільність комплектації штату структурних підрозділів і розподілу обов'язків між окремими працівниками, виходячи з цілей і обсягів діяльності підприємства, оцінювати рівень і якість їх роботи і давати при необхідності рекомендації керівництву підприємства з усунення від виконання службових обов'язків окремих працівників;
- привертати у разі потреби для виконання необхідних контрольних процедур співробітників інших структурних підрозділів.

3.2. Стандарти внутрішнього аудиту

Наукове обґрунтування внутрішнього аудиту припускає, зокрема, розробку етики і стандартів внутрішнього аудиту. Стандарти впроваджуються з метою регулювання роботи служби внутрішнього аудиту по відношенню до виконання покладених на неї функціональних обов'язків. Розробкою стандартів на міжнародному рівні займається ІІА. В світовій практиці з 1 січня 2002 року введені в дію розроблені в 1941 р. і змінені ІІА. Професійні стандарти внутрішнього аудиту (рис. 3.3).

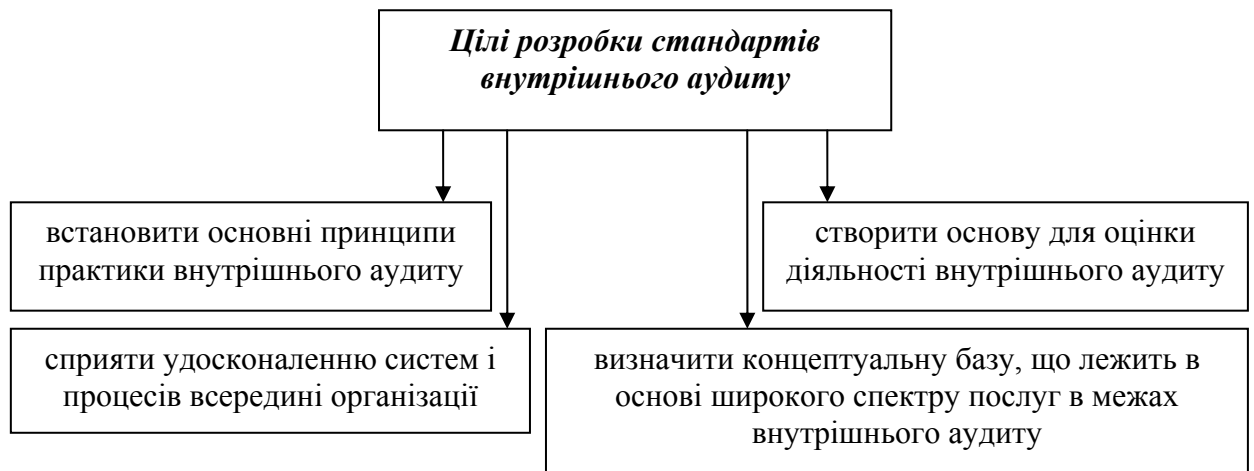


Рис. 3.3. Цілі розробки та впровадження в світовій практиці стандартів внутрішнього аудиту.

В цих стандартах загальноприйняті вимоги до аудиторської діяльності скореговані з урахуванням специфіки внутрішнього аудиту. Стандарти професійної практики мають рекомендаційний характер, оскільки внутрішній аудит - це внутрішня справа підприємства, а в умовах ринкової економіки втручання в діяльність економічних суб'єктів взагалі обмежене. Проте, відповідність діяльності служби внутрішнього аудиту стандартам Інституту внутрішніх аудиторів використовують як загальноприйнятий критерій оцінювання.

Весь комплекс стандартів розділений на п'ять розділів, в яких визначені основні концепції внутрішнього аудиту. Кожен з п'яти розділів містить один загальний стандарт, який конкретизується в спеціальних стандартах.

Окрім перевірки правильності відображення фінансово-господарської діяльності підприємства в системі обліку і забезпечення збереження товарно-матеріальних цінностей, внутрішні аудитори в світовій практиці активно притягуються до оцінки ефективності використання ресурсів підприємства та контролю дотримання законодавчих і нормативних вимог в процесі господарювання. Вказані напрямки діяльності внутрішніх аудиторів класифікуються в міжнародній практиці як аудит на відповідність і управлінський аудит.

Періодично вимоги стандартів змінюються і обновлюються в Положеннях про стандарти внутрішнього аудиту. На сьогодні Інститут внутрішніх аудиторів прийняв 18 таких положень (табл. 3.2).

В Україні розвиток внутрішнього аудиту і, відповідно, розробка методології і принципів його функціонування, здійснюється, на жаль, достатньо повільно. Певним кроком вперед на шляху розвитку внутрішнього аудиту в Україні стало введення Положення про організацію внутрішнього аудиту в комерційних банках України від 20.03.98 р. № 114.

Перелік положень про стандарти внутрішнього аудиту

№	Назва положення	Дата ухвалення
SIAS 1	Контроль: концепції і відповідальність	1983 Липень
SIAS 2	Надання результатів	1983 Липень
SIAS 3	Попередження, виявлення, розслідування і повідомлення про шахрайство	1985 Травень
SIAS 4	Підтвердження якості	1986 Листопад
SIAS 5	Взаємостосунки внутрішніх і зовнішніх аудиторів	1987 Червень
SIAS 6	Робочі документи аудитора	1987 Грудень
SIAS 7	Зв'язок з Радою директорів	1989 Червень
SIAS 8	Аналітичні аудиторські процедури	1991 Грудень
SIAS 9	Оцінка ризику	1991 Грудень
SIAS 10	Оцінка досягнення поставленої мети операції або програм	1991 Грудень
SIAS 11	Узагальнений звіт	1992 Грудень
SIAS 12	Планування аудиту	1992 Грудень
SIAS 13	Впровадження результатів аудиту	1993 Березень
SIAS 14	Глосарій	1995 Грудень
SIAS 15	Контроль	1996 Грудень
SIAS 16	Аудит відповідності політиці, планам, процедурам, законам, нормативам і контрактам	1997 Квітня
SIAS 17	Оцінка діяльності зовнішніх аудиторів	1997 Квітень
SIAS 18	Використання роботи зовнішніх експертів	1997 Грудень

На підставі міжнародних стандартів внутрішнього аудиту НБУ розроблені і впроваджені Національні стандарти внутрішнього аудиту в банках, які знайшли відображення в Методичних вказівках з використання стандартів внутрішнього аудиту в комерційних банках України (від 20.07.99 р. № 358).

3.3. Організація та об'єкти внутрішнього аудиту

Ефективність функціонування служби внутрішніх аудиторів багато в чому залежить від правильної її організації. Завдяки правильній організації процесу внутрішнього аудиту створюються певні організаційні передумови для оптимізації виконання контрольних аудиторських процедур. Організація внутрішнього аудиту повинна визначатися як основними принципами внутрішнього аудиту, так і чіткою постановкою цілей створення на конкретному підприємстві служби внутрішніх аудиторів і очікуваних результатів.

Тому при ухваленні рішення про організацію на підприємстві служби внутрішніх аудиторів керівництвом повинні бути визначені:

- конкретні причини, що зумовили необхідність створення служби внутрішніх аудиторів;
- проблеми, що вимагають негайного рішення, а також напрямки і цілі роботи внутрішніх аудиторів;
- функціональне підкорення служби, забезпечення виконання принципів організації роботи внутрішніх аудиторів;

- напрямки інтеграції служби внутрішніх аудиторів з іншими підрозділами підприємства;
- відповідне матеріально-технічне забезпечення роботи внутрішніх аудиторів.

Структура служби внутрішніх аудиторів і її місце на підприємстві багато в чому визначаються тим, наскільки правильно керівництво економічного суб'єкта розуміє роль служби внутрішніх аудиторів в управлінні підприємством, необхідність забезпечення незалежності даного підрозділу.

Незалежність є одним з принципів організації роботи внутрішніх аудиторів, але, на думку більшості зарубіжних і вітчизняних авторів, основоположним принципом. Реалізація контрольних функцій внутрішніх аудиторів повною мірою можлива тільки у разі гарантії їх незалежності від будь-яких видів зовнішнього тиску. Досягти цього можна тільки за рахунок функціонального підкорення внутрішніх аудиторів безпосередньо керівнику підприємства, а в акціонерних суспільствах – раді директорів або збору акціонерів.

Розглянемо етапи створення відділу внутрішнього аудиту. Перш за все, слід розробити Положення про відділ внутрішнього аудиту з визначенням прав і обов'язків всіх працівників, цілей роботи, задач відділу, його організаційної структури і підзвітності. Спеціалізована служба внутрішнього аудиту не може бути одним із структурних підрозділів обліково-фінансової служби. Інакше вона не зможе виконувати роль експерта в оцінці розумності і доцільності організації системи бухгалтерського обліку на підприємстві.

Після цього рекомендується розробити стратегічний план, метою якого є розгляд перспектив розвитку бізнесу відповідно до змін, які відбудуться в діяльності підприємства, в галузі, в економіці в цілому протягом найближчих 3-5 років. Далі слід розробити первинний план аудиту для визначення сфер діяльності, що підлягають перевірці, а також обсяг трудовитрат. Як основний метод планування можуть виступати аналіз вірогідності збитків і модель оцінки ризиків.

Наступним питанням є визначення передбачуваних потреб в співробітниках підрозділу з урахуванням необхідності наявності у них досвіду, кваліфікації, технічних навиків проведення аудиторської діяльності. Рекомендується передбачити при необхідності і навчання співробітників відділу. Крім того, для підвищення ефективності роботи відділу необхідно розробити окремі адміністративні процедури, що визначають бюджет і звітність, штат, перепідготовку персоналу, оцінку роботи відділу.

Організація праці внутрішніх аудиторів передбачає наявність компетентного, що заслуговує на довіру персоналу з чітко визначеними правами, обов'язками і відповідальністю. Відповідальність служби внутрішнього аудиту визначають три основні моменти:

- 1) Обґрунтованість і своєчасність висновків про стан обліку і звітності відповідно правового статусу організації, внутрішньогосподарських регламентів, чинних законодавчих актів, висновків про досягнутий рівень та ефективність господарської і фінансової діяльності.

2) Обґрунтованість представлених пропозицій з організації системи контролю, бухгалтерського обліку, матеріальної відповідальності посадовців, програм розвитку видів діяльності, проектів оптимізації виробничих витрат, розподілу прибутку і іншим питанням.

3) Правильність консультацій, наданих засновникам, керівникам апарату управління та підрозділів підприємства з питань організації виробництва, системи управління, бухгалтерського обліку і інших питань.

Загальне керівництво службою внутрішнього аудиту повинен здійснювати начальник, що безпосередньо підкоряється керівнику підприємства. Саме він повинен безпосередньо відповідати за організацію роботи відділу і виконання поставлених перед ним задач.

Повинна бути розроблена структура звітності внутрішніх аудиторів за наслідками перевірок, що проводяться, яка відповідає потребам основних груп клієнтів (ради директорів, правління, вищого і оперативного керівництва, зовнішніх аудиторів), а також порядок і терміни надання ним необхідної інформації.

Крім того, слід розробити проекти планів перевірок на випадок виникнення непередбачених обставин (особливо це стосується правильного розподілу трудових і матеріальних ресурсів).

Виконання всіх перерахованих умов ще не гарантує того, що створений відділ внутрішнього аудиту функціонуватиме ефективно, але це допоможе уникнути стандартних помилок при організації служби внутрішніх аудиторів і ефективно спланувати роботу хоча б на першому етапі.

Внутрішні аудитори мають нагоду проводити доскональну перевірку за напрямками і питаннями, які вимагають значних витрат часу і засобів, або які є достатньо складними в бухгалтерському обліку. Так, господарські операції з надходження, наявності, руху товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів, основних засобів, податкові розрахунки і розрахунки з державними фондами соціального страхування, аналіз платоспроможності і фінансового стану підприємства, фінансова звітність за окремі періоди року можуть і повинні бути об'єктами перевірки службою внутрішнього аудиту.

Об'єкти внутрішнього аудиту щодо конкретного підприємства є умовно-постійними. Вони можуть змінюватися в процесі зміни діяльності підприємства, на якому здійснюється внутрішній аудит.

Дослідження об'єктів аудиту здійснюється за допомогою загальнонаукових методів і спеціальних прийомів. Метод аудиту – сукупність прийомів, за допомогою яких оцінюють стан об'єктів аудиту, а методологія – навчання про метод і його методологічні прийоми.

До загальнонаукових методів відносять індукцію, дедукцію, синтез, аналіз, аналогію, конкретизацію, моделювання, класифікацію. Спеціальні прийоми аудиту включають нагляд, опитування, підтвердження, підрахунок, аналітичний огляд тощо.

Якщо розглядати метод аудиту як сукупність його методичних прийомів, то в процесі внутрішнього і зовнішнього аудиту можуть використовуватися одні і ті ж методичні прийоми. Але різниця в об'єктах і основних принципах зовнішнього і внутрішнього аудиту має певний вплив

на їх методологію, яка виражається у формуванні і використанні аудиторських процедур.

Формування методики внутрішнього аудиту базується на загальноприйнятих його принципах. Одним з основних методологічних принципів є принцип доведення. Доведення означає складання доказу – матеріального носія доказу – документа, де зафіксована інформація, яка призначена для доказу в часі і просторі господарського факту.

Також, аудит можна розглядати як процес пізнання, розділивши його на три стадії: початкову, дослідницьку, завершальну. Кожній з цих стадій характерні свої етапи роботи в залежності від виду перевірки, об'єкту, цілей перевірки.

Організацію внутрішнього аудиту на конкретному підприємстві слід проводити враховуючі певні чинники:

- наявність внутрішньо-фірмових стандартів;
- види діяльності підприємства;
- об'єкти аудиторського контролю;
- використання інформаційних технологій в аудиті.

На початковій стадії внутрішній аудитор вивчає стан економіки підприємства, зміни, які відбулися за поточний період, визначає і конкретизує об'єкти контролю, розробляє план і програму внутрішнього аудиту. Складовими елементами на цій стадії є: опитування, бесіда, аналітичний огляд, вивчення тощо.

На дослідницькій стадії внутрішнього аудиту шляхом виконання аудиторських процедур здійснюють збір доказів щодо об'єктів аудиту. Для цього використовують такі прийоми, як: документальна перевірка, вибіркова перевірка, анкетування, тестування, інвентаризація, контрольні виміри, технологічний контроль, підрахунок.

На завершальній стадії внутрішнього аудиту здійснюють оцінку і аналіз одержаних доказів, угруповання і систематизацію виявлених недоліків, узагальнення матеріалів перевірки і складання звіту (акту). Проводиться обговорення результатів перевірок внутрішнього аудиту з керівництвом підприємства, розробляються заходи за результатами перевірки. На цій стадії частіше всього використовують такі елементи методу аудиту: угруповання, систематизацію, оцінку, узагальнення.

3.4. Планування проведення внутрішнього аудиту та його документальне оформлення

Одним з важливих принципів організації апарату контролю і служби внутрішніх аудиторів є планування роботи внутрішніх аудиторів. Плани роботи внутрішніх аудиторів повинні складатися на поточний рік і на перспективу. В планах на поточний рік повинні бути вказані обсяги і види робіт, терміни виконання і виконавці. В перспективних планах розробляються напрями і види робіт служби внутрішніх аудиторів на перспективу, виходячи з перспектив розвитку діяльності підприємства відповідно до бізнес-плану.

Не менше значення має планування самими внутрішніми аудиторами цілей, послідовності і методів при здійсненні конкретних перевірок. Ефективно організований процес планування є однією з умов успішного проведення аудиторської перевірки. Основні вимоги до порядку проведення цього етапу аудиту, а також його документального оформлення, висловлені як в міжнародних стандартах І.І.А., так і в стандартах внутрішнього аудиту, розроблених для банківських установ України.

Для досягнення максимальних результатів внутрішній аудит повинен проводитися в певній послідовності (рис. 3.4).

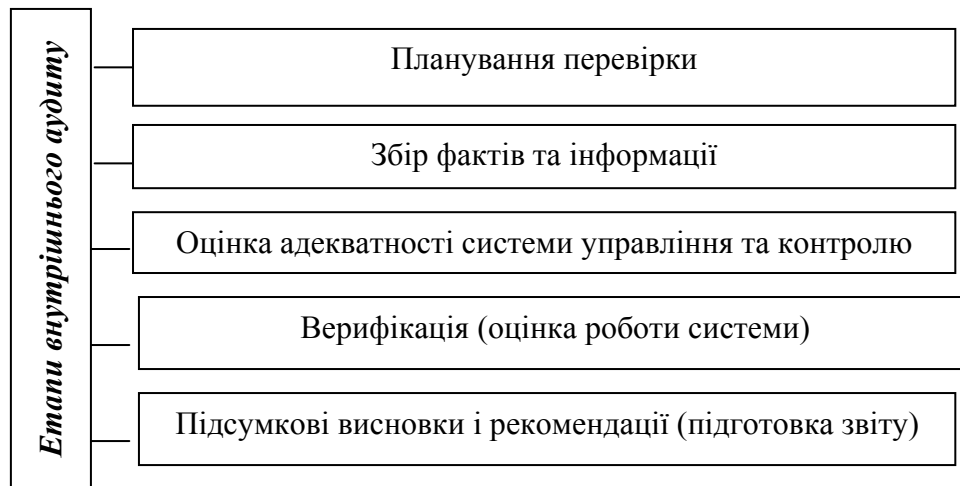


Рис. 3.4. Послідовність та етапи проведення внутрішнього аудиту.

Висловлені в МСА вимоги до планування внутрішнього аудиту передбачають, як і при проведенні зовнішнього аудиту, обов'язкову оцінку ризиків, пов'язаних із специфікою роботи підрозділу, що перевіряється. Виходячи з одержаної оцінки ризиків керівник служби внутрішніх аудиторів повинен визначити пріоритетні напрями і розробити плани перевірок по кожному структурному підрозділу на рік. На підставі такого плану робиться оцінка витрат на проведення перевірок, яка враховувала б необхідну кількість як співробітників служби внутрішнього аудиту, так і ресурсів для проведення перевірок. План повинен затверджуватися керівником підприємства.

Міжнародні стандарти встановлюють загальні вимоги до процесу і послідовності планування внутрішніх аудиторських перевірок, які включають:

- ✓ визначення мети і задач перевірки конкретного об'єкту;
- ✓ встановлення наявності і ефективності функціонування контрольного середовища і засобів контролю на об'єкті;
- ✓ встановлення наявності істотних ризиків і оцінка можливостей утримання їх в допустимих межах.

Метою роботи служби внутрішніх аудиторів має бути не стільки виявлення наявних помилок і порушень в роботі структурних підрозділів підприємства, скільки аналіз ефективності функціонування загального контролюючого середовища (внутрішнього контролю), його відповідності

цілям діяльності і розвитку підприємства. Тому цілі, напрями і послідовність кожної перевірки мають визначатися, перш за все, виходячи з цілей діяльності підприємства і необхідності вдосконалення систем його роботи.

Ефективність роботи служби внутрішніх аудиторів багато в чому залежить від того, наскільки правильно її співробітники розуміють залежність між результатами їх роботи і зростанням іміджу підприємства, його фінансової стійкості, підвищення ступеню довіри до підприємства з боку потенційних партнерів, комерційних банків, інвесторів.

Мається на увазі можливість підвищення впевненості третіх осіб в мінімальності їх інформаційного ризику з прийняття управлінських рішень відносно даного підприємства.

Внутрішні аудитори повинні пам'ятати, що неефективність їх висновків за наслідками перевірок може стати для керівництва причиною:

- прийняття помилкового управлінського рішення в результаті використання неправильної, неповної або частково недостовірної інформації;
- незадоволеності партнерів і втрати репутації підприємства.

Крім того, необхідно враховувати, що дієвість і ефективність внутрішнього аудиту безпосередньо впливають на обсяг, зміст і характер зовнішнього аудиту, а також аудиторський ризик, який визначається зовнішніми аудиторами залежно від проведеної оцінки системи внутрішнього аудиту на підприємстві, що перевіряється. Цим, значною мірою, визначається необхідність, в першу чергу, оцінки внутрішніми аудиторами рівнів ризиків підрозділів, що перевіряються.

Результатом такої оцінки повинні бути висновки внутрішнього аудитора, що визначають:

- ✓ ступінь його довіри до керівників структурних підрозділів і впевненість в ефективності управління підрозділом;
- ✓ оцінку обґрунтованості прийняття управлінських і економічних рішень керівництвом на рівні підрозділу;
- ✓ недоліки в організації системи внутрішнього контролю;
- ✓ думка аудитора про компетентність співробітників підрозділу;
- ✓ рівень організації документообігу і ведення облікових записів;
- ✓ можливість наявності в обліку і звітності істотних помилок і неточностей та їх можливий вплив на достовірність фінансової звітності по підприємству в цілому;
- ✓ потенційний або реальний ризик втрат активів підприємством з вини даного структурного підрозділу.

Внутрішні аудитори повинні звітувати за наслідками проведених перевірок перед керівником підприємства. Порядок, структура і терміни представлення звітів внутрішніх аудиторів регламентуються керівництвом підприємства і внутрішніми стандартами аудиту, але при цьому необхідно дотримуватися загальних вимог:

- звіт складається після того, як аудиторська перевірка завершена, але при цьому при необхідності складаються і представляються керівництву проміжні звіти;

- висновки за звітом і конкретні рекомендації аудитора, направлені на усунення виявлених недоліків, і удосконаленню систем роботи перевіреного підрозділу повинні обговорюватися з керівником підприємства;
- звіти повинні бути об'єктивними, чітко висловленими, конструктивними, достатньо докладними і містити конкретну інформацію.

Робота внутрішніх аудиторів має для керівництва підприємства інформаційне і консультаційне значення: вона покликана, перш за все, сприяти оптимізації діяльності економічного суб'єкта. Саме тому для самого підприємства корисно розробити єдиний методичний підхід до планування, проведення перевірок і оцінки їх результатів внутрішніми аудиторями підприємства.

Контрольні питання

1. Чим обумовлена потреба у внутрішньому аудиті?
2. Що таке внутрішній аудит?
3. Які задачі стоять перед Інститутом внутрішніх аудиторів?
4. Відмінності між внутрішнім і зовнішнім аудитом.
5. Принципи діяльності внутрішніх аудиторів.
6. Задачі діяльності внутрішнього аудитора.
7. Права та функції внутрішніх аудиторів.
8. Чим обумовлена потреба в розробці стандартів внутрішніх аудиторів і що вони повинні включати?
9. Організація та етапи створення служби внутрішнього аудиту.
10. Відповідальність служби внутрішнього аудиту.
11. Об'єкти перевірок внутрішніх аудиторів.
12. Методи внутрішнього аудиту.
13. Послідовність проведення перевірок внутрішніми аудиторями.
14. Вимоги до процесу планування внутрішнього аудиту.
15. Які питання повинні включати план і програма перевірки внутрішнього аудиту?
16. Форма і зміст звітів внутрішнього аудиту.

Тема 4. Аудиторські докази

- 4.1. Поняття аудиторських доказів, їх види.
- 4.2. Критерії оцінки аудиторських доказів.
- 4.3. Джерела та процедури отримання аудиторських доказів.
- 4.4. Аудиторська вибірка
- 4.5. Аналітичні процедури в аудиті

4.1. Поняття аудиторських доказів, їх види

В процесі перевірки аудиторю для складання об'єктивного висновку про достовірність показників фінансової звітності господарюючого суб'єкта необхідно зібрати вичерпну інформацію. Об'єктивна істина повинна бути підтверджена доказами. Доказом є факт, або ж відомості відносно певного факту, які дають можливість достатньо впевнено сформулювати думку і скласти аудиторський висновок.

Аудиторські докази – інформація, яка зібрана аудитором під час перевірки, та підтверджує висновки аудитора щодо якої-небудь дії або події господарюючого суб'єкта. Доказ може стати підтвердженням або спростуванням існування тієї або іншої дії, прийнятого управлінського рішення, здійсненої господарської операції. Найважливіше рішення, яке повинен прийняти аудитор при плануванні та проведенні аудиторської перевірки – визначення відповідного обсягу доказів, які він повинен зібрати для підтвердження того, що всі елементи фінансової звітності клієнта в цілому представлені об'єктивно і достовірно.

Аудитор під час збору аудиторських доказів повинен прийняти рішення з чотирьох питань:

- 1) яку аудиторську процедуру застосувати
- 2) яким повинен бути розмір вибірки для даної аудиторської процедури
- 3) які конкретні елементи вибрати з генеральної сукупності
- 4) коли проводити аудиторські процедури

Докази в аудиті можна класифікувати за наступними ознаками (табл. 4.1):

Таблиця 4.1

Класифікація аудиторських доказів

Класифікаційна ознака	Види доказів	Визначення
В залежності від правил подачі інформації, передбачених чинним законодавством	- прямі	докази, які підтверджуються первинними документами та обліковими регістрами. Наприклад, факт покупки і подальшого володіння клієнтом нерухомістю, який може бути підтверджений юридичними документами
	- непрямі	докази, що не мають безпосереднього відношення до фактів з даного питання. Їх ще називають свідцтвом, що залежить від умов. Наприклад, надійність системи внутрішнього контролю може виступати непрямим доказом відсутності значущих помилок у фінансовій звітності клієнта
В залежності від ступеню переконливості	- релевантні	докази, що мають цінність для вирішення проблеми, що виникла.
	- переконливі	докази є переконливими, якщо вони підтверджуються достатністю інформації, для висловлення аудиторської думки.

1	2	3
В залежності від джерела отримання	- внутрішні,	усна або письмова інформація, що одержана від клієнта
	- зовнішні,	усна або письмова інформація, що одержана від третіх осіб
	- змішані,	докази, що одержані від клієнта та письмово підтверджені із зовнішніх джерел
	- сформовані самим аудитором	таблиці, розрахунки і висновки за ними, зроблені аудитором для підтвердження або не підтвердження інформації клієнта відносно будь-яких показників, що визначаються розрахунковим шляхом
В залежності від ступеню надійності	- достовірні - недостовірні	
За формою	- письмові - усні	

В аудиті цілком прийнятними є як письмові, так і усні докази. Але перевага завжди віддається документованому доказу як більш надійному.

4.2. Критерії оцінки аудиторських доказів

У МСА сформульовано основну вимогу до зібраних в ході перевірки аудиторських доказів – *переконливість*. В свою чергу, переконливість аудиторських доказів визначається чотирма чинниками:

1) *Достовірність* – характеристика того, наскільки докази можуть вважатися гідними довіри і правдоподібними. Наприклад, якщо аудитор сам перерахував товарно-матеріальні цінності, то одержані в результаті докази більш достовірні, ніж ті, які були б одержані у випадку, якщо адміністрація клієнта надала б в розпорядження аудитора свої дані. Ступінь достовірності аудиторських доказів залежить, перш за все, від джерела їх отримання.

При оцінці достовірності аудиторських доказів слід керуватися наступними твердженнями (рис. 4.1):

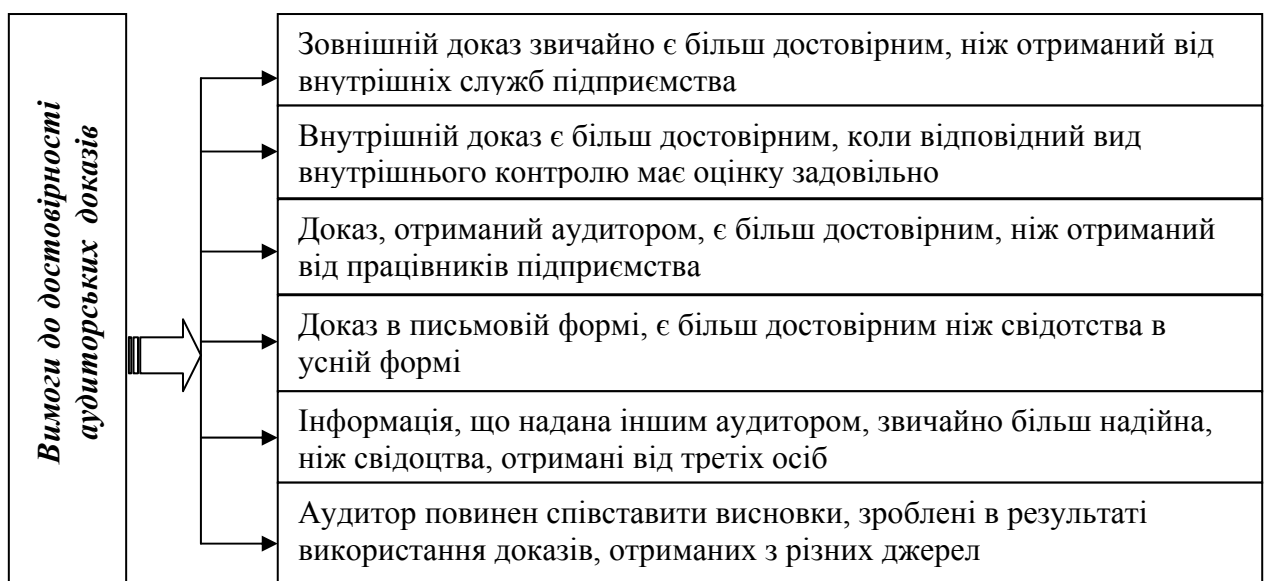


Рис. 4.1. Вимоги до достовірності аудиторських доказів.

Таким чином, серед чинників, що впливають на достовірність доказів, слід виділяти:

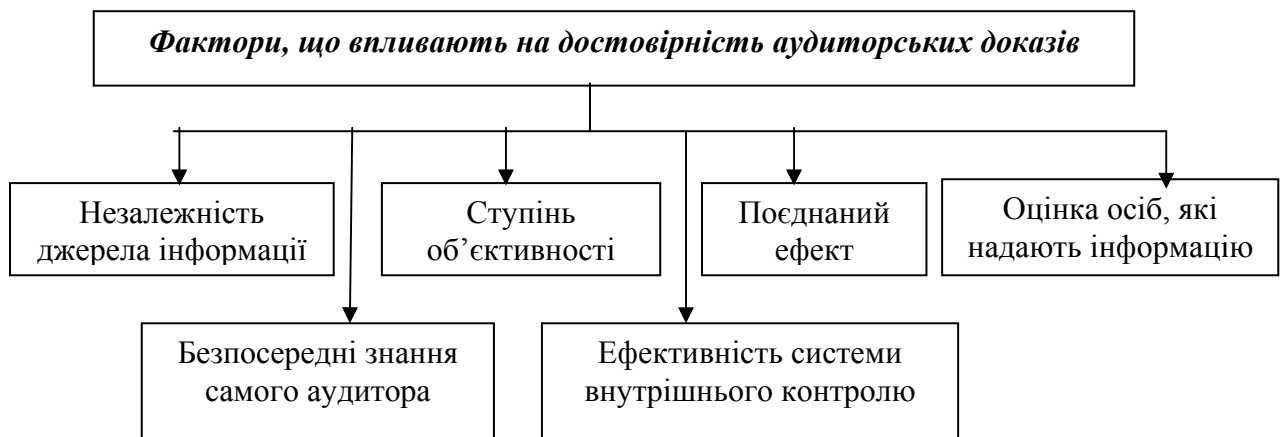


Рис. 4.2. Фактори, що впливають на достовірність аудиторських доказів

2) **Доцільність** аудиторських доказів оцінюється щодо предмету аудиту.

Докази можуть бути доречними відносно однієї цілі та недоречними щодо іншої. Наприклад, якщо аудитор підозрює, що перевіряємий суб'єкт не фактурує своїх клієнтів при поставці товарів, то необхідною буде процедура порівняння вибіркової сукупності з транспортних документів з відповідними накладними на відвантаження.

Доцільність доказів характеризується певними чинниками (рис. 4.3):



Рис. 4.3. Чинники, що характеризують доцільність аудиторських доказів.

3) **Достатність** – кількість (достатність) доказів безпосередньо впливає на якість і об'єктивність висновків аудитора. Повинно витримуватися правило: аудиторських доказів не повинно бути ні багато (це може значно підвищити вартість аудиту), ні мало (це може вплинути на якість аудиту), їх повинно бути достатньо для аргументованих висновків.

4) **Упевненість** рівень надійності, якого досяг виконавець і який він хоче забезпечити щодо того, що зроблені аудитором висновки, вірні

Рівень упевненості є результатом збору аудиторських доказів і може бути представлений у вигляді схеми, що показує вплив кількості накопичених аудиторських доказів на рівень упевненості аудитора:

Аудитору слід звертати увагу на події після дати складання балансу. Так, документи щодо продажу запасів після дати складання балансу можуть бути доказами їх існування на дату його складання. Оцінка ліквідності цінних паперів на дату складання балансу більш переконлива, ніж така ж оцінка на два місяці раніше. А оцінка показників Звіту про фінансові результати більш переконлива, якщо вибірка охоплює весь період, а не будь-яку його частину.

4.3. Джерела та процедури отримання аудиторських доказів

Аудитор самостійно вирішує які аудиторські докази, в якій кількості, з використанням яких процедур та з яких джерел він має намір використовувати при перевірці.

В МСА зазначений тільки загальний перелік джерел отримання аудиторських доказів (рис. 4.4):

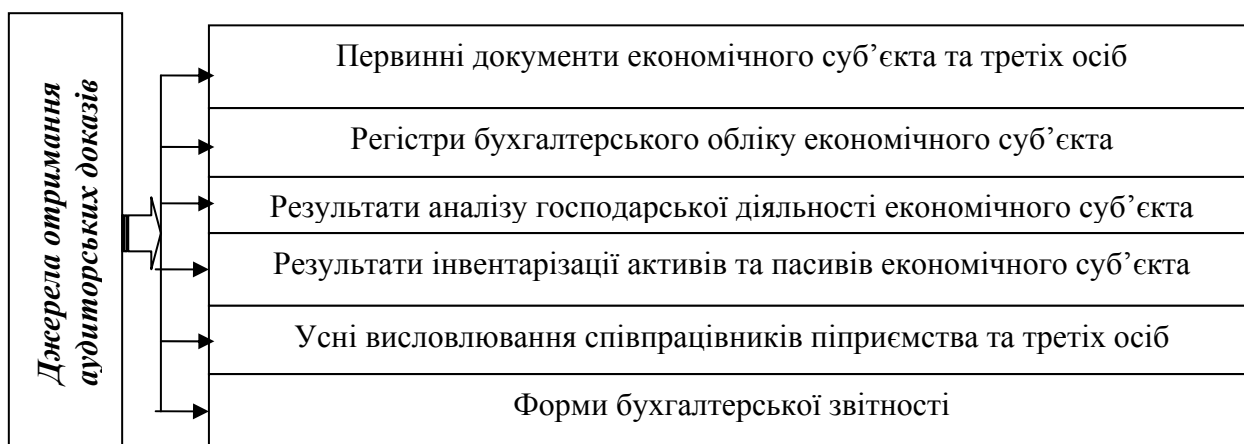


Рис. 4.4. Джерела отримання аудиторських доказів

В МСА зазначено, що якість доказів, які може використати при перевірці аудитор, значною мірою залежить від джерел їх отримання, які в загальному вигляді можна класифікувати наступним чином (рис. 4.5):

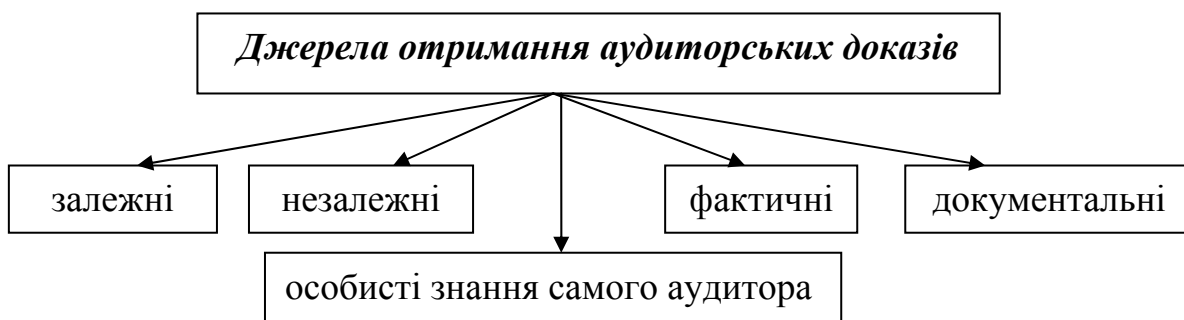


Рис. 4.5. Джерела отримання аудиторських доказів



Аудитору необхідно також визначитися з процедурами (методами), які він може застосовувати для одержання аудиторських доказів (табл. 4.1):

Таблиця 4.1

Методи отримання аудиторських доказів

Процедури отримання аудиторських доказів	Характеристика процедур отримання аудиторських доказів
<i>1</i>	<i>2</i>
Спостереження	Передбачає використання органів чуття для оцінки певних дій. Наприклад, аудитор може обійти все підприємство, щоб одержати загальне уявлення про засоби, які є у клієнта; він може оцінити, наскільки є застарілим устаткування, постежити за особами, що ведуть бухгалтерський облік, щоб визначити, чи здійснюють його саме ті особи, які повинні цим займатися.
Підготовка альтернативного балансу	Проводиться для отримання аудитором доказів про реальність та повноту відображення в обліку готової продукції (виконаних робіт, послуг) шляхом складання балансу витраченої сировини та матеріалів згідно нормам на одиницю продукції та фактичного витрачання матеріалів. Можливе складання оборотного або сальдового балансу за результатами діяльності підприємства (за квартал, півріччя, рік).

<i>1</i>	<i>2</i>
Аналітичні процедури	Вид незалежних аудиторських процедур, що виконуються для отримання аудитором потрібних аудиторських доказів
Фактичний контроль	Перевірка або підрахунок аудитором матеріальних активів, готівки, цінних паперів, векселів одержаних і матеріальних активів. Для цілей аудиту важливо відрізнити фактичний контроль від документального контролю. Якщо досліджуваний документ (накладна на реалізацію) не має цінності сам по собі, то подібні докази називаються документацією.
Опитування	Може проводитися на всіх етапах аудиторської перевірки. В результаті опитування персонал, керівництво підприємства, незалежні особи дають письмову або усну інформацію у відповідь на питання аудитора. Коли аудитор збирає інформацію шляхом опитування, необхідно ще підкріпити її подальшими підтверджуючими таку інформацію доказами за допомогою інших методів. Результати усних опитувань повинні записуватися у вигляді протоколу або короткого конспекту, в якому обов'язково указуються прізвище аудитора, що проводив опитування, а також прізвище, ім'я, по батькові опитаної особи. Для проведення типових опитувань аудитор може готувати бланки з переліками питань, відповіді на які необхідно одержати. На бланках можуть вказуватися й відповіді опитаних осіб.
Підтвердження	Отримання письмової відповіді від незалежної третьої особи, яка підтверджує правильність тієї або іншої інформації у відповідь на відповідний запит аудитора. Оскільки підтвердження поступають з джерел, що не залежать від клієнта, вони є особливо цінними і часто використовуються аудиторами в світовій практиці. Проте отримання підтверджень обходиться достатньо дорого. Використання підтвердження залежить від того, наскільки в даній конкретній ситуації потрібна більш надійна, ніж звичайно, інформація, а також від доступності отримання аудитором альтернативних доказів.
Інвентаризація	Прийом, який дозволяє отримати точну інформацію про наявність майна економічного суб'єкта та інформацію про склад та вартість такого майна, а також стану розрахунків суб'єкта. Інвентаризації підлягає майно клієнта та фінансові зобов'язання. В ході перевірки аудитори можуть самі проводити інвентаризацію або доручити її проведення працівникам підприємства і спостерігати за процесом проведення інвентаризації. Такий нагляд може допомогти аудитору правильно оцінити надійність системи бухгалтерського обліку і дієвість системи внутрішнього контролю на підприємстві, що перевіряється. Якщо аудиторська організація оцінить надійність системи внутрішнього контролю в цілому, або надійність окремих засобів контролю, як високу, вона має право розумним чином зменшити кількість елементів обліку, що перевіряються в ході аудиторської вибірки.
Перевірка документів	Документація – це форма свідочств, які аудитор може легко отримати. Документальна інформація в залежності від місця оформлення може бути внутрішньою, зовнішньою, або внутрішньою та зовнішньою одночасно. Документи, що досліджуються аудитором - це записи, що використовуються клієнтом для системного обліку інформації про його господарські операції. Мет - переконатися в обґрунтованості інформації, яка включається або повинна включатися у фінансову звітність

Стандартами встановлені певні правила щодо підготовки та проведення під час аудиту інвентаризації.

До початку проведення інвентаризації аудитору необхідно:

- ознайомитися з номенклатурою і обсягом товарно-матеріальних цінностей;
- перевірити бухгалтерську документацію по інвентаризаціях, що раніше проводилися економічним суб'єктом;
- виявити дорогі товарно-матеріальні цінності;
- з'ясувати, як часто проводилися інвентаризації у клієнта у звітному періоді;
- проаналізувати систему обліку товарно-матеріальних цінностей і систему контролю економічного суб'єкта, виявити слабкі і сильні сторони таких систем.

Спостерігаючи за проведенням інвентаризації економічним суб'єктом, аудитор слід:

- проаналізувати реальність дебіторської і кредиторської заборгованості;
- з'ясувати, чи є матеріальні цінності, які застарілі, не вживаються або мало використовуються;
- взяти участь в проведенні контрольних вимірювань (зважування, перерахунок) з метою перевірки надійності засобів контролю;
- перевірити, чи зберігаються окремо запаси, що належать третім особам, і чи враховуються вони окремо в складському обліку і в бухгалтерії на забалансових рахунках.

Для підвищення точності даних, що одержані аудитором, необхідно провести оцінку якості інвентаризаційної роботи на підприємстві за напрямками:

- звірити облікові дані з фактичною наявністю товарно-матеріальних цінностей;
- звірити фактичні запаси товарно-матеріальних цінностей з даними облікових записів.

4.4. Аудиторська вибірка

Термін *«аудиторська вибірка»* або *«вибіркова перевірка»* означає проведення аудиторських процедур по віношенню менш ніж до 100% бухгалтерських проводок, первинних документів або показників фінансової звітності. В той же час отримані при цьому результати повинні дозволити аудитору зробити об'єктивну оцінку достовірності даних бухгалтерської звітності економічного суб'єкта, що перевіряється

В МСА встановлені норми і правила використання аудиторської вибірки під час аудиторської перевірки, а також порядок визначення та побудови вибіркових тестів.

При побудові аудиторської вибірки аудитор повинен враховувати:

- конкретну мету аудиту;
- генеральну сукупність даних;
- одиниці відбору;
- величину вибірки;
- методи відбору;

- репрезентативність вибірки;
- стратифікацію;
- порядок розповсюдження результатів перевірки вибірових даних на генеральну сукупність.

Аудиторська вибірка – це вид вибіркового спостереження відібраних за визначеними правилами елементів сукупності у вигляді групи документів по однородній господарській операції, статті балансу або іншої форми звітності.

Можливість застосування в аудиті вибіркової перевірки та її обсяг залежать від оцінки аудитором свого ризику, точніше від оцінки ризику внутрішнього контролю, бо кількість аудиторських доказів, що заплановані до отримання аудитором, обернено пропорційна до ризику внутрішнього контролю. Тож чим вище встановлений рівень ризику внутрішнього контролю, тим меншу кількість аудиторських доказів необхідно зібрати аудитору, щоб бути впевненим в обґрунтованості своїх висновків щодо достовірності даних генеральної сукупності, що перевіряється.

В тому випадку, коли аудитор має підстави вважати абсолютно неефективною систему внутрішнього контролю на будь-якій ділянці діяльності, застосування вибіркового обстеження стає практично неможливим. Альтернативою в цьому випадку може бути значне збільшення обсягу вибірки.

Формуючи вибірку, аудитор повинен чітко представляти, для досягнення яких конкретних цілей вона формується, і стосовно поставлених цілей оцінити виявлені при перевірці помилки. Завжди, коли аудитори роблять вибірки з сукупностей, їх метою повинно бути отримання репрезентативної (представницької) вибірки.

На жаль, навіть після завершення аудиторських процедур (тестування) аудитори не завжди можуть бути упевненими в репрезентативності зробленої ними вибірки. Це пов'язано з наявністю ризиків неефективності вибіркової перевірки (рис. 4.6):

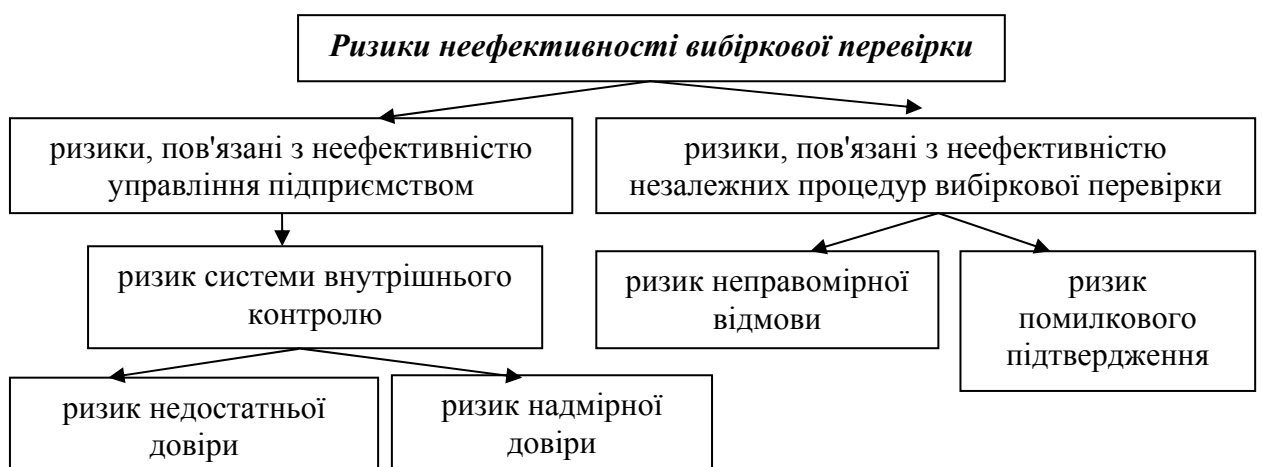


Рис. 4.6. Ризики неефективності вибіркової перевірки.

Аудитор може контролювати ризик неефективності вибіркової перевірки шляхом відповідного планування аудиторських процедур, їх аналізу, а також наявності та оцінки ефективності функціонування систем бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю на підприємстві.

Плануючи аудиторську перевірку, аудитор суб'єктивно за результатами оцінки внутрішнього (властивого) ризику та ризику контролю встановлює ступінь своєї довіри до рівня управління адміністрації підприємства і управлінських рішень, що приймаються адміністрацією.

Так, ризики довіри поділяються на:

- ризик недостатньої довіри – результати вибірки не підтверджують раніше встановлений аудитором рівень ризику довіри до ефективності управління підприємством. Аудитор вирішує, що рівень управління підприємством менш ефективний, ніж він припускав, а, отже, необхідно збільшити обсяг сукупності, що перевіряється, для отримання більшої кількості аудиторських доказів, а насправді він був встановлений правильно;

- ризик надмірної довіри – результати вибірки підтверджують раніше встановлений аудитором рівень ризику довіри до ефективності управління підприємством, а насправді реальне значення такого ризику вище. Результатом може бути скорочення аудитором процедур вибіркової перевірки, отримання недостатньої кількості аудиторських доказів і, як результат, неправильні висновки щодо оцінки достовірності бухгалтерської звітності перевіреного економічного суб'єкта, а насправді він був встановлений правильно.

До виникнення двох видів ризиків може привести також застосування аудитором неадекватних незалежних процедур вибіркової перевірки:

- ризик неправомірної відмови – ризик того, що аудитор на підставі результатів вибіркової перевірки наполягатиме на внесенні змін в бухгалтерському обліку, пов'язаних з необхідністю виправлення помилок, а насправді істотних помилок і спотворень в звітності немає;

- ризик помилкового підтвердження – ризик того, що результати вибіркової перевірки підтверджуватимуть висновки аудитора про відсутність в бухгалтерському обліку і звітності істотних помилок і погрішностей, а насправді вони існують.

Застосування вибіркової перевірки дозволяє аудитору значно скоротити обсяг роботи, а, значить, час і вартість аудиторської перевірки, але аудитор повинен бути максимально упевнений в тому, що його висновки, зроблені за результатами вибіркового обстеження, відповідають реальному фінансовому положенню економічного суб'єкта, що перевіряється, і можуть бути використані ним для оцінки достовірності всієї фінансової звітності підприємства. при формуванні думки аудитора щодо перевіреної звітності. Тому аудитору на стадії планування необхідно розробити критерії оцінки суттєвості тих помилок і погрішностей, які можуть бути виявлені в результаті вибіркової перевірки, оскільки вони також впливають на визначення обсягу аудиторської вибірки.

Критерії оцінки суттєвості помилок і погрішностей – рівень допустимих і очікуваних помилок і похибок, які можуть бути виявлені в результаті перевірки (застосування аудиторських процедур), що встановлюється аудитором.

Допустима помилка – це максимальне значення сукупної помилки, яка стає суттєвою при прийнятті рішення про ефективність вибіркової перевірки визначається на стадії планування відповідно до обраного аудитором рівня суттєвості. Чим менше прийнятий аудитором розмір допустимої помилки, тим більшим повинен бути обсяг аудиторської вибірки (зібрати більше аудиторських доказів).

Проведення аудитором аналізу виявлених при вибірковій перевірці помилок передбачає їх оцінювання за певними критеріями:

- впевнитися, що дані, які викликають у аудитора сумнів, дійсно є помилкою;
- враховувати всі якісні характеристики виявлених помилок;
- визначити характер виявлених помилок і, бажано, мотиви їх здійснення конкретним робітником;
- враховувати подальший можливий вплив на корегування обсягів інших аудиторських процедур;
- порівняти помилки, виявлені при вибірковій перевірці, з генеральною сукупністю;
- визначити наявність загальних характеристик у більшості помилок.

При аналізі виявлених помилок аудитор повинен брати до уваги їх не тільки кількісні, але і якісні аспекти.

4.5. Аналітичні процедури в аудиті

Аналітичні процедури – це аналіз і оцінка важливих відносних показників і їх порівняння, разом із підсумковим дослідженням відхилень та взаємозв'язків, які суперечать іншій інформації або мають відхилення від очікуваних величин Є видом незалежних аудиторських процедур, що виконуються для отримання аудитором необхідних аудиторських доказів Норми і правила використання аналітичних процедур під час аудиторської перевірки встановлені в.

Загальні цілі використання аналітичних процедур в аудиті можна представити як:

- надання допомоги аудитору при плануванні термінів, характеру і розміру інших аудиторських процедур;
- процедури перевірки на істотність у випадках, коли їх використання буде більш об'єктивним і ефективним, ніж тести, що деталізуються, для цілей зменшення ризику невиявлення за окремими твердженнями фінансової звітності;
- заключний огляд фінансової звітності підприємства на завершальній стадії аудиту.

Призначення аналітичних процедур в аудиті:

- використовуються під час планування термінів, характеру, розміру аудиторських перевірок;

- використовуються як процедури перевірки на істотність у випадках, коли їх використання буде більш об'єктивним та ефективним з метою зменшення ризику невиявлення за окремими ствердженнями фінансової звітності, ніж деталізовані тести;

- використовуються як заключний огляд фінансової звітності підприємства на заключній стадії аудиту.

Спрямованість і цілі використання аналітичних процедур змінюються в залежності від етапу аудиторської перевірки.

Використання аналітичних процедур на етапі планування допомагає аудитору визначити ступінь своєї довіри до використання на заключному етапі тих або інших процедур перевірки на істотність окремих позицій фінансової звітності з метою зменшення ризику невиявлення помилок.

Цілі, зміст і напрями аналітичних процедур на заключному етапі визначаються саме результатами аналітичних процедур на етапі планування дають аудитору можливість: визначити перелік необхідних тестів, аудиторських процедур і аналітичних процедур; визначити інформаційну базу перевірки (розмір аудиторської вибірки), а також встановити критерії оцінки незвичайних відхилень, коливань та суттєвості помилок і спотворень, які можуть бути виявлені на заключному етапі перевірки. Використання аналітичних процедур на заключній стадії аудиту має на меті одержати пояснення всіх істотних коливань показників фінансової звітності і гарантувати реальність цих показників як по сумі, так і за змістом.

Контрольні питання

1. Що таке аудиторські докази та їх класифікація?
2. Критерії оцінки аудиторських доказів?
3. Охарактеризуйте процедури отримання аудиторських доказів.
4. Що розуміють під аудиторською вибіркою?
5. Що необхідно враховувати при побудові аудиторської вибірки та від чого залежить можливість застосування аудиторської вибірки та її розмір?
6. Що розуміють під ризиком неефективності вибіркової перевірки?
7. Що таке ризик довіри та його види?
8. Що розуміють під критеріями оцінки результатів аудиторської вибірки?
9. Що таке допустима помилка?
10. Що таке аналітичні процедури?
11. Які цілі переслідує використання аналітичних процедур?
12. Що розуміють під ступенем довіри аудитора до аналітичних процедур і від чого він залежить?
13. Цілі застосування аналітичних процедур на етапі планування аудиту.
14. Види аналітичних процедур.

Тема 5. Аудиторський ризик і суттєвість

- 5.1. Поняття інформаційного ризику
- 5.2. Модель ризику аудитора
- 5.3. Поняття суттєвості в аудит
- 5.4. Критерії та способи визначення рівня суттєвості

5.1. Поняття інформаційного ризику

Бухгалтерський облік є важливою інформаційною підсистемою, яка забезпечує надання адміністрації економічного суб'єкта своєчасної, достовірної і повної інформації про господарські процеси підприємства, стан його активів і зобов'язань для прийняття різних управлінських рішень. Разом з тим інформація бухгалтерської звітності широко використовується і керівництвом інших економічних суб'єктів для прийняття управлінських рішень відносно даного підприємства.

Інформаційний ризик – це вірогідність одержати викривлену інформацію і прийняти неправильне управлінське рішення на основі недостовірних даних бухгалтерської звітності іншого економічного суб'єкта. Мається на увазі, перш за все, неправильна оцінка за даними бухгалтерської звітності фінансового стану і платоспроможності іншого економічного суб'єкта.

Виділяють декілька можливих причин виникнення інформаційного ризику (рис. 5.1).



Рис. 5.1. Можливі причини виникнення інформаційного ризику.

Бухгалтерська звітність формується шляхом систематичного накопичення і узагальнення різної поточної інформації про господарські процеси економічного суб'єкта. Оцінити достовірність інформації

бухгалтерської звітності – це, перш за все, оцінити надійність самого процесу бухгалтерського обліку і первинної документації, що є основою бухгалтерської звітності. Такої можливості немає у більшості користувачів економічної інформації через відсутність доступу до неї

В світовій практиці розглядається декілька можливих способів зниження інформаційного ризику (рис. 5.2).



Рис. 5.2. Можливі способи зниження інформаційного ризику.

Кожен із засобів зниження інформаційного ризику має свої позитивні й негативні сторони і тому користувачі самостійно вирішують, який з них обрати у кожному конкретному випадку. Розглянемо їх.

✓ Якщо користувач приймає рішення усунути інформаційний ризик самостійно, то він повинен самостійно перевірити достовірність бухгалтерської звітності економічного суб'єкта, що цікавить його. Для цього потрібен не тільки штат відповідних професіоналів, але і час на перевірку. В результаті така перевірка обходиться дорого і економічно неефективна. Такий спосіб зниження інформаційного ризику, як правило, застосовують спеціалізовані споживачі інформації (органи страхування, державні податкові органи) для досягнення своїх специфічних цілей.

✓ Користувач мириться з невідомим йому рівнем ризику з метою економії своїх витрат. Він може дійти висновку, що можливі витрати грошей, сил і часу на усунення інформаційного ризику не окупають тих результатів, для досягнення яких вони проводяться. Як правило, прийняття такого рішення характерне для адміністрації невеликих економічних суб'єктів. Представники ж крупних економічних суб'єктів частіше погоджуються на подібні витрати.

✓ Користувач розділяє інформаційний ризик з постачальником інформації (адміністрацією економічного суб'єкта). Як відомо, відповідальність за складання бухгалтерської звітності несе адміністрація економічного суб'єкта. Тож саме вона відповідає й за надання користувачам надійної, достовірної інформації. І користувач може вважати, що представники адміністрації економічного суб'єкта не вороги собі і що вони, навіть переслідуючи свої власні інтереси, не допускатимуть явних і грубих

перекручень у наданій бухгалтерській звітності. Такий підхід характерний для взаємостосунків з давніми партнерами.

✓ Користувач довіряє інформації, що підтверджена незалежним аудитором. Це класичний і найпоширеніший в світовій практиці спосіб зниження інформаційного ризику в умовах ринкової економіки, оскільки функцію засвідчення бухгалтерської звітності виконали незалежні аудитори. З одного боку, при цьому витрати на проведення незалежної аудиторської перевірки бере на себе сам економічний суб'єкт, що перевіряється, а, з іншого, - у користувача завжди є конкретний адресат, по відношенню до якого є можливість виставити позов за неякісність інформації (невірогідність висновків аудитора).

Найбільш економічно вигідним і надійним способом зниження інформаційного ризику є використання результатів незалежної аудиторської перевірки (аудиторського висновку). Загальне ж правило полягає у тому, що коли бухгалтерська інформація (фінансова звітність) економічного суб'єкта використовується для прийняття економічного рішення більш, ніж однією особою, то, зазвичай, потрібна аудиторська перевірка.

Таким чином, аудит в світовій практиці розглядається як процес, в ході якого здійснюються:

- ❖ захист інтересів власників;
- ❖ зменшення інформаційного ризику користувачів до прийняттого рівня.

В той же час здійснення аудиторських процедур ніколи не може гарантувати абсолютного усунення інформаційного ризику. Причинами цього є і вибіркове обстеження, як основа методики аудиторської перевірки, і характер можливих помилок і неточностей, що є в бухгалтерській звітності економічного суб'єкта. В загальному вигляді такі спотворення можуть бути розділені на дві групи: помилки та навмисні відхилення від норми (рис. 5.3).

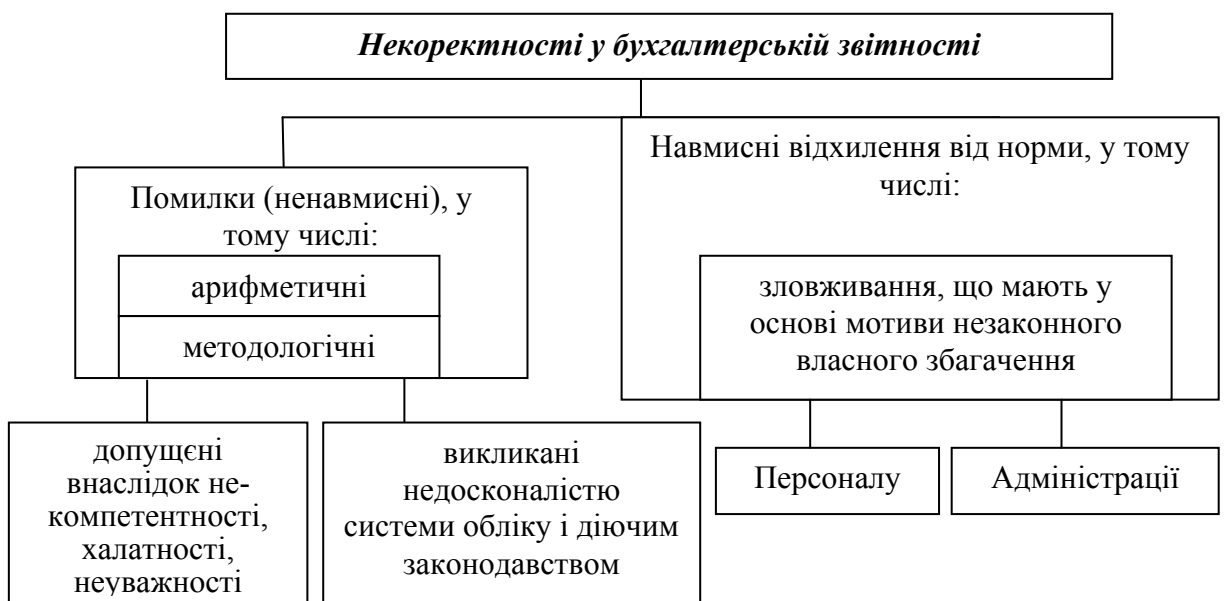


Рис. 5.3. Причини можливих некоректностей у бухгалтерській звітності.

В залежності від приналежності до тієї або іншої групи визначається й рівень, на якому ці порушення можуть бути виявлені.

Усунення в ході аудиторської перевірки помилок, що відносяться до обох вказаних груп, і є основою зниження інформаційного ризику користувачів. Зрозуміло, що в цих умовах дуже важлива здатність аудитора до адекватних професійних оцінок характеру і наслідків тієї або іншої помилки чи відхилення від норми. Можливі порушення і помилки, що виникають при обліку господарських операцій, а, тим більше, наслідки зловживань персоналу або адміністрації в періоді, який перевіряється – це об'єкт особливої уваги з боку зовнішнього аудитора.

В результаті, і після проведення звичайного аудиту річної бухгалтерської звітності все ж таки залишається певна ймовірність того, що ретельно завуальовані зловживання управлінського персоналу так і будуть нерозкритими. Ступінь такої ймовірності іноді навіть підвищується, якщо в звітному періоді відбулася ротація (заміна) зовнішніх аудиторів даного економічного суб'єкта.

Ніхто не в змозі при вибірковій перевірці дати абсолютну гарантію виявлення всіх помилок, тому використання користувачами інформації аудиторського висновку допомагає їм знизити свій інформаційний ризик, але ніколи не дасть гарантії його повного усунення. Частина інформаційного ризику, що залишилася, пов'язана з тим, що сам аудитор при перевірці може припуститися помилки або неправильно оцінити фінансовий стан підприємства і перспективи його розвитку в майбутньому.

Аудит, як складний процес в його сучасних формах в світовій практиці завжди повинен переслідувати дві цілі (рис. 5.4).



Рис. 5.4. Цілі, які переслідує аудит в світовій практиці.

Аудитори повинні прагнути одночасно досягти обох цілей, оскільки тільки таким чином вони можуть виконати і свою функцію, і вижити як підприємці. Але рівнозначне досягнення цих цілей на практиці звичайно неможливе – майже завжди одна з цілей досягнута більшою мірою, ніж інша. Певний баланс одночасного дотримання інтересів і клієнта і користувачів може бути досягнутий тільки за рахунок того, що головні зусилля аудитора будуть направлені на виявлення тільки суттєвих помилок і відхилень. Це

приводить до виникнення специфічного ризику, властивого саме аудиторській діяльності.

5.2. Модель ризику аудитора

Закінчуючи аудиторську перевірку, аудитор повинен бути максимально впевнений в тому, що виконав дві основні цілі аудиту: впевнений у відсутності в перевірній звітності серйозних помилок і знизив до прийняттого інформаційний ризик користувачів. Аудитор повинен одночасно не підвести замовника і не спотворити думку користувачів інформації. Ця задача може бути виконана тільки в тому випадку, коли аудитор грамотно спланує свою роботу і направить головні зусилля на виявлення серйозних помилок. При будь-якій перевірці (державній або аудиторській) завжди існує ризик пропустити помилку, але тільки аудитори у всьому світі несуть матеріальну відповідальність за пропущені помилки, які привели користувачів до прийняття неправильного управлінського рішення.

Для аудиторської діяльності характерні два основні види ризиків: підприємницький ризик (ризик для бізнесу) і аудиторський ризик.

Підприємницький ризик пов'язаний з наявністю при наданні аудиторських послуг трьох видів відповідальності:

- а) відповідальність по відношенню до клієнта;
- б) відповідальність перед третіми особами;
- в) кримінальна відповідальність.

Підприємницький ризик аудитора залежить від наступних чинників:

- ◆ конкурентоспроможності аудитора або аудиторської фірми;
- ◆ повноти представлення аудитором кола ймовірних користувачів інформації аудиторського висновку та про управлінські рішення, що приймаються ним на підставі фінансової звітності клієнта;
- ◆ ймовірність судових позовів від користувачів по відношенню до аудитора (аудиторської фірми);
- ◆ розуміння специфіки бізнесу клієнта, цілей проведення аудиту, чесності та порядності управлінського персоналу клієнта;
- ◆ термінів проведення аудиторської перевірки.

Аудиторський ризик пов'язаний з тим, що практично завжди існує ймовірність того, що в перевірній фінансовій звітності залишилися не виявленими помилки або викривлення, які можуть вплинути на прийняття рішень користувачами. Тому сьогодні найпоширенішим визначенням суті сучасного аудиту можна вважати, що аудит для користувачів спосіб зниження рівня інформаційного ризику фінансової звітності до прийняттого.

Сутність аудиторського ризику полягає в тому, що аудитор при перевірці може пропустити серйозну помилку або неточність і результат вибіркової перевірки відрізнятиметься від висновку, який міг би бути зроблений тим же аудитором при суцільній перевірці.

Можна сказати, що *аудиторський ризик* – це суб'єктивно визначена аудитором вірогідність признати за підсумками аудиторської перевірки, що

бухгалтерська звітність може містити після підтвердження аудитором її достовірності невиявлені суттєві помилки або викривлення, чи визнати, що звітність містить суттєві помилки або викривлення, коли насправді їх немає.

Іншими словами, аудиторським є ризик, який згоден узяти на себе аудитор, коли складає висновок про повноту і достовірність даних фінансової звітності, визнаючи, що в ній можуть бути помилки і неточності.

Відповідно до МСА прийнятний аудиторський ризик може бути представлений у вигляді моделі:

$$AP = BP \times PK \times PH, \text{ де:}$$

AP – аудиторський ризик (ступінь готовності аудитора визнати, що фінансова звітність може містити суттєві помилки або неточності після закінчення аудиту і складання позитивного аудиторського висновку);

BP – внутрішній (властивий) ризик (це схильність фінансової звітності до суттєвих помилок та викривлень, що перевищують допустиму величину до перевірки ефективності системи внутрішнього контролю);

PK – ризик контролю (виражає ймовірність того, що суттєві помилки або викривлення, допущені системою бухгалтерського обліку, своєчасно не будуть попереджені або усунені системою внутрішнього контролю);

PH – ризик невиявлення (ступінь готовності аудитора визнати, що застосовані ним аудиторські процедури та отримані аудиторські докази не дозволяють знайти суттєві помилки та похибки).

Прийнята в світовій практиці і в Україні модель аудиторського ризику містить декілька елементів. Розмір аудиторського ризику індивідуальний, тобто різні аудитори можуть встановити для себе різну величину прийнятного аудиторського ризику при перевірці одного і того ж підприємства. Це залежить, в першу чергу, від професіоналізму і практичного досвіду самого аудитора. Тому стандарти аудиту пропонують тільки підходи до оцінки ризику, але не приводять конкретного значення допустимого ризику.

Застосовуючи модель аудиторського ризику при плануванні аудиту, можна використовувати один із способів (рис. 5.5).

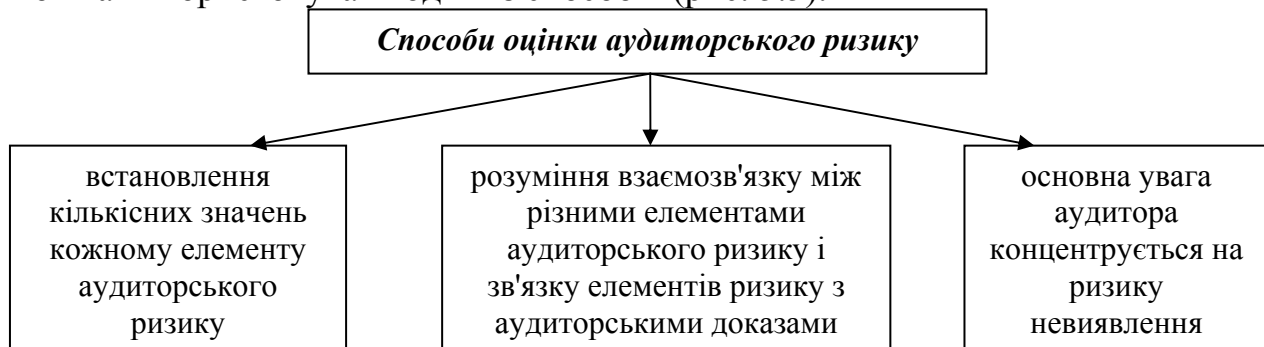


Рис. 5.5. Способи, які використовуються аудиторами для оцінки аудиторського ризику.

При першому способі аудитор, виходячи з власного практичного досвіду і професіоналізму, а також з урахуванням визначених ним оцінок

ефективності роботи систем підприємства встановлює кількісні значення кожному елементу аудиторського ризику.

Як більш точний при плануванні аудиту розглядається інший спосіб, при якому основна модель аудиторського ризику перетворюється у формулу, де основна увага сконцентрована на ризику невиявлення:

$$PH = \frac{AP}{BP * PK}$$

При використанні цієї формули моделі аудиторського ризику ключовим чинником стає ризик невиявлення і саме він зумовлює необхідну для перевірки кількість інформації. З формули виходить, що необхідна кількість аудиторських доказів обернено пропорційна до ризику невиявлення. Тобто, чим менший встановлений аудитором рівень ризику невиявлення, тим більше потрібно йому аудиторських доказів.

На основі моделі аудиторського ризику можна зробити висновок, що існує пряма залежність між прийнятним аудиторським ризиком і ризиком невиявлення, а також зворотна залежність між прийнятним аудиторським ризиком і планованою кількістю необхідних аудиторських доказів. Наприклад, якщо аудитор вирішує зменшити рівень прийнятного аудиторського ризику, то тим самим він зменшує ризик невиявлення за рахунок збільшення кількості необхідних для висловлення обґрунтованих висновків щодо перевіреної фінансової звітності аудиторських доказів.

Третім, загально визнаним способом використання моделі аудиторського ризику є спосіб, в основі якого лежить розуміння взаємозв'язку між різними елементами аудиторського ризику і зв'язку елементів ризику з аудиторськими доказами. Для розуміння суті даного способу необхідно чітко уявляти, що включається в розуміння кожного з елементів формули аудиторського ризику.

Прийнятний аудиторський ризик – це суб'єктивно встановлений аудитором рівень ризику, що готовий узяти на себе аудитор і який полягає в припущенні того, що вже після завершення аудиту і представлення позитивного аудиторського висновку у фінансовій звітності будуть знайдені помилки.

Чим менший рівень аудиторського ризику встановлює для себе аудитор, тим більше у нього буде впевненості в тому, що фінансова звітність не містить суттєвих помилок. Нульовий ризик означав би повну впевненість в цьому, а 100% ризик – повну невпевненість.

В той же час при вибіркового обстеженні практично неможлива повна впевненість. Аудитори в світовій практиці вважають, що завжди бажаним є розумно низький аудиторський ризик, щоб можна було захистити як користувачів, так і аудиторів. Але встановлення ступеня можливого зниження ризику залежить від двох причин:

а) до якого ступеня зовнішні користувачі можуть передбачати використання фінансової звітності клієнта;

б) наскільки ймовірно виникнення у клієнта фінансових труднощів після представлення аудиторського висновку.

В першому випадку потенційна кількість користувачів залежить від масштабу бізнесу клієнта: чим більше обсяг операцій клієнта, тим ширше буде використовуватися його фінансова звітність іншими зацікавленими особами (як юридичними, так і фізичними). Крім того, кількість користувачів значно ширше у акціонерних товариствах відкритого типу.

В другому випадку, якщо клієнт після завершення аудиту оголошує себе банкрутом або має значні втрати, то у аудитора будуть великі шанси виникнення необхідності захищати свою правоту перед користувачами. Рівень прийняттого аудиторського ризику повинен бути максимально низьким у тому випадку, коли аудитор вважає, що мається висока ймовірність виникнення фінансових труднощів у клієнта, фінансову звітність якого він перевіряє. Для впевненості аудитора в таких прогнозах він повинен добре уміти аналізувати певні чинники, що свідчать про таку ймовірність.

Слід визнати, що різні аудитори встановлять в однакових умовах різні рівні прийняттого аудиторського ризику. Перш за все, це пов'язано з скрутністю кількісного вимірювання аудиторського ризику. Крім того, аудитори відрізняються один від одного ступенем компетентності, професіоналізму і практичного досвіду.

Внутрішній (власливий) ризик – це ймовірність наявності у перевіреній фінансовій звітності суттєвих помилок при допущенні, що внутрішній контроль відсутній.

Якщо аудитор, не беручи до уваги чинників внутрішнього контролю, робить висновок про високу ймовірність наявності помилки, то тим самим він приходить до висновку про високий рівень внутрішнього ризику. При встановленні рівня внутрішнього ризику не береться до уваги внутрішній контроль, оскільки, по-перше, він самостійно входить в модель аудиторського ризику, а, по-друге, на момент оцінки аудитором внутрішнього ризику (до укладання договору на проведення аудиторської перевірки) у аудитора ще немає можливості оцінки систем роботи підприємства.

Якщо говорити про залежність внутрішнього ризику і ризику невиявлення, а також планування кількості аудиторських доказів, то внутрішній ризик обернено пропорційний ризику невиявлення і прямо пропорційний кількості аудиторських доказів.

Модель аудиторського ризику показує тісний взаємозв'язок між внутрішнім ризиком і ризиком внутрішнього контролю. Поєднання внутрішнього ризику і ризику контролю можна уявити собі, як очікування помилок після врахування впливу системи внутрішнього контролю на можливість наявності помилок в обліку та фінансовій звітності клієнта. А внутрішній ризик, взятий окремо, - це очікування аудитором наявності помилок до врахування впливу системи внутрішнього контролю на можливість наявності помилок в обліку та фінансовій звітності клієнта.

Включення внутрішнього ризику в модель ризику аудитора – один з найважливіших аспектів аудиту. Це припускає, що аудитори повинні

намагатися передбачити, в яких розділах фінансової звітності помилки більш менш ймовірні.

Аудитору на самому початку аудиту необхідно розглянути чинники, що можуть впливати на рівень внутрішнього ризику, та взяти їх до уваги (рис. 5.6).



Рис. 5.6. Чинники, які слід враховувати при оцінці рівня внутрішнього ризику.

Таким чином, внутрішній ризик обумовлений специфікою діяльності економічного суб'єкта, розмірами, а також тими його внутрішніми характеристиками й умовами зовнішнього середовища, які частіш за все аудитор не може перевірити.

Цей елемент ризику аудитор повинен оцінити, в кращому випадку, до прийняття рішення про перевірку даного підприємства. Головну роль в прийнятті рішення перевіряти або не перевіряти дане підприємство повинен зіграти попередній досвід аудитора по перевірці аналогічних підприємств. Чим більше у аудитора знань про особливості роботи і організацію бухгалтерського обліку підприємства даної галузі, тим вище оцінить він для себе внутрішній ризик, а точніше, власну міру очікування існування серйозних помилок у фінансовій звітності клієнта і власні можливості їх виявлення.

Цей ризик характеризує ступінь схильності до суттєвих порушень якого-небудь рахунку бухгалтерського обліку, статті балансу, однотипної групи господарських операцій або фінансової звітності економічного суб'єкта

в цілому до того, як такі спотворення будуть виявлені засобами системи внутрішнього контролю або за умови допущення відсутності таких засобів.

Не дивлячись на те, що немає точних правил для визначення рівня внутрішнього ризику, аудитори, як правило, консервативні в оцінках. Більшість аудиторів навіть при найсприятливіших обставинах встановлює рівень властивого ризику значно вище 50%, а за наявності обґрунтованого очікування наявності в звітності суттєвих помилок – навіть на рівні 100%.

Ризик контролю. Під ризиком контролю розуміють суб'єктивно визначену аудитором ймовірність того, що існуючі на підприємстві засоби системи бухгалтерського обліку і системи внутрішнього контролю, які регулярно використовуються, своєчасно не перешкоджатимуть виникненню порушень або не виправлятимуть ті порушення, що є суттєвими по окремоті або в сукупності. В США цей елемент аудиторського ризику називають ще ризиком управління.

Мета оцінки аудитором ризику контролю полягає у оцінці ефективності системи внутрішнього контролю клієнта з погляду її здатності перешкоджати появленню помилок або своєчасно їх знаходити та виправляти.

Якщо аудитор приходять до висновку, що система внутрішнього контролю економічного суб'єкта абсолютно неефективна з погляду запобігання або виявлення помилок, то в цьому випадку аудитор визначить ризик контролю в 100%. Чим ефективніше система внутрішнього контролю, тим нижче ризик контролю для аудитора.

Ризик контролю обернено пропорційний ризику невиявлення, тоді як між ризиком контролю і кількістю необхідних для якісної перевірки аудиторських доказів існує пряма залежність. Наприклад, якщо аудитор робить висновок, що система внутрішнього контролю ефективна, то рівень ризику невиявлення може бути підвищений, а кількість аудиторських доказів зменшена. А коли система контролю неефективна, аудитор може понизити рівень ризику невиявлення і збільшити кількість аудиторських доказів.

Перш ніж встановити рівень ризику внутрішнього контролю нижче за максимальний рівень (менше 100%), аудитори повинні зробити три кроки:

- ✓ ознайомитися з системою внутрішнього контролю економічного суб'єкта;
- ✓ оцінити наскільки добре вона працює;
- ✓ протестувати на ефективність контрольні моменти, структура яких утворює систему внутрішнього контролю.

Перша вимога – ознайомлення - відноситься до будь-якого аудитора. Дві останніх (оцінка ризику внутрішнього контролю) обов'язкові для аудитора в тих випадках, коли він встановлює його нижче за максимальний.

Оцінка цього ризику проводиться аудитором на стадії планування перевірки і результат такої оцінки безпосередньо впливає на обсяги перевірок на заключній стадії.

Будь-яка система роботи підприємства вимагає певних витрат на її організацію. При цьому бажано, щоб система бухгалтерського обліку працювала якісно і не була дуже дорогою. Наприклад: певний обсяг бухгалтерської роботи можуть виконати при повному завантаженні дві

людини, але при цьому у них не залишається часу на додаткову перевірку своєї роботи. Отже, ймовірність допущення ними помилок буде достатньо високою. З іншого боку, три бухгалтери можуть виконати цю роботу більш якісно, але при цьому зростуть витрати підприємства на утримання бухгалтерії.

Ризик невиявлення. Це ризик, який аудитор готовий узяти на себе, допускаючи, що використані ним в ході аудиторської перевірки аудиторські процедури не дозволять знайти реально існуючі порушення, що можуть мати суттєвий характер по окремоті або в сукупності. Ризик невиявлення є показником ефективності і якості роботи аудитора.

Це найбільш індивідуальний елемент аудиторського ризику, який пов'язаний із професійною компетентністю і практичним досвідом конкретного аудитора, і це єдиний елемент аудиторського ризику, який аудитор у принципі може реально змінити.

Ризик невиявлення визначає кількість аудиторських доказів, які аудитор планує одержати в ході перевірки.

При низькому рівні ризику невиявлення для аудитора буде звичайно великою ймовірність не виявити суттєві помилки в обліку та фінансовій звітності через недостатність аудиторських доказів, тому в даному випадку необхідно зібрати якомога більшу кількість аудиторських доказів. Коли аудитор готовий узяти на себе великий ризик невиявлення, аудиторських доказів потрібно менше.

Таким чином ризик невиявлення характеризує упевненість аудитора у власних можливостях виявлення суттєвих помилок.

Чим надійніше (за оцінками аудитора) працює система внутрішнього контролю клієнта (низький рівень ризику), тим вище встановлює для себе аудитор ризик невиявлення. Тим самим аудитор приходиться до висновку про можливість скорочення кількості необхідних для проведення ним якісної перевірки фінансової звітності аудиторських доказів.

Найбільшим недоліком використання моделі аудиторського ризику є практично суб'єктивна оцінка самим аудитором елементів аудиторського ризику, а, значить, така оцінка може лише приблизно відобразити реальний стан роботи систем підприємства. Якщо припустити, що аудитор оцінив ризик контролю і внутрішній ризик нижче, ніж належало б, знаючи всі факти, тоді ризик невиявлення виявиться вище існуючого, а запланована аудитором кількість необхідних аудиторських доказів – меншою.

Елементи ризику у багатьох випадках можна розглядати як взаємопов'язані та взаємозалежні. Тому можна говорити, що на початку перевірки аудитор складає попередню суб'єктивну думку про рівень того або іншого елемента аудиторського ризику.

Оцінка аудитором рівня окремих елементів аудиторського ризику проводиться на стадії планування аудиту, але може змінюватися і в ході його проведення і навіть на заключному етапі перевірки. Це може відбуватися в результаті отримання аудитором в ході перевірки додаткової інформації, не відомої раніше. Причому така інформація може підтверджувати одержану раніше, доповнювати її або ж спростовувати. В таких випадках аудитору слід

внести коректування в програму аудиту і застосувати додаткові процедури, які передбачають розширення деталізованого тестування окремих господарських операцій або групи однотипних господарських операцій, або ж, навпаки, скорочення кількості аудиторських процедур і деталізованого тестування. Все це повинно бути направлено на отримання аудитором достатньої упевненості в можливості висловлення тієї або іншої думки про достовірність перевіреної ним фінансової звітності економічного суб'єкта.

Як при плануванні аудитором перевірки, так і при ознайомленні з її результатами (за робочими документами або за аудиторським звітом) завжди необхідно пам'ятати, що не можна чекати, що в результаті аудиторської перевірки будуть розкриті всі порушення і виявлені всі суттєві помилки і погрішності, що є в бухгалтерській звітності.

Аудит обмежений методами вибіркового обстеження, і тому деякі випадкові помилки або ретельно приховані зловживання може бути дуже важко знайти. Отже, є деякий ризик того, що аудиторська перевірка не зможе виявити суттєві викривлення або неточності в бухгалтерській звітності. Тому в досліджуваній моделі аудиторського ризику є більш важливим не кількісна оцінка рівня його елементів (складових), а то, що всі ці елементи – співмножники. Отже, аудитор не повинен допускати нульового значення ні для одного з елементів аудиторського ризику, оскільки остаточний результат обчислень, тобто добуток елементів, що становлять аудиторський ризик, а, отже AP теж буде рівнятися нулю.

5.5. Поняття суттєвості в аудиті

Основною метою аудиторської перевірки є надання користувачам інформації про достовірність фінансової звітності економічного суб'єкта і мета вважається досягнутою, якщо користувачі в результаті використання аудиторського висновку зможуть знизити свій інформаційний ризик до прийняттого рівня. Для досягнення поставленої мети стандартами аудиту аудиторі рекомендується суб'єктивно встановити той рівень прийняттого аудиторського ризику, який він готовий узяти на себе, визнаючи, що після здійснення ним аудиторських процедур у фінансовій звітності клієнта не залишиться невиявлених суттєвих помилок і викривлень.

З цього виходить, що поняття «аудиторський ризик» і «суттєвість» взаємопов'язані і взаємозалежні. Між рівнем суттєвості і ступенем аудиторського ризику існує зворотня залежність:

- чим вище рівень суттєвості, тим нижче прийнятний аудиторський ризик;
- чим нижче рівень суттєвості, тим вище прийнятний аудиторський ризик.

Рекомендації аудиторам щодо питань використання в аудиті поняття суттєвості надані в МСА. Під рівнем суттєвості розуміються ті граничні значення помилки або погрішності в бухгалтерському обліку і звітності, починаючи з яких у кваліфікованого користувача цієї звітності з'являється

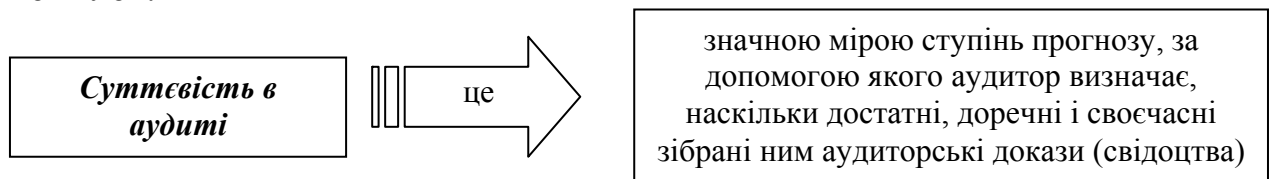
ймовірність прийняття неправильного управлінського рішення, ґрунтуючись на даних перевіреної аудитором бухгалтерської звітності.

В умовах використання в аудиті вибіркової перевірки поняття концепції суттєвості набуває особливого значення. Загальне правило полягає в тому, що аудитори завжди повинні оцінювати суттєвість виявлених помилок і погрішностей з двох точок зору:

- помилки і погрішності, скоріш за все є істотними, якщо наявність інформації про них здатна вплинути на подальші рішення користувачів;

- помилки і погрішності надзвичайно істотні, якщо вони вводять в оману користувачів, чиї подальші рішення, що прийняті на основі такої інформації, можуть бути неадекватними.

Аудитор повинен організувати і спланувати свою роботу так, щоб максимально знизити свій ризик невиявлення у фінансовій звітності суттєвих помилок.



Певною мірою така впевненість повинна базуватися і на знаннях аудитора про можливих користувачів інформації і рішення, які можуть прийматися на основі його висновків щодо перевіреної ним бухгалтерської звітності.

Використання принципу суттєвості в аудиті є одним з базових і лежить в основі методики планування і проведення аудиторської перевірки. Одночасно, використання принципу суттєвості підтверджує, що звіти аудиторів не можуть бути досконалими і допускається можливість наявності невеликих помилок. Щоб бути абсолютно упевненим у відсутності помилок в перевірній звітності, аудитор повинен був би провести суцільну послідовну перевірку формування і відображення в обліку всіх фактів господарської діяльності економічного суб'єкта (але навіть в цьому випадку звіти можуть виявитися недосконалими). Застосувавши ж принцип суттєвості, аудитори перевіряють тільки вибіркові статті, ґрунтуючись на статистичних методах і, виходячи з того факту, що невеликі статті навряд чи міститимуть великі помилки.

Але при цьому в світовій аудиторській практиці не існує загальноприйнятих критеріїв оцінки суттєвості, хоча саме вони визначають повноту і глибину аудиторської перевірки, а, значить, і рівень обґрунтованості висновків за результатами перевірки, і гарантії по зниженню інформаційного ризику користувачем. Відповідно до МСА: «Інформація є суттєвою, якщо її відсутність або спотворення може вплинути на економічні рішення користувачів, що приймаються на основі даних фінансової звітності підприємств».

При розробці плану і програми перевірки аудитор заздалегідь визначає рівень суттєвості по операціях з метою кількісної оцінки суттєвих викривлень і помилок. Проте аудитор повинен аналізувати як кількісні, так і

якісні показники помилок. Прикладом якісних помилок може служити неадекватний або неправильний виклад принципів облікової політики підприємства, в результаті якого ймовірно введення в обман користувача інформації. Облікова політика може також містити помилки в організації податкового обліку, результатом виявлення яких можуть бути штрафні санкції, які можуть суттєво вплинути на фінансову або господарську стабільність економічного суб'єкта.

Аудитору необхідно розглянути також можливість існування окремих помилок у взаємопов'язаних операціях, які, узяті разом, можуть суттєво впливати на фінансову звітність підприємства. Крім того, рівень суттєвості повинен визначатися по різному:

- відносно всієї фінансової звітності;
- відносно залишків окремих рахунків;
- відносно видів господарських операцій;
- відносно господарських договорів.

Це пов'язане з видом звітності, що перевіряється аудитором, а також з вимогами діючого законодавства щодо конкретних господарських операцій або форм звітності. Тому аудитор може по різному визначати і встановлювати критерії оцінки суттєвості залежно від характеру, часу і глибини аудиторських процедур, поставлених цілей і специфіки фінансово-господарської діяльності підприємства, що перевіряється.

При плануванні аудиторської перевірки аудитор повинен проаналізувати, які дії або операції даного підприємства можуть привести або приводять до суттєвих помилок і викривлень показників фінансової звітності підприємства. Аудиторська оцінка суттєвості залишків по рахунках і інформації, що міститься в укладених підприємством договорах, допомагає аудитору вирішити, які питання та які статті балансу і фінансової звітності необхідно проаналізувати, який розмір вибірки використовувати і які необхідні аналітичні процедури провести. Це дозволить аудитору вибрати такі процедури перевірки, від проведення яких в сукупності можна чекати зменшення аудиторського ризику до прийняттого рівня.

Існує зворотний взаємозв'язок між суттєвістю і аудиторським ризиком: чим більш повно здійснюється перевірка, тим нижче величина ризику аудитора, і навпаки. Тому аудитору необхідно брати до уваги такий взаємозв'язок при визначенні характеру, часу і розміру процедур перевірки.

Оцінка аудитором рівня суттєвості безпосередньо впливає і на кількість аудиторських доказів, запланованих до отримання аудитором. Це пов'язано з тим, що на стадії планування попередня оцінка аудитором суттєвості і аудиторського ризику може відрізнятися від оцінки на стадії обробки результатів аудиторських процедур. Причиною цього можуть стати обставини, що змінилися, або отримання аудитором додаткової інформації.

Якщо фактичні результати діяльності підприємства відрізняються від прогнозованого фінансового стану, оцінка суттєвості і аудиторського ризику може бути переглянута. Аудитор може під час планування аудиту спочатку встановити невеликий рівень суттєвості для помилок, які можуть бути виявлені під час перевірки, а потім при оцінці фактичних результатів

збільшити розмір суттєвості в цілому по фінансовій звітності, що перевіряється, або по окремих рахунках, господарських операціях, статтях балансу або інших форм звітності.

При проведенні аудиторської перевірки аудитор повинен визначити, чи містить фінансова звітність суттєві помилки. Виявлені помилки аудитор повинен довести до відома адміністрації клієнта, щоб могли бути внесені необхідні виправлення. Якщо клієнт відмовляється, аудитор повинен представити аудиторський висновок, відмінний від абсолютно позитивного. Його вигляд залежатиме від того, наскільки суттєвою є помилка.

Аудитору необхідно пам'ятати, що встановлений ним рівень суттєвості помилок порівнюється з фактично знайденими помилками. Але при вибіркового обстеженні ці фактично виявлені помилки відносяться не до всіх документів за період, що перевіряється, а тільки до їх частини. Отже, треба брати до уваги і можливість наявності невиявлених помилок і погрішностей в неперевірених документах. Тому якщо загальна сума помилок, виявлених аудитором, досягає граничного рівня суттєвості, аудитор повинен проаналізувати ймовірність того, що не виявлені помилки разом із знайденими можуть перевищити встановлений ним раніше рівень суттєвості. В цьому випадку аудитор повинен розглянути можливість зменшення аудиторського ризику шляхом виконання додаткових процедур аудиторської перевірки або попросити керівництво клієнта внести відповідні виправлення в облік і, за можливістю, в саму фінансову звітність.

5.4. Критерії та способи визначення рівня суттєвості

Рівень суттєвості помилок і погрішностей в обліку і звітності значною мірою впливає на обсяг роботи аудитора (кількість аудиторських доказів), перевірочні аудиторські процедури, що ним використовуються. Саме тому визначення суттєвості проводиться, перш за все, на етапі планування аудиторської перевірки. І одна з цілей складання аудитором попередньої думки про суттєвість (встановлення критеріїв віднесення помилок і неточностей до суттєвих) – акцентувати при перевірці на заключній стадії аудиту увагу аудитора, з одного боку, на найбільш значущіших для формування фінансових результатів ділянках діяльності, а, з другого боку, привернути увагу до „проблемних” (таких, що мають схильність до наявності суттєвих помилок або навмисних перекручень) груп господарських операцій або статей фінансової звітності.

Але для того, щоб це стало можливим, потрібне суб'єктивне встановлення аудитором величини гранично допустимої помилки. Причому мова йде не тільки про кількісний вираз рівня суттєвості. Суттєвість може мати не тільки кількісний, але і якісний аспекти. Якісна оцінка суттєвості значною мірою залежить від професійної думки аудитора, спирається на його компетентність і досвід. Більш того, ця сторона суттєвості безпосередньо пов'язана як із специфікою діяльності, організаційною структурою економічного суб'єкта, так і з ступенем її впливу на потенційні рішення

користувачів, що можуть бути ними прийняті відносно даного економічного суб'єкта на підставі даних його фінансової звітності.

Спотворення якого-небудь факту у фінансовій звітності, порушення методологічного принципу ведення бухгалтерського обліку не завжди в достатній мірі може бути не тільки охарактеризовано з кількісної сторони, але й класифікуватися як кількісне спотворення показника звітності.

Що до встановлення аудитором кількісної оцінки гранично допустимої помилки або погрішності (рівень, після якого помилка буде визнана аудитором як суттєва), то вивчення зарубіжного досвіду аудиторської діяльності показує розуміння важливості формування одноманітного підходу різних аудиторів до оцінки суттєвості і встановлення її гранично допустимих меж.

І розмір гранично допустимих меж, і бази їх розрахунку відрізняються в різних країнах, але всі єдині в розумінні одного: остаточне рішення по вибору процедур визначення рівня суттєвості та його меж є питанням професійної думки самого аудитора і залежить не тільки від його компетентності і професіоналізму, але і від конкретних обставин аудиторської перевірки, її цілей, специфіки діяльності клієнта.

В сучасних умовах в міжнародній практиці немає відповідних затверджених інструкцій по встановленню рівня загальної суттєвості, тому підходи аудиторських фірм різних країн досить відрізняються.

Суттєвість є значною мірою порогом або межею оцінки інформації, ніж основною кількісною характеристикою корисності інформації.

Використання принципу суттєвості відбувається протягом всієї аудиторської перевірки, але особливе значення має використання його при плануванні аудиту. При цьому, враховуючи вплив встановленого аудитором рівня суттєвості на напрями та обсяг перевірки і аудиторські процедури, що будуть використовуватися аудитором, міжнародними стандартами аудиту пропонується спочатку визначення попередньої думки про рівень суттєвості.

Така думка полягає у визначенні аудитором того, що він буде вважати важливим при перевірці звітності конкретного клієнта: відповідні розділи або статті балансу, звіту про прибутки і збитки, звіту про рух грошових коштів, узятих окремо, і для фінансової звітності в цілому. Потім ця попередня думка коректуватиметься аудитором в залежності від результатів, одержаних ним на стадії планування після здійснення аудиторських процедур.

Простежується певний взаємозв'язок між суттєвістю і ризиком аудиторської перевірки: чим ґрунтовніше перевірка, тим нижчий ризик, і навпаки. Аудитору слід брати це до уваги, визначаючи обсяг та процедури перевірки. Наприклад, якщо в результаті проведення аудиторських процедур на стадії планування аудитор буде вважати можливим зменшити обсяг перевірки на заключній стадії, то він повинен розуміти, що це приведе до збільшення ризику невиявлення.

Аудиторам пропонується при використанні критеріїв суттєвості виконати декілька послідовних і взаємопов'язаних кроків (етапів) (рис. 5.7).

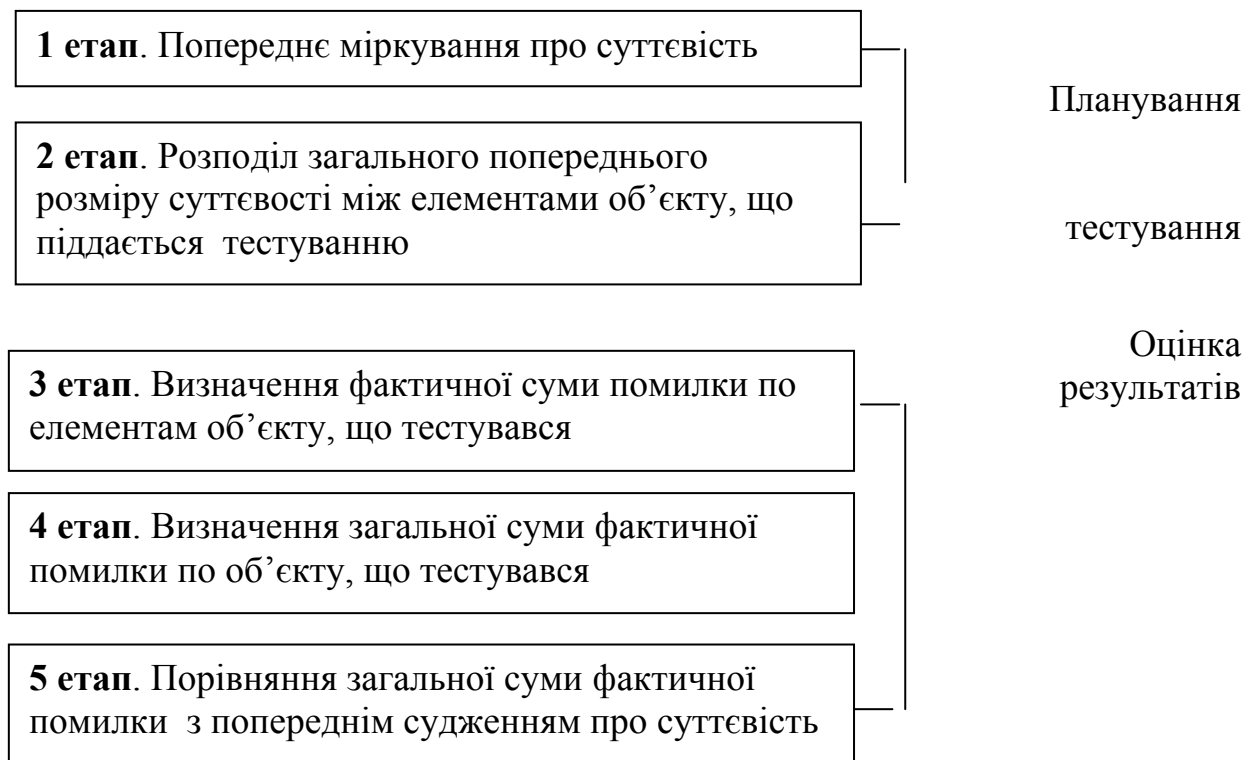


Рис. 5.7. Етапи використання критеріїв суттєвості при плануванні аудиторської перевірки.

Попередня думка про помилку або погрішність (1 етап) визначає ту максимальну сумарну погрішність, яка на думку аудитора, хоча і свідчить про наявність помилок у фінансовій звітності, але ще не може позначитися на рішеннях користувачів.

Думка про суттєвість – одне з найважливіших рішень, що приймаються аудитором. Воно вимагає достатньо високого професіоналізму і формулюється з метою полегшення аудитору збору відповідних аудиторських доказів. Проте слід пам'ятати, що суттєвість – величина відносна, а не абсолютна, на її величину впливає цілий ряд чинників і по мірі виконання аудиторських процедур попередня думка про суттєвість, зазвичай, коректується (іноді дуже значно).

На другому етапі аудитор повинен **розподілити загальну думку про суттєвість між елементами об'єкту, що піддається тестуванню**.

В більшості випадків загальний критерій погрішності розраховується по відношенню до балансу і розподіл загальної суттєвості означатиме визначення аудитором суми допустимої помилки по кожній конкретній статті балансу.

На практиці часто важко передбачити, по яких рахунках найбільш ймовірні помилки і який вплив вони можуть мати. Неможливо наперед визначити і витрати часу на перевірку тих або інших рахунків. Тому виконання другого етапу достатньо важка задача. Аудиторська фірма може розробити для своїх аудиторів точні критерії таких оцінок, що, з одного боку,

полегшує їх роботу, а з іншою – підвищує рівень контролю якості аудиторських процедур.

Перші два етапи здійснюються на стадії планування попередньої думки про суттєвість. Задача *третього етапу* – шляхом проведення аудиторських процедур виявити фактичні суми помилок і погрішностей по кожній статті балансу, а *на четвертому* – визначити загальну суму фактичної помилки по протестованому об'єкту і (*п'ятий етап*) порівняти її з гранично допустимою величиною (попередня думка про суттєвість).

Проте завжди слід пам'ятати, що фактична сума помилки розраховується на основі вибірки, сформованої виходячи з попередньої думки про суттєвість. Отже, до ризику, пов'язаного з можливістю неправильної попередньої думки про суттєвість, слід додати ризик відбору елементів для вибірки. З погляду цього завжди при здійсненні третього етапу слід робити поправку на ймовірність того, що оцінка, одержана на основі попередньої вибірки, може виявитися заниженою або завищеною.

Таким чином, аудитор планує суттєвість з метою розрахувати гранично допустиму сумарну помилку і визначити розмір вибірки з мінімальним ризиком відбору елементів для вибірки. Тоді, попередня думка про суттєвість – це прогнозований рівень сукупних помилок, який може вплинути як на формування думки аудитора в аудиторському висновку, так і на думку кваліфікованого користувача.

Фундаментальне значення поняття суттєвості для правильної організації аудиторської перевірки і виконання її цілей вимагає від аудиторських фірм розробки власних методик складання попередньої думки про суттєвість і встановлення критеріїв оцінки гранично допустимих значень виявлених при перевірці помилок і погрішностей.

Контрольні питання

1. Що таке інформаційний ризик та причини його виникнення?
2. Перерахуйте можливі способи зниження інформаційного ризику.
3. Що таке «підприємницький ризик»? Які чинники впливають на підприємницький ризик.
4. Сутність і причини виникнення аудиторського ризику та елементи моделі аудиторського ризику.
5. Охарактеризуйте способи використання моделі аудиторського ризику.
6. Які чинники визначають внутрішній (власивий) ризик?
7. Що розуміють під ризиком внутрішнього контролю?
8. Що таке „ризик не виявлення”?
9. Охарактеризуйте залежність між внутрішнім (власивим) ризиком і ризиком не виявлення.
10. Охарактеризуйте залежність між ризиком внутрішнього контролю і ризиком не виявлення.
11. Вплив ризику не виявлення на кількість аудиторських доказів.
12. Що розуміють під суттєвістю в аудиті?
13. Залежність між рівнем суттєвості і ступенем аудиторського ризику.

14. Залежність між рівнем суттєвості і кількістю аудиторських доказів.
15. Чим обумовлена необхідність централізованого встановлення критеріїв оцінки суттєвості?
16. Охарактеризуйте етапи використання аудитором критерію суттєвості та які цілі переслідує аудитор на кожному з етапів використання критеріїв суттєвості при плануванні аудиторської перевірки фінансової звітності?
17. В чому полягає попередня думка аудитора про суттєвість?

Розділ 6. Планування аудиторської перевірки

- 6.1. Мета та загальні принципи планування аудиту
- 6.2. Етап попереднього планування
- 6.3. Збір загальних відомостей
- 6.4. Ознайомлення з юридичними зобов'язаннями клієнта

6.1. Мета та загальні принципи планування аудиту

Планування у світовій практиці аудиту розглядається як процес раціональної організації аудиторської перевірки, обґрунтованого розподілу уваги і часу аудитора на перевірку найвідповідальніших аспектів господарської діяльності економічного суб'єкта.

При цьому необхідність ретельного планування аудитором своєї діяльності обґрунтовується трьома причинами: необхідністю одержати достатню кількість доказів про стан справ клієнта; можливістю утримати в розумних межах витрати на проведення аудиту; можливістю уникнути непорозумінь з клієнтом і іншими користувачами.

Будь-яка перевірка завжди обмежена часом проведення. Не є виключенням і аудиторська перевірка. Слід враховувати також наявність відповідальності аудиторів за обґрунтованість висновків за результатами перевірки не тільки перед замовниками (власниками і керівництвом підприємства), але і перед третіми особами. Це вимагає підвищеної уваги до організації аудиторської перевірки.

Тому, одним з основоположних методологічних принципів проведення аудиту є планування аудиторської перевірки. Процес проведення аудиту прийнято поділяти на два етапи: етап планування і етап заключної перевірки.

Рекомендації щодо планування аудиторської перевірки встановлені в МСА.

Планування – це визначення головної стратегії та конкретних методів і термінів проведення аудиту, яке допомагає належно розподілити роботу та наглядати за нею.

Основні питання, які треба враховувати при плануванні аудиторської перевірки:

- мета проведення аудиту;
- критерії, що застосовуються;
- процес виконання завдання та можливі джерела доказів;

- попередні судження про суттєвість та ризик;
- персонал та вимоги щодо необхідного досвіду, зокрема участь експертів.

Результатом планування, як початкового етапу проведення аудиту, є розробка аудитором (аудиторською організацією) загального плану аудиту, що включає очікуваний обсяг перевірки, графіки і терміни проведення аудиту, а також програми аудиту, де визначаються обсяг, види і послідовність здійснення аудиторських процедур, необхідних для формування аудитором об'єктивної і обґрунтованої думки щодо достовірності фінансової звітності економічного суб'єкта, що перевіряється.

Аналізуючи поняття стратегії в світовій аудиторській практиці, можна сказати, що саме вироблення стратегії аудиторської перевірки і є основною метою планування в аудиті.

Стратегія аудиторської перевірки – це виявлення проблемних питань та встановлення найважливіших напрямків аудиторської перевірки конкретного економічного суб'єкта, що базуються на оцінці специфічних особливостей діяльності підприємства, які формуються під дією як зовнішніх, так і внутрішніх чинників

При цьому до зовнішніх чинників, що впливають на специфічні особливості діяльності підприємства, відносяться - галузева належність, місце на ринку, чинні законодавчо-нормативні акти, взаємодія з іншими економічними суб'єктами і т.ін. А до внутрішніх – організаційна побудова підприємства, стиль керівництва, наявність і ефективність функціонування систем роботи підприємства – бухгалтерського обліку, внутрішнього контролю.

Адекватне планування аудиторської перевірки сприяє забезпеченню належної уваги до головних ділянок аудиторської перевірки. Тому можна сказати, що процес розробки стратегії аудиту – це суто індивідуальний процес, що безпосередньо залежить від рівня професійної компетентності і досвіду самого аудитора.

Як правило, планування включає наступне:

- ❖ розробку графіків;
- ❖ визначення термінів та вартості проведення аудиту;
- ❖ проведення інструктажу членів аудиторської бригади;
- ❖ організація зв'язків з внутрішніми підрозділами підприємства, що перевіряється;
- ❖ обговорення стратегії та підготовки аудиту з клієнтом.

У відповідності до МСА процес планування аудиту повинен передбачати наступні основні етапи розробки стратегії аудиторської перевірки (рис. 6.1):

Планування аудиту повинно проводитися аудитором або аудиторською організацією у відповідності, як із загальними принципами аудиту, так і з урахуванням вимог комплексності, безперервності і оптимальності. Комплексний підхід при плануванні аудиту потребує забезпечення взаємопов'язаності і узгодженості всіх

етапів планування – від попереднього до складання плану і програми аудиту.

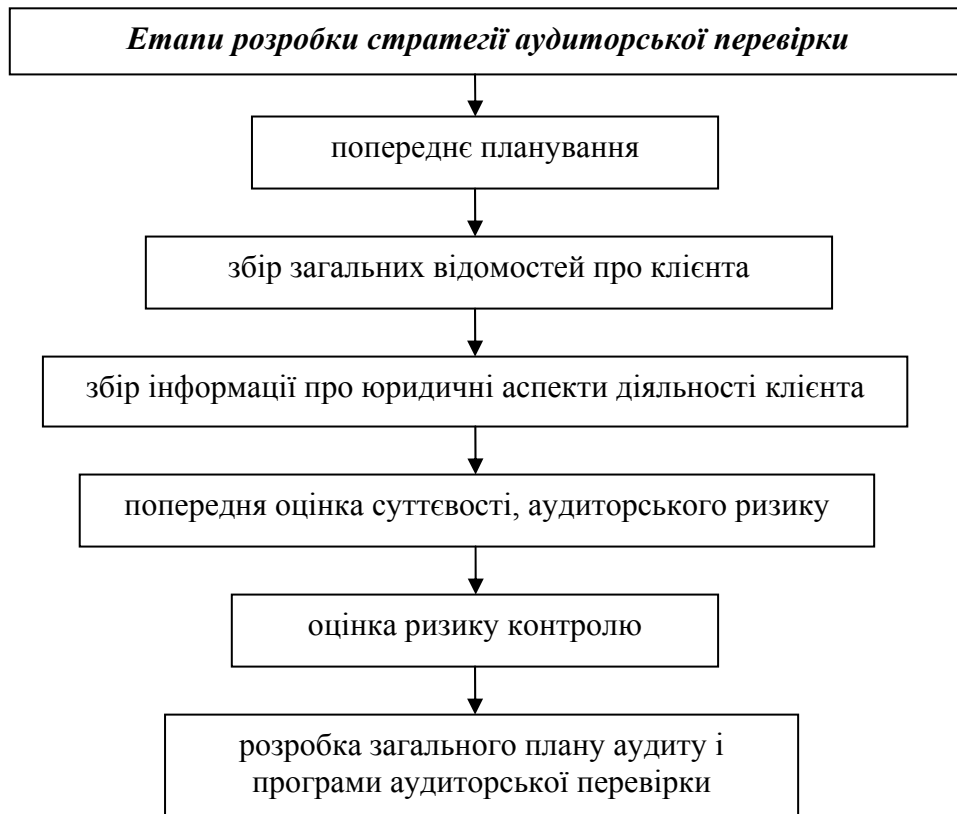


Рис. 6.1. Основні етапи розробки стратегії аудиторської перевірки.

Принцип безперервності передбачає встановлення пов'язаних завдань групі аудиторів і узгодження етапів планування за термінами структурними підрозділами, філіалами, дочірніми організаціями. Принцип оптимальності планування полягає в тому, що на етапі планування аудитор повинен проводити постійне корегування заздалегідь встановлених ним оцінок суттєвості та ризику, з урахуванням результатів аналітичних процедур оцінки ефективності функціонування системи внутрішнього контролю. Це дозволить аудитору скласти найбільш оптимальні та обґрунтовані план і програму аудиту.

6.2. Етап попереднього планування

Мета етапу попереднього планування – прийняття аудитором рішення про можливість проведення аудиту даного клієнта і оцінка питань:

- мета проведення аудиту;
- терміни і оплата аудиту;
- необхідність залучення до аудиторської перевірки асистентів і фахівців;
- обговорення з клієнтом умов договору на проведення аудиту.

Отримання відповідей на вказані питання передбачає знання аудитором особливостей бізнесу і функціонування підприємства-клієнта. Тому, перш ніж прийняти пропозицію нового клієнта, аудитору (аудиторській фірмі) необхідно зібрати відомості про дане підприємство, щоб визначити, чи прийнятна його пропозиція. Для цього аудитору згідно з положеннями МСА рекомендується зібрати інформацію, як про зовнішні, так і про внутрішні чинники, що впливають на господарську діяльність економічного суб'єкта (табл. 6.1):

Таблиця 6.1

Чинники, що впливають на господарську діяльність підприємства

Чинники	Перелік
1	2
1. Зовнішні	- стан галузі, в якій здійснює свою діяльність клієнт; - стабільність законодавчої і нормативної бази в області бухгалтерського і податкового обліку; - економічна ситуація в країні; - конкурентоспроможність продукції, що випускається підприємством (послуг, що надаються).
2. Внутрішні	- специфіка бізнесу клієнта; - форма власності; - структура статутного капіталу; - цілі і стратегія діяльності економічного суб'єкта; - наявність відособлених структурних підрозділів, філіалів або дочірніх підприємств; - основні види діяльності в звітному періоді; - організаційно-управлінська структура підприємства; - методи управління підприємством.

Аудитору необхідно оцінити репутацію можливого клієнта в ділових колах, міцність його фінансового стану, взаємовідношення з партнерами по бізнесу. Джерелами такої інформації можуть бути партнери підприємства по бізнесу, юристи, комерційні банки, інші аудитори.

Результатом отримання і оцінки аудитором такої інформації буде рішення – давати чи ні згоду на проведення аудиторської перевірки, бо на цьому етапі попереднього планування аудитор оцінює першу складову аудиторського ризику – внутрішній ризик. Крім того, інформація, що отримана аудитором, вплине також на відображення в договорі на проведення аудиту додаткових умов, необхідних аудитору для підвищення впевненості в якості аудиторської перевірки і обґрунтованості висновків щодо достовірності даних бухгалтерської звітності економічного суб'єкта.

Такі додаткові умови можуть включати:

- можливість залучення до перевірки асистентів аудитора і відповідних фахівців;
- можливість, при необхідності, продовження термінів перевірки;

➤ можливість одностороннього розірвання договору за умови невиконання клієнтом положень договору (обмеження доступу до інформації, обмеження масштабу роботи аудитора і т.ін.).

Крім того, на етапі попереднього планування аудитор, виходячи з обсягу та специфіки діяльності потенційного клієнта, повинен з'ясувати для себе також вірогідних користувачів інформації аудиторського висновку і питання, що можуть їх цікавити.

6.3. Збір загальних відомостей

При розгляді поняття аудиторського ризику і характеристики його елементів наголошувалося, що внутрішній (власний) ризик викликається певними невід'ємними характеристиками господарської діяльності економічного суб'єкта, які можуть бути причиною підвищеної можливості наявності істотних помилок в обліку і звітності. Крім того, наголошувалося, що така можливість пов'язана також з особливостями облікової політики підприємства і організації бухгалтерського обліку (при припущенні відсутності на підприємстві системи внутрішнього контролю).

Враховуючи вище сказане, розділимо умовно внутрішній ризик на дві складові:

1) галузеві і організаційні чинники – викликають можливість внутрішнього ризику (внутрішні і зовнішні);

2) внутрішні чинники – пов'язані із специфічними особливостями організації бухгалтерського обліку конкретного підприємства.

На етапі попереднього планування аудитор, при прийнятті рішення давати або не давати згоду на перевірку конкретного підприємства, оцінює саме першу частину внутрішнього ризику. Від аудитора при цьому потрібна об'єктивна оцінка і власних можливостей: професіоналізму, компетентності і достатнього досвіду для проведення якісної перевірки такого підприємства і складання обґрунтованої думки щодо достовірності показників його бухгалтерської звітності.

Існує певні відмінності у відображенні в бухгалтерському обліку формування доходів, витрат і фінансових результатів, що пов'язані зі специфікою галузевої приналежності економічного суб'єкта.

Можливість об'єктивної оцінки достовірності і правильності відображення господарських операцій в бухгалтерському обліку передбачає, перш за все, знання специфічних особливостей господарських операцій підприємства тієї або іншої галузі, їх документального оформлення, відображення в регістрах бухгалтерського обліку і узагальнення інформації при складанні форм бухгалтерської звітності.

На другому етапі планування аудиторської перевірки (збір загальних відомостей) аудитору потрібна більш розширена інформація про господарську діяльність економічного суб'єкта (хоча все одно достатньо загальна) для можливості складання попереднього загального плану перевірки. Він повинен спланувати зразкові терміни і аудиторські процедури перевірки господарських операцій даного підприємства. Аудитор на цьому

етапі має одержати відомості щодо специфіки та особливостей організації роботи підприємства (галузь, види продукції, що виготовляється, кількість структурних підрозділів, філій, перелік постачальників та покупців, форми розрахунків з постачальниками та покупцями) які дозволили б йому в майбутньому адекватно інтерпретувати значення інформації, що буде ним одержана в ході аудиторської перевірки.

Увага аудитора має бути спрямована на:

- ознайомлення з бізнесом клієнта;
- огляд службових приміщень;
- зовнішні і внутрішні звіти і публікації;
- внутрішні чинники, що впливають на діяльність економічного суб'єкта;
- ознайомлення з даними попередньої і поточної звітності підприємства.

Метою етапу збору загальних відомостей про клієнта є визначення методологічних особливостей формування в обліку інформації про доходи, витрати і фінансові результати діяльності підприємства шляхом використання попередніх аналітичних процедур, а також встановлення аудитором зон можливих помилок.

6.4. Ознайомлення з юридичними зобов'язаннями клієнта

Спрямованість і якість аудиторської перевірки, а також обґрунтованість висновків аудитора за її результатами, залежать від повноти і глибини знання аудитором особливостей і цілей діяльності підприємства. І якщо особливості функціонування підприємства багато в чому залежать від зовнішніх чинників (чинне законодавство, регулююче діяльність економічного суб'єкта, взаємовідношення з партнерами), то цілі діяльності багато в чому визначаються його внутрішніми юридичними документами.

Історично аудит виник, як результат бажання власника підприємства знати про стан справ на підприємстві, в яке вкладені його гроші. І сьогодні власники є основними користувачами інформації аудиторського висновку, особливо це відноситься до відкритих акціонерних товариств, що мають значне число юридичних власників. З другого боку, саме власники підприємства при його створенні визначають цілі і загальні принципи його діяльності. Тому задачею аудитора при перевірці є і з'ясування того, наскільки фактична діяльність підприємства відповідає цілям його створення, і як пояснювати відповідні аудиторські докази, що одержані в ході перевірки.

З цією метою аудитор вивчає установчі документи підприємства, що підтверджують факт реєстрації підприємства, його юридичне визнання самостійним економічним суб'єктом, а також законність діяльності економічного суб'єкта в періоді, що перевіряється. В ході вивчення установчих документів аудитор з'ясовує наступне (рис. 6.2).



Рис. 6.2. Цілі вивчення установчих документів підприємства.

В процесі господарської діяльності економічні суб'єкти мають право вносити зміни в засновницькі документи і аудиторю необхідно з'ясувати наявність, причини і сутність таких змін. Рішення найважливіших економічних і організаційно-управлінських питань поточної діяльності повинно бути зафіксовано в офіційних документах зборів акціонерів, засновників економічного суб'єкта.

Аудитор вивчає протоколи зборів для з'ясування найважливіших питань, що обговорювалися на них і ухвалених за ними рішень. Така інформація потрібна аудиторю і для підтвердження того, що адміністрація клієнта діяла відповідно до рішень зборів.

Не менший інтерес для аудитора представляє і вивчення юридичних документів, що оформляють партнерські взаємовідносини підприємства. У підприємства в ході діяльності виникають складні розрахункові взаємовідношення з іншими підприємствами, вони оформляються юридичними договорами. При цьому договори фіксують права, обов'язки і відповідальність сторін за порушення умов договору. Ознайомлення з видами і змістом договорів підприємства допоможе аудиторю одержати більш повне уявлення про партнерські відносини підприємства, правильно оцінити різні аспекти договорів підприємства з постачальниками, підрядчиками, покупцями, іншими дебіторами і кредиторами.

Проте, слід відзначити, що ретельне вивчення положень і умов господарських договорів підприємства звичайно проводиться пізніше при перевірці відповідних ділянок господарської діяльності або операцій (правильність відображення в обліку результатів співпраці з іншими

підприємствами; включення у власні витрати витрат, які за договором повинні оплачуватися партнером тощо).

Тема 7. Оцінка ризику контролю

- 7.1. Поняття системи внутрішнього контролю.
- 7.2. Оцінка ефективності функціонування системи внутрішнього контролю.
- 7.3. Оцінка надійності системи бухгалтерського обліку.
- 7.4. Оцінка надійності системи внутрішнього аудиту.
- 7.5. Загальний план аудиту і програма аудиторської перевірки

7.1. Поняття системи внутрішнього контролю

Наступний етап планування аудиторської перевірки передбачає ознайомлення аудитора з системою внутрішнього контролю на підприємстві і оцінку ризику контролю.

Ризик контролю - це ризик, що пов'язаний із невідповідністю функціонування на підприємстві системи внутрішнього контролю. Він полягає у можливості того, що в обліку і звітності будуть істотні помилки і похибки, яким своєчасно не зможе запобігти або не виявить система внутрішнього контролю підприємства.

Отже, ризик контролю – це міра очікування аудитором того, що система внутрішнього контролю не зможе запобігти появам істотних погрешностей, або виявити і виправити їх у разі появи.

Система внутрішнього контролю – це елемент системи управління, причому елемент, що відіграє визначальну роль в управлінні підприємством. У взаємодії з іншими функціями управління, внутрішній контроль повинен забезпечувати адміністрацію підприємства необхідною і своєчасною інформацією для прийняття управлінських рішень. При цьому він виступає як одна з форм зворотного зв'язку в системі регулювання діяльності підприємства, що полягає в наданні управлінській ланці не тільки інформації про виконання структурними підрозділами певних управлінських рішень, але й щодо ефективності, розумності і доцільності самих цих рішень, що дає змогу своєчасно запобігти можливим негативним наслідкам від прийняття таких управлінських рішень.

В загальному розумінні система внутрішнього контролю – це всі внутрішні правила та процедури контролю, що запроваджені керівництвом для забезпечення стабільного й ефективного функціонування підприємства, дотримання внутрішньої господарської політики, збереження та раціонального використання активів, точності та повноти бухгалтерських записів, своєчасної підготовки фінансової інформації.

Головна мета створення системи внутрішнього контролю – забезпечення захисту інтересів підприємства і його власників від зловживань, безгосподарності, нераціонального управління, а також підвищення ефективності господарської діяльності. В основу системи має бути

покладений принцип попередження помилок і зловживань, а не їх виявлення і усунення. Система має бути рентабельною, тобто вигоди від функціонування системи внутрішнього контролю повинні перевищувати витрати на її створення.

При розробці ефективної системи внутрішнього контролю адміністрація підприємства повинна переслідувати наступні цілі:

- ✓ забезпечення системи управління надійною і своєчасною інформацією;
- ✓ забезпечення збереження активів і документів підприємства, а також раціональне і ефективне використання майна економічного суб'єкта;
- ✓ забезпечення ефективності господарської діяльності, досягнення і збереження фінансової стійкості економічного суб'єкта;
- ✓ дотримання персоналом економічного суб'єкта вимог законодавчих і нормативних актів, що регулюють як діяльність суб'єкта, так і організацію бухгалтерського і податкового обліку;
- ✓ дотримання персоналом підприємства внутрішніх правил і розпоряджень;
- ✓ забезпечення виконання принципів прийнятої облікової політики підприємства.

Ефективність аудиторської перевірки багато в чому залежить від повноти розуміння аудитором встановлених керівництвом підприємства принципів внутрішнього контролю.

Система внутрішнього контролю підприємства розробляється адміністрацією і повинна включати наступні елементи (табл. 7.1):

Таблица 7.1

Елементи системи внутрішнього контролю

№ з/п	Елемент	Характеристика
1	2	3
1	Контрольне середовище	Це дії, заходи і процедури, які відображають відношення вищих кругів адміністрації і власників до контролю і важливість такого контролю для цього підприємства. Характеризує загальне розуміння адміністрацією і власниками економічного суб'єкта ролі системи внутрішнього контролю в організації ефективної діяльності підприємства і відношення до її створення. Контрольне середовище економічного суб'єкта може бути охарактеризоване, як загальна внутрішня дисципліна на підприємстві, яка стосується працівників всіх ланок і структурних підрозділів. До факторів контрольного середовища належать: діяльність керівництва (власника) клієнта; політика та методи керівництва; організаційна структура підприємства і методи розподілу функцій управління та відповідальності; управлінські методи контролю, у тому числі кадрова політика і практика, а також порядок розподілу обов'язків.

1	2	3
2	Система бухгалтерського обліку	Метою системи бухгалтерського обліку є визначення, накопичення, класифікація, аналіз, реєстрація і представлення звітності про господарські операції економічного суб'єкта та забезпечення обліку пов'язаних з нею активів. Вивчення і оцінка системи бухгалтерського обліку економічного суб'єкта є складовою частиною оцінки аудитором ризику контролю.
3	Засоби контролю	Це методи і правила, що доповнюють контрольне середовище і систему бухгалтерського обліку. Вони розробляються адміністрацією для досягнення та з урахуванням цілей, що стоять перед діяльністю економічного суб'єкта. В різних країнах вони можуть мати різні назви: контрольні процедури, методи контролю, правила контролю, незалежні перевірки.

Політика адміністрації та методи управління.

Фундаментальною основою контрольного середовища є управлінські принципи, що використовуються керівництвом економічного суб'єкта. Тут, в першу чергу, має значення стиль керівництва:

- авторитарний;
- ліберальний;
- демократичний.

Організаційна структура.

Організаційна структура економічного суб'єкта визначає існуючі форми влади і підкорення. Звичайно в рамках організаційної структури здійснюються і основні інформаційні зв'язки. Вивчивши організаційну структуру економічного суб'єкта, аудитор зможе зрозуміти управлінські і функціональні зв'язки в господарській системі і те, як можуть виконуватися контрольні-орієнтовані заходи і процедури.

Кадрова політика.

Належне функціонування будь-якої господарської системи залежить від її персоналу. Персонал є також найважливішим аспектом будь-якої системи контролю. Якщо працівники компетентні і заслуговують довіри, то навіть при певних слабкостях контролю їх роботи все одно буде забезпечена надійність оброблюваної ними інформації. Чесний і ефективно працюючий персонал може підтримувати фактично високий рівень контролю навіть при невеликій кількості перевірок. І навпаки, навіть якщо контрольних моментів дуже багато, некомпетентні і нечесні працівники можуть звести нанівець ефективність будь-якої системи контролю. Кваліфікація, відбір і навчання, рівно як і природжені якості співробітників, є найважливішим аспектом, який необхідно враховувати при створенні системи внутрішнього контролю.

Управлінські методи контролю.

Будь-яка система контролю повинна включати адміністративний нагляд за щоденними операціями, порядком їх здійснення і відображенням в облікових регістрах. Виконується відповідними керівниками структурних

підрозділів щодня. Господарська система, в рамках якої не тільки здійснюється ефективне поточне і перспективне планування її діяльності, але і проводяться періодичні повідомлення персоналу про фактичні результати роботи порівняно з плановими, дозволяє зробити більш реальними і прозорими для співробітників цілі і перспективи діяльності підприємства, допомагає побачити значення адекватних корегуючих дій на відповідних рівнях управління.

Розділення обов'язків.

Передбачає розділення між декількома працівниками несумісних функцій, виконання яких одним працівником дозволило б йому контролювати господарську операцію від початку і до кінця. Розділення несумісних функцій зменшує ризик навмисних маніпуляцій або випадкових помилок і збільшує елемент контролю. Якщо один і той самий працівник одночасно здійснює різні функції, то існує дуже великий ризик того, що він може припуститися випадкової помилки, або ж працівник припуститися умисної помилки з міркувань власної вигоди.

Наявність процедур санкціонування.

Ця процедура внутрішнього контролю направлена на запобігання можливості прийняття одноосібного управлінського рішення на будь-якому рівні. З метою підвищення ефективності системи внутрішнього контролю, кожна господарська операція повинна бути відповідним чином дозволена або схвалена (санкціонована).

Певна частина загальних дозвільних правил встановлюється на законодавчому рівні і полягає в необхідності виконання економічними суб'єктами вимог законодавчих і нормативних актів (порядок ведення касових операцій; форми первинних документів і вимоги до їх заповнення; порядок ведення податкового обліку і формування оподаткованого прибутку і т.ін.).

Існують певні відмінності між дозволом і схваленням.

Дозвіл це рішення відносно або загального типу господарських операцій, або якої-небудь конкретної господарської операції.

Схвалення це конкретний випадок використання загального дозволу, виданого адміністрацією підприємства.

Документування і облікові записи.

Документи і облікові записи – це матеріальні носії, на яких фіксується і узагальнюється інформація про господарську діяльність економічного суб'єкта.

Вони поділяються на первинні документи (як внутрішні, так і зовнішні) та бухгалтерські реєстри і документи.

Тому підприємство повинно бути зацікавлено в тому, щоб серед таких документів і записів не було недоброякісних, недостовірних, спотворюючи реальне положення справ на підприємстві, оскільки це, в першу чергу, може привести до прийняття необґрунтованих і неправильних управлінських рішень.

Функція документів полягає в передачі інформації в межах підприємства і між організаціями. Документи повинні бути дуже чіткими,

точними і забезпечувати адміністрації достатню впевненість в тому, що всі активи підприємства належним чином контролюються, а всі господарські операції адекватно оцінюються і враховуються. Реалізація даного засобу внутрішнього контролю є відображенням вимог до організації якісної і достовірної системи бухгалтерського обліку і її основи – документів.

Фактичний доступ до активів і документів.

В багатьох випадках гарантія збереження активів безпосередньо пов'язана з можливістю прямого або непрямого доступу до документів, що оформлюють рух таких активів.

Найважливішим способом захисту активів і документів – це прийняття на підприємстві певних запобіжних засобів.

Відносно самих матеріальних активів достатньо виправданим є заключення договорів матеріальної відповідальності.

Відсутність обмеження доступу до активів сторонніх осіб (як не працюючих на підприємстві, так і решти його співробітників) може стати причиною розтрата і розкрадань.

Незалежні перевірки.

Їх мета – ретельне і безперервне обстеження виконання контрольних процедур. Потреба в незалежних перевірках обумовлена тим, що система внутрішнього контролю має тенденцію з часом зазнавати змін, якщо відсутній конкретний механізм контролю її дотримання. Тому з часом працівники вже не так ретельно виконують встановлені інструкції або навмисно їх не виконують. Відомо, що за відсутності контролю і оцінки персонал стане працювати недбало. Крім того, незалежно від якості системи контролю, можливі як навмисні, так і випадкові спотворення реального положення справ на підприємстві.

Незалежні перевірки здійснюють фахівці внутрішнього аудиту, головною вимогою до яких є їх незалежність від тих, хто перевіряються, тобто тих співробітників, які несуть первинну відповідальність за підготовку інформації, що перевіряється.

Система внутрішнього аудиту одночасно є складовою двох елементів системи внутрішнього контролю: контрольового середовища і засобів контролю.

7.2. Оцінка ефективності функціонування системи внутрішнього контролю

Результатом послідовного здійснення аудитором етапів планування аудиторської перевірки винна бути її раціональна організація і обґрунтований розподіл уваги і часу аудитора на перевірку найвідповідальніших ділянок господарської діяльності економічного суб'єкта. Значною мірою це залежить від результатів оцінки аудитором ризику контролю і тому аудитор повинен досягти прийняттого для планування аудиту розуміння системи внутрішнього контролю, а також оцінити ефективність її функціонування.

Система внутрішнього контролю вважається ефективною, якщо вона своєчасно попереджає про виникнення недостовірної інформації, а також виявляє таку інформацію. В той же час аудитор повинен розуміти, що:

- ◆ наявність на підприємстві системи внутрішнього контролю ще не означає її дієвість і ефективність функціонування;
- ◆ будь-яка система внутрішнього контролю не може дати 100% гарантії її ефективності через наявність неминучих обмежень.

Аудитор (аудиторські організації) самостійно розробляють методики і порядок вивчення і оцінки ефективності системи внутрішнього контролю, а також потім планують процедури та обсяги аудиторської перевірки в залежності від одержаних результатів такої оцінки (рис. 7.1).

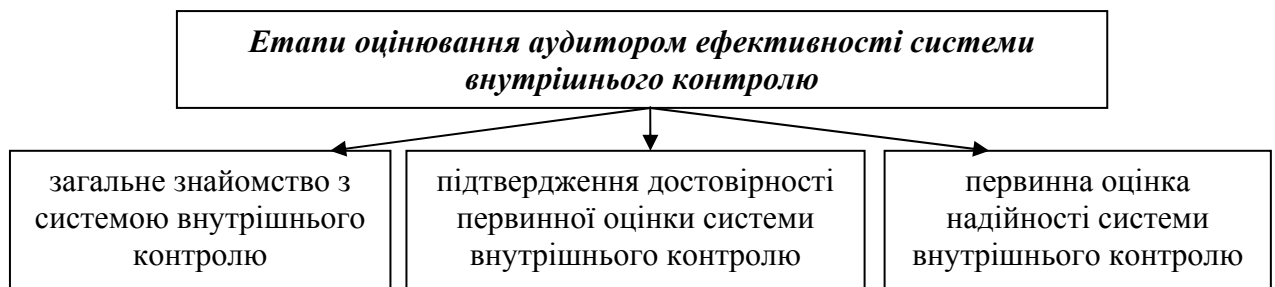


Рис. 7.1. Етапи оцінювання аудитором ефективності системи внутрішнього контролю.

Аудитор оцінює ризик внутрішнього контролю (рівень власної довіри до ефективності системи внутрішнього контролю) як низький, якщо:

- системи бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю неефективні;
- витрати на проведення оцінки ефективності систем обліку і внутрішнього контролю будуть вище, ніж можливий корисний ефект.

Попередня оцінка ризику внутрішнього контролю відносно певних тверджень адміністрації або позицій фінансової звітності може бути високою до тих пір, поки аудитор не буде готовий визнати систему внутрішнього контролю здатною своєчасно запобігати, виявляти і виправляти істотні помилки і спотворення.

Якщо ж керівництво серйозно відноситься до організації внутрішнього контролю, то аудитору слід проаналізувати конкретні методи і моменти елементів контрольного середовища, системи бухгалтерського обліку і засобів контролю. Вони будуть використані як основа для оцінки ризику контролю, рівень якого нижче максимального.

МСА запропоновано під час первинної оцінки надійності системи внутрішнього контролю аудитором звернути увагу на:

- надійність засобів контролю слід оцінювати на підставі бухгалтерської і господарської документації всього звітного періоду, а не тільки окремих періодів часу;

особлива увага при перевірці приділяється тим періодам роботи підприємства, коли були які-небудь відхилення від звичайної організації діяльності або її видів;

- оцінка надійності всієї системи внутрішнього контролю і (або) окремих засобів контролю як «низька» не виключає можливості оцінки надійності інших засобів контролю як «середньої» або «високої».

Оскільки думка аудитора про організацію системи внутрішнього контролю є підставою для визначення обсягу та спрямованості вибіркової перевірки, то необхідне ретельне документування в робочих документах методики отримання відомостей про системи бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю і оцінки ризику контролю.

Існують різні методи документування одержаної аудитором інформації про систему внутрішнього контролю і вибір відповідної форми є виключно результатом професійної думки аудитора. Але незалежно від обраного аудитором метода документування інформації в робочих документах повинні бути відображені:

- виявлені аудитором серйозні недоліки в організації системи бухгалтерського обліку;
- виявлені аудитором серйозні недоліки в організації системи внутрішнього контролю;
- рекомендації з їх усунення, що розроблені та рекомендовані аудитором.

При цьому в залежності від умов договору такі результати можуть бути оформлені в письмовому звіті аудитора керівництву економічного суб'єкта, що перевіряється. Враховуючи, що відповідальність за достовірність висновків за наслідками аудиторської перевірки несе виключно аудитор (аудиторська фірма), він може прийняти рішення про більшу деталізацію процесу оцінки дієвості і ефективності системи внутрішнього контролю економічного суб'єкта.

Аудитор, що прийняв за підсумками первинної оцінки рішення про довіру системі внутрішнього контролю і (або) окремим засобам контролю клієнта, зобов'язаний в ході аудиторської перевірки здійснити процедури підтвердження достовірності цієї оцінки і власної довіри до системи. Процедури підтвердження достовірності системи внутрішнього контролю і засобів контролю здійснюються на основі методик і прийомів, розроблених аудиторською організацією самостійно (рис. 7.2).

Всі етапи оцінки системи внутрішнього контролю повинні належним чином документуватися з вказівкою аргументів, якими керувався аудитор, даючи відповідну оцінку надійності всієї системи або окремих засобів контролю або приймаючи рішення, що впливає на планування подальших аудиторських процедур. Після отримання необхідних пояснень щодо функціонування системи внутрішнього контролю, аудитор може прийняти рішення про отримання більшої кількості доказів її ефективності для підтвердження оцінки ризику внутрішнього контролю на більш високому рівні. Докази, одержані особисто аудитором, можуть дати йому більше впевненості, ніж докази, одержані ним від інших осіб.

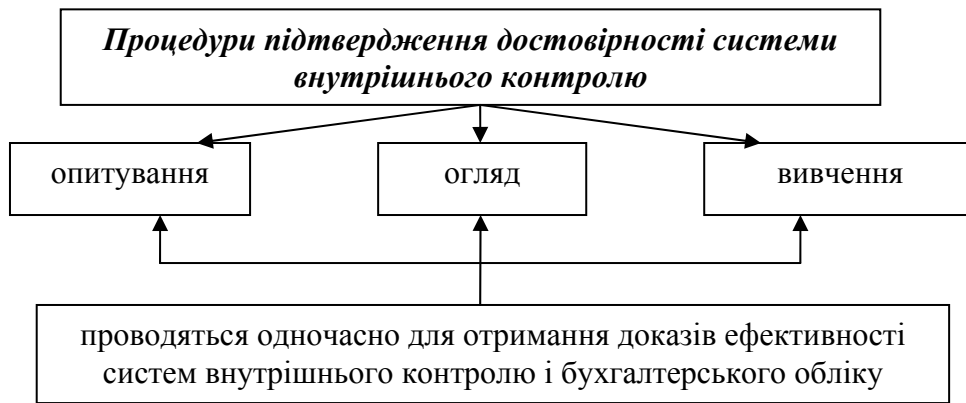


Рис. 7.2. Процедури підтвердження достовірності системи внутрішнього контролю і засобів контролю.

При визначенні кількості доказів, що необхідні для підтвердження ефективності роботи систем обліку і внутрішнього контролю, аудитор може використовувати і загальні висновки, одержані під час попередніх аудиторських перевірок. В цьому випадку аудитор буде мати інформацію про функціонування систем обліку і внутрішнього контролю, що відноситься до попереднього звітного періоду, і йому необхідно визначитися в обсязі додаткових аудиторських доказів про можливі зміни в системі внутрішнього контролю, які могли відбутися між періодами, що перевіряються. Але перш ніж використовувати в своїй роботі попередні оцінки системи внутрішнього контролю, аудитор повинен бути впевнений в їх спроможності і доцільності використання в поточній аудиторській перевірці.

Аудитор повинен постійно переглядати правильність зробленої ним оцінки ризику внутрішнього контролю до моменту закінчення аудиторської перевірки і складання звіту аудитора. На всіх етапах оцінки ризику внутрішнього контролю аудитор має брати до уваги відношення керівництва підприємства, що перевіряється, до системи внутрішнього контролю. При належному рівні розуміння при ослабленні на підприємстві внутрішнього контролю адміністрація, звичайно, вживає необхідних заходів, що сприяють поліпшенню структури системи внутрішнього контролю та обліку. Тому в більшості випадків внутрішній ризик і ризик контролю (внутрішнього контролю) слід розглядати і оцінювати в тісному взаємозв'язку. Аудитор може зробити помилку при оцінці ризику внутрішнього контролю, якщо він оцінюватиме внутрішній (властивий) ризик і ризик внутрішнього контролю окремо, без урахування їх взаємозв'язку.

Якщо аудитор приходить до висновку, що система внутрішнього контролю економічного суб'єкта абсолютно неефективна з погляду запобігання або виявлення помилок, то в цьому випадку аудитор визначить ризик контролю як низький (низький рівень довіри аудитора до ефективності системи внутрішнього контролю). Чим ефективніше система внутрішнього контролю, тим вище ризик контролю аудитора. Неефективність системи внутрішнього контролю означає, що вона не може забезпечувати ні виявлення випадкових, ні виправлення систематичних помилок. Тому

величину надійності, яка звичайно визначається внутрішнім контролем, повинен забезпечити своїми процедурами сам аудитор.

7.3. Оцінка надійності системи бухгалтерського обліку

Бухгалтерські записи – це безпосереднє джерело аудиторських доказів (свідоцтв) при досягненні більшості цілей і задач, що стоять перед аудиторською перевіркою. Якщо облікові записи неповноцінні або недостовірні, то аудитор може не отримати в достатній кількості необхідних доказів або вони сприятимуть складанню неправильних висновків за результатами аудиту. Ефективна система бухгалтерського обліку повинна повністю відповідати як характеру і обсягу діяльності економічного суб'єкта, так і конкретним цілям внутрішнього контролю.

Найважливіша задача системи бухгалтерського обліку – забезпечення адміністрації і інших осіб надійною, повною і своєчасною інформацією про стан активів і зобов'язань підприємства, яка може бути використана для прийняття управлінських рішень. Вивчення і оцінка системи бухгалтерського обліку економічного суб'єкта є складовою частиною оцінки аудитором ризику контролю.

Вибіркова перевірка передбачає самостійний вибір аудитором тих господарських операцій та періодів, які, на думку аудитора, найбільш характерні для даного підприємства або можуть містити істотні помилки або похибки. Це значить, що аудитору в будь-якому випадку доведеться більшою або меншою мірою довіряти даним бухгалтерського обліку підприємства (тобто вважати, що в неперевірених господарських операціях не містяться суттєві помилки або похибки).

Отже, аудитор в ході планування і безпосереднього проведення аудиторських процедур зобов'язаний досягти розуміння організації і методичних принципів системи бухгалтерського обліку економічного суб'єкта, що перевіряється (рис. 7.3).

Аудитору для обґрунтованої оцінки надійності системи бухгалтерського обліку підприємства, що перевіряється, необхідно добре розумітися на особливостях організації бухгалтерського обліку. Таку оцінку аудитор отримує шляхом ознайомлення з положеннями облікової політики і основними принципами ведення бухгалтерського обліку на підприємстві. Звертається увага на незмінність облікової політики протягом всього звітного періоду.

Аудитор вивчає організаційну структуру бухгалтерії, її відповідність цілям функціонування підприємства і особливостям діяльності економічного суб'єкта: штатний розклад, укомплектованість і текучість кадрів протягом звітного періоду; професіоналізм, освіту і досвід співробітників бухгалтерії. Звертається увага й на розподіл обов'язків і повноважень серед працівників бухгалтерії.

Для правильного планування аудиторської перевірки аудитор повинен виявити критичні ділянки обліку і можливі ризики. Тобто аудитор повинен

визначити господарські операції, рахунки або статті балансу, які повинні бути перевірені з особливою ретельністю.



Рис. 7.3. Напрямки та критерії оцінки ефективності системи бухгалтерського обліку.

Здійснені на підприємстві в звітному періоді господарські операції повинні бути повністю і своєчасно оформлені первинними документами і відображені в реєстрах бухгалтерського обліку. Процедури і засоби контролю, прийняті на підприємстві, не повинні допускати можливості пропуску в облікових записах господарських операцій, що мали місце. Це має важливе значення для правильного обліку на підприємстві.

Здійснені на підприємстві господарські операції повинні бути відображені з урахуванням вимог відповідних П(С)БО на відповідних рахунках бухгалтерського обліку і у відповідній кореспонденції.

Аудитор зобов'язаний розуміти особливості організації системи бухгалтерського обліку на підприємстві, що перевіряється, оцінити її дієвість і ефективність, здатність своєчасно та в повному обсязі відображати господарські операції підприємства. Аудитор повинен одержати (або не одержати) достатню переконаність в тому, що система бухгалтерського обліку достовірно відображає господарську діяльність економічного суб'єкта.

В залежності від одержаних результатів проведеної оцінки ефективності системи бухгалтерського обліку на підприємстві, що

перевіряється, аудитор визначає сутність, масштаб і тимчасові витрати передбачуваних аудиторських процедур. Чим ефективніше на думку аудитора, працює система бухгалтерського обліку економічного суб'єкта, тим більшою мірою він може їй довіряти (вважати, що при такій організації облікових робіт імовірність наявності в обліку і звітності істотних помилок невелика). Саме від ступеня довіри аудитора даним бухгалтерського обліку значною мірою залежить величина ризику контролю, яку готовий узяти на себе аудитор, приймаючи рішення про збільшення або скорочення процедур перевірки, а, значить, і про збільшення або скорочення кількості аудиторських доказів, які йому необхідно отримати.

7.4. Оцінка надійності системи внутрішнього аудиту

Внутрішній аудит створюється на підприємстві для перевірки ефективності контрольних-орієнтованих процедур і методів.

До функцій внутрішніх аудиторів належать:

- ◆ оцінка відповідності діяльності окремих структурних підрозділів і їх керівників вимогам діючих законодавчих і нормативних документів;
- ◆ оцінка відповідності діяльності структурних підрозділів прийнятим на підприємстві цілям, політиці і стратегії його функціонування і розвитку;
- ◆ оцінка ефективності системи обліку, інших елементів системи внутрішнього контролю, вивчення і оцінка контрольних процедур у філіалах, структурних підрозділах;
 - ◆ перевірка діяльності різних ланок управління економічного суб'єкта;
 - ◆ вивчення і перевірка оперативної та фінансової інформації для цілей управління, включаючи детальну перевірку операцій і залишків по рахунках;
 - ◆ перевірка ефективності, результативності, прибутковості операцій, що здійснені на підприємстві у звітному періоді;
 - ◆ спеціальні розслідування окремих випадків, наприклад, підозри у зловживаннях;
 - ◆ розробка і представлення пропозицій з усунення виявлених недоліків і рекомендацій з підвищення ефективності виробництва і управління економічного суб'єкта.

Ефективність роботи служби внутрішніх аудиторів може виявитися важливим чинником при оцінці зовнішнім аудитором ризику внутрішнього контролю і тим самим істотно скоротити обсяг процедур, який належить виконати аудитору, хоча він і не може повністю виключити необхідність проведення таких процедур. Використання в аудиторській перевірці результатів роботи внутрішніх аудиторів є одним з основних принципів проведення аудиту в світовій практиці.

МСА також передбачається можливість оцінки зовнішнім аудитором ефективності роботи внутрішніх аудиторів для скорочення обсягу аудиторських перевірочних процедур. Вимоги стандарту обов'язкові для всіх аудиторських організацій при здійсненні аудиту, що передбачають підготовку офіційного аудиторського висновку, і носять рекомендаційний

характер при проведенні аудиту, що не передбачає підготовку за його результатами офіційного аудиторського висновку, а також при наданні супутніх аудиту послуг.

У разі відхилення при виконанні конкретного завдання від обов'язкових вимог даного стандарту аудиторська організація в обов'язковому порядку повинна відзначити це в своїй робочій документації і в письмовому звіті керівництву економічного суб'єкта, що замовив аудит і (або) супутні йому послуги. Вимоги стандарту діють також в усіх випадках, коли у економічного суб'єкта, що перевіряється, функціонує служба внутрішнього аудиту незалежно від того, робиться це силами штатних аудиторів або шляхом залучення сторонніх організацій і навіть зовнішніх аудиторів. Але аудиторська організація застосовує положення стандарту тільки відносно діяльності внутрішнього аудитора, що відноситься до аудиту бухгалтерської звітності.

Для правильного планування аудиту і підходів до його проведення зовнішній аудитор повинен мати правильне уявлення і розуміння, як про напрямки та обсяги діяльності внутрішніх аудиторів підприємства, що перевіряється, так і про достовірність результатів їх перевірок.

На стадії планування зовнішньому аудитору необхідно провести попередню оцінку результатів роботи внутрішніх аудиторів. Така оцінка впливатиме на його думку про можливість використання результатів роботи внутрішніх аудиторів при визначенні характеру, термінів і обсягів зовнішніх аудиторських процедур перевірки.

Аудитор повинен скласти програму оцінки внутрішнього аудиту і відобразити в своїй робочій документації висновки, що стосуються конкретної роботи внутрішнього аудиту, яка була опротестована, вивчена і оцінена. При формуванні оцінки внутрішнього аудиту на стадії планування слід враховувати наступні моменти:

- ❖ організаційний статус;
- ❖ компетентність;
- ❖ професійний рівень;
- ❖ масштаб та цілі;
- ❖ доступ до вищого керівництва і рівень значущості.

Після оцінки на стадії планування рівня організації діяльності внутрішнього аудиту аудиторська організація (аудитор) повинна вирішити наскільки професійно проводилися протягом звітного періоду внутрішніми аудиторами перевірки та чи можливо покладатися для цілей зовнішнього аудиту на висновки внутрішніх аудиторів за результатами проведених у відповідності до плану перевірок.

Якщо аудиторська організація вирішить використовувати роботу внутрішнього аудиту, вона повинна продовжити її вивчення, ознайомитися з робочими документами внутрішнього аудиту і провести тестування роботи внутрішніх аудиторів.

Характер, терміни і обсяг тестування залежатимуть від думки зовнішнього аудитора про ризик і істотність для конкретної позиції

фінансової звітності, попередньої оцінки роботи внутрішніх аудиторів. Такі тести можуть включати експертизу питань, за якими раніше внутрішніми аудиторами було проведено дослідження, експертизу інших питань і аналіз процедур перевірки, що використовуються внутрішніми аудиторами.

При проведенні тестування роботи внутрішніх аудиторів зовнішній аудитор з'ясовує:

- наявність планів перевірок внутрішніх аудиторів;
- обґрунтованість висновків внутрішніх аудиторів за наслідками перевірок;
- повноту охоплення планом перевірки всіх структурних підрозділів економічного суб'єкта;
- оцінку внутрішніми аудиторами ризиків за відповідними об'єктами перевірок і облік при плануванні перевірок зон підвищеного ризику;
- документальне оформлення результатів перевірок внутрішніх аудиторів;
- відповідність звітів внутрішніх аудиторів результатам виконаної роботи;
- відношення керівництва і власників до висновків і пропозицій внутрішніх аудиторів за результатами перевірок.

Зміст, терміни і обсяг перевірок конкретних звітів внутрішніх аудиторів залежать від:

- попередньої оцінки зовнішнім аудитором аудиторського ризику;
- думок зовнішнього аудитора про рівень істотності;
- попередньої оцінки ефективності функціонування служби внутрішнього аудиту.

Для того, щоб провести оцінку ефективності роботи внутрішніх аудиторів і визначити ступінь своєї довіри даним результатам їх перевірок аудитор повинен мати право вільного спілкування з внутрішніми аудиторами. Аудиторська фірма повинна мати доступ до звітів внутрішнього аудиту, що цікавлять її, і бути інформована з будь-якого питання, яке, на думку зовнішнього аудитора, може вплинути на його роботу. Аудиторська фірма інформує керівництво підприємства і керівника служби внутрішнього аудиту (за наявності) про будь-які знайдені чинники, що можуть бути використані для підвищення ефективності і результативності в майбутньому.

Аудитор в ході своєї перевірки не повинна повністю покладатися на роботу внутрішніх аудиторів. Необхідно проводити контрольні перевірки статей і операцій, вже перевірені внутрішніми аудиторами. Якщо результати таких перевірок показують адекватність зроблених за їх результатами висновків, то корегувань в наміченій роботі може не бути. У разі виявлення розбіжностей необхідно вжити адекватних заходів, наприклад, змінити зміст або збільшити обсяг аудиторських процедур.

Зовнішній аудитор повинен документально оформити результати тестування і свою оцінку ефективності діяльності служби внутрішніх аудиторів.

Приймаючи рішення про можливість використання роботи внутрішніх аудиторів для скорочення обсягів аудиторських процедур, аудитор повинен

пам'ятати, що його відповідальність за надання аудиторського висновку, письмової інформації аудитора керівництву економічного суб'єкта за результатами проведення аудиту, а також і за визначення змісту, термінів і обсягу аудиторських процедур не зменшується, якщо використовуються будь-які результати роботи внутрішнього аудиту.

7.5. Загальний план аудиту і програма аудиторської перевірки

Завершальним етапом планування аудиторської перевірки має бути складання загального плану аудиту і програми аудиторської перевірки, які й будуть стратегією аудиторської перевірки, що розроблена аудитором (рис. 7.4).



Рис. 7.4. Загальний підхід до планування аудиторської перевірки.

Аудитор має розробити й документально оформити загальний план аудиторської перевірки. Він повинен бути достатньо детальним, бо це свого

роду інструкція для розроблення програми аудиторської перевірки. В процесі підготовки загального плану і програми аудиту аудитор проводить оцінку системи внутрішнього контролю підприємства і її ефективності. Система внутрішнього контролю може вважатися ефективною, якщо вона своєчасно попереджає про виникнення недостовірної інформації, а також виявляє її.

Оцінюючи ефективність системи внутрішнього контролю аудитор повинен зібрати достатню кількість аудиторських доказів. Результатом такої оцінки буде визначення аудитором ступеня своєї довіри до ефективності роботи системи внутрішнього контролю перевіряемого підприємства та можливості покладатися на її результати. В залежності від визначеного аудитором ступеня довіри відповідним чином корегуються напрями і глибина майбутнього аудиту.

При підготовці загального плану і програми аудиту має встановити прийнятний для нього рівень суттєвості і величину аудиторського ризику, який готовий взяти на себе аудитор, щоб вважати, що перевірена звітність не містить суттєвих помилок (достовірна). З урахуванням встановлених рівнів ризику і суттєвості аудитор виявляє значущі для аудиту області обліку і звітності та планує необхідні для їх адекватної перевірки.

Загальний план аудиту розробляється настільки детально, щоб він давав можливість підготувати програму аудиту і служити керівництвом в її здійсненні. В загальному плані рекомендується передбачити наступні моменти (рис. 7.5).



Рис. 7.5. Питання, які необхідно передбачити в загальному плані аудиту.

В МСА загальний план аудиту рекомендується складати в наступній формі (табл. 7.2).

Програма аудиторської перевірки є розвитком загального плану аудиту, його деталізацією. Наприклад, вказана в плані аудиту перевірка організації обліку дебіторської заборгованості в програмі аудиту деталізуватиметься залежно від цілей перевірки того або іншого моменту. При цьому в програмі

буде вказаний розмір необхідної для реалізації цієї цілі вибірки, а також процедури перевірки.

Таблиця 7.2

Загальний план аудиту

Організація, що перевіряється				
Період аудиту				
Кількість людино-годин				
Керівник аудиторської групи				
Склад аудиторської групи				
Запланований аудиторський ризик				
Запланований рівень суттєвості				
№	Заплановані види робіт	Період проведення	Виконавець	Примітки
	1	2	3	4
1	Установчі та інші юридичні документи підприємства			
2	Наказ з облікової політики			
3	Матеріально-технічна база підприємства та її відповідність характеру і обсягам діяльності підприємства			
4	Операції по руху:			
4.1	основних засобів			
4.2	нематеріальних активів			
4.3	виробничих запасів			
4.4	організація праці на підприємстві; принципи і форми оплати праці, облік праці і його оплати			
4.5	принципи формування та відображення в обліку планової і фактичної собівартості готової продукції			
4.6	законність операцій з грошовими коштами, забезпеченість поточних витрат підприємства грошовими коштами			
4.7	розрахункові взаємовідносини підприємства			
4.8	організація обліку руху дебіторської заборгованості, доцільність способів розрахунку резерву сумнівних боргів			
5	принципи формування і обліку доходів підприємства			
6	принципи формування і обліку витрат на підприємстві			
7	цілі, види і джерела створення резервів, напрями їх фактичного використання			
8	форми бухгалтерської звітності			

Керівник аудиторської організації, що має право підпису аудиторських висновків від її імені:
 Керівник аудиторської групи:

Програма аудиторської перевірки для асистентів аудитора служить докладною інструкцією для роботи, координує їх дії. Та одночасно для керівника аудиторської групи вона є засобом контролю термінів проведення робіт.

Аудиторську програму слід складати у вигляді програми тестів засобів контролю та у вигляді програми аудиторських процедур по суті (рис. 7.6).



В програмі аудиту (табл. 7.3) види, зміст і терміни проведення запланованих аудиторських процедур повинні співпадати з показниками плану аудиту.

В програмі аудитор оцінює розмір ризику контролю і свого ризику невиявлення помилок, який існує при проведенні аудиторських процедур, а також визначає терміни проведення аудиторських тестів і незалежних процедур.

Записи і висновки аудитора за кожним розділом аудиторської програми фіксуються в робочих документах аудитора та є тим фактичним матеріалом, який використовується аудитором в процесі підготовки і обґрунтування аудиторського висновку та звіту керівництву клієнта. Програма аудиту, як і загальний план аудиту, переглядається і уточнюється аудитором протягом всієї аудиторської перевірки, оскільки завжди існує необхідність зміни умов, напрямів і глибини перевірки окремих питань з урахуванням нової інформації, що отримана аудитором.

Програма аудиторської перевірки

Організація, що перевіряється	
Період аудиту	
Кількість людино-годин	
Керівник аудиторської групи	
Склад аудиторської групи	
Запланований аудиторський ризик	
Запланований рівень істотності	

№	Перелік аудиторських процедур за розділами аудиту	Період проведення	Виконавець	Робочі документи аудитора	Примітки
	1	2	3	4	5

Керівник аудиторської організації, що має право підпису аудиторських висновків від її імені:

Керівник аудиторської групи:

Аудитор повинен документально оформити програму аудиту, надати номер (код) кожній аудиторській процедурі, що проводиться, для того, щоб він в процесі роботи мав можливість робити посилання на них в робочих документах. Висновки аудитора по кожному розділу аудиторської програми, що документально відображені в робочих документах, є фактичним матеріалом для складання аудиторського звіту (письмової інформації керівництву економічного суб'єкта) та аудиторського висновку, а також підставою для формування думки аудитора щодо бухгалтерської звітності економічного суб'єкта.

Контрольні питання

1. Що розуміють під плануванням в аудиті та на які етапи ділиться аудиторська перевірка?
2. Охарактеризуйте цілі та призначення етапів планування.
3. Поняття, цілі та структура створення системи внутрішнього контролю на підприємстві.
4. Що розуміють під політикою адміністрації і методами управління?
5. Що вкладають в поняття організаційної структури та кадрової політики?
6. Що передбачає розділення обов'язків?
7. Що включає наявність процедур санкціонування?
8. Що розуміють під фактичним доступом до активів і документів?
9. З якою ціллю аудитор оцінює надійність системи внутрішнього контролю?
10. Що включає загальне ознайомлення з системою внутрішнього контролю?

11. Процедури підтвердження первинної оцінки системи внутрішнього контролю.
12. Напрями та критерії оцінки ефективності та надійності системи бухгалтерського обліку.
13. Що розуміють під надійністю системи бухгалтерського обліку та з якою ціллю зовнішній аудитор її оцінює?
14. Чим визначається можливість використання зовнішнім аудитором результатів роботи внутрішніх аудиторів?
15. Що включає програма оцінки ефективності системи внутрішнього аудиту?
16. Призначення, структура і зміст загального плану аудиту.
17. Призначення та зміст програми аудиторської перевірки.

Тема 8. Оформлення та узагальнення результатів аудиторської перевірки

- 8.1. Робочі документи аудитора.
- 8.2. Договір на проведення аудиту.
- 8.3. Звіт аудитора.
- 8.4. Модифікації думки у звіті незалежного аудитора.

8.1. Робочі документи аудитора

Однією з важливих умов якісного і кваліфікованого проведення аудиторської перевірки є її документальне оформлення.

Аудиторська документація, яка відповідає вимогам МСА 230 «Аудиторська документація» та конкретним вимогам інших доречних МСА до документації, надає:

- докази наявності у аудитора основи для висновку про досягнення загальних цілей аудитора;
- докази того, що аудит планувався та виконувався відповідно до МСА і застосовних законодавчих і нормативних вимог.

Аудитор повинен скласти аудиторську документацію, достатню для надання можливості досвідченому аудитору, який не мав попереднього відношення до аудиту, зрозуміти:

- 1) характер, час і обсяг аудиторських процедур, виконаних відповідно до вимог МСА та застосовних законодавчих і нормативних вимог;
- 2) результати виконаних аудиторських процедур та отриманих аудиторських доказів;
- 3) значущі питання, які виникають під час аудиту, висновки, яких дійшли стосовно цих питань, та значні професійні судження, висловлені під час формування цих висновків.

Документуючи характер, час та обсяг виконаних аудиторських процедур, аудитор повинен записати:

- ідентифікаційні характеристики конкретних статей або питань, що перевіряються;

- хто виконував аудиторську роботу та дату завершення цієї роботи; (с) хто виконував огляд виконаної аудиторської роботи, дату та обсяг такого огляду

Форма, зміст і обсяг аудиторської документації залежать від таких чинників, як:

- розмір та складність суб'єкта господарювання;
- характер аудиторських процедур, які слід виконати;
- ідентифіковані ризики суттєвого викривлення;
- значущість отриманих аудиторських доказів;
- характер і обсяг ідентифікованих винятків;
- необхідність документувати висновок або основу для висновку, якщо їх важко визначити з документації про виконану роботу або отриманих аудиторських доказів;

- використані методологія й інструменти аудиту.

Аудиторська документація може бути записаною на папері чи електронних або інших носіях інформації.

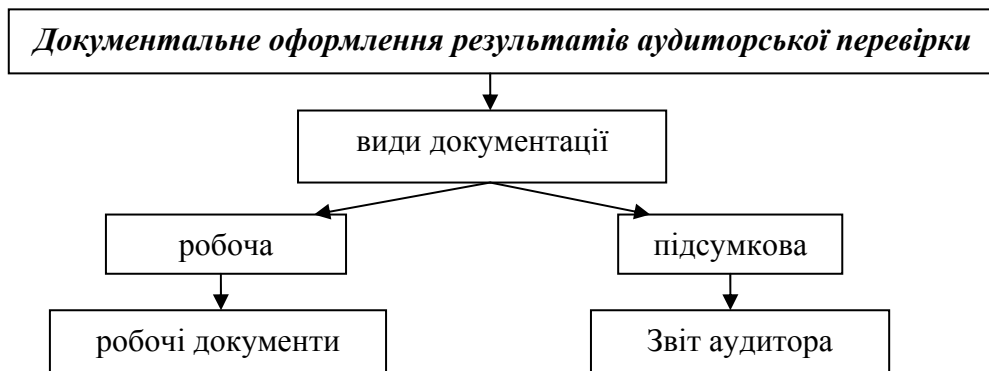
Приклади аудиторської документації включають:

- програми аудиту;
- результати аналітичних процедур;
- письмові коментарі щодо конкретних проблем;
- резюме значущих питань;
- листи-підтвердження та листи-запевнення;
- контрольні переліки;
- листування (включно з електронною поштою) стосовно значущих питань.

Аудитор може включати витяги чи копії записів суб'єкта господарювання (наприклад, значні та специфічні контракти і угоди як складову аудиторської документації). Проте аудиторська документація не замінює бухгалтерських записів суб'єкта господарювання.

До складу аудиторської документації аудитору не потрібно включати замінені проекти робочих документів та фінансової звітності, примітки, які відображають незавершену чи попередню думку, копії раніше складених документів, в яких були виправлені друкарські або інші помилки, та дублікати документів. Лише тільки усні пояснення аудитора, самі по собі не представляють собою достатнього підтвердження виконаної ним роботи або висновків, яких він дійшов, проте їх можна використовувати для роз'яснення чи уточнення інформації, що міститься в аудиторській документації.

Міжнародним стандартом аудиту передбачено, що аудитор зобов'язаний вести документальні записи з питань, на яких ґрунтується його думка за результатами перевірки (рис. 8.1).



Ри. 8.1. Види документації, яка складається при оформленні аудиторської перевірки відповідно до МСА.

Робочі документи – записи, за допомогою яких аудитор фіксує проведені процедури перевірки, тести, одержану інформацію і відповідні висновки, які здійснюються під час аудиторської перевірки.

В робочі документи включається інформація, яка, на думку аудитора, є важливою для правильного виконання перевірки та підтверджує висновки аудитора. Робоча документація може бути оформлена у вигляді стандартних форм і таблиць на папері або зафіксована на електронних носіях інформації.

Під час планування та проведення аудиту робоча документація допомагає краще здійснювати як саму аудиторську перевірку, так і контроль над процесом її проведення, в ній фіксуються результати аудиторських експертиз, виконаних для підтвердження ухвалених аудитором рішень.

Аудиторська перевірка індивідуальна. Її послідовність, напрямки та обсяг документів, що перевіряються, аудитор визначає самостійно, але при цьому кожна аудиторська фірма повинна піклуватися про те, щоб у її працівників був сформований загальний методичний і методологічний підхід до перевірки

Відповідно до МСА мета ведення робочих документів полягає у функціях, які вони виконують (рис. 8.2).

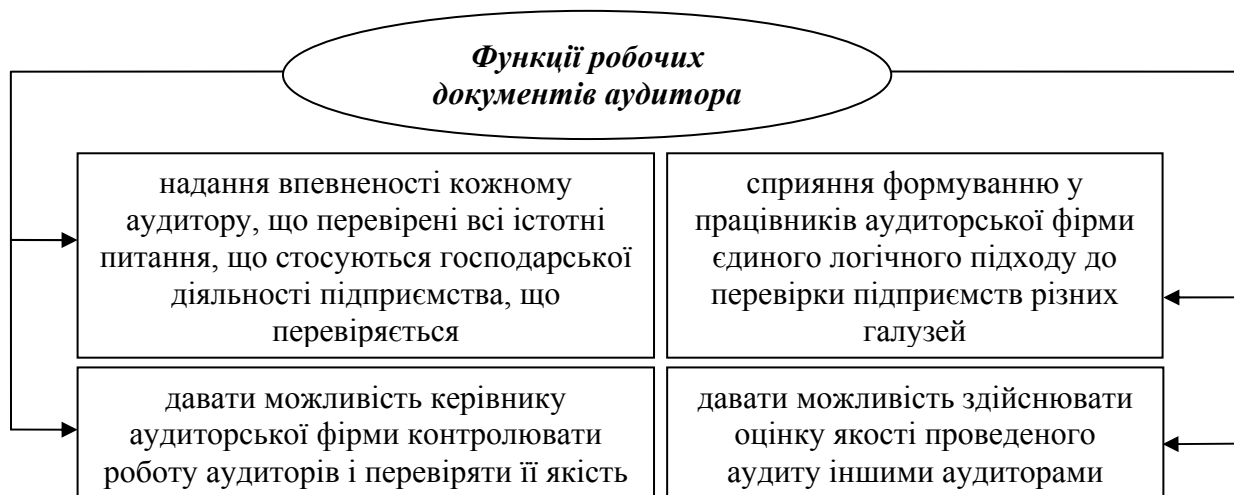


Рис. 8.2. Функції, що виконують робочі документи аудитора.

В тому випадку, коли перевіряється основне підприємство і при цьому використовують звіти інших аудиторів з перевірки філіалів і відособлених структурних підрозділів, на підставі робочих документів можна також проводити оцінку якості аудиторської перевірки такими аудиторами. Тому аудиторська фірма повинна бути зацікавлена в тому, щоб розробити свій комплект робочих документів.

При цьому рекомендується враховувати:

- характер роботи, що проводиться;
- характер і складність діяльності економічного суб'єкта, що перевіряється;
- стан бухгалтерського обліку економічного суб'єкта, що перевіряється;
- надійність системи внутрішнього контролю економічного суб'єкта, що перевіряється;
- забезпечення необхідного рівня керівництва та контролю за роботою персоналу аудиторської фірми при виконанні окремих процедур перевірки.

Розроблені фірмою робочі документи – це тільки загальна схема методичних підходів до методології, послідовності і глибини перевірки підприємства. Але у кожного підприємства є свої індивідуальні особливості і специфіка діяльності, тому аудитор завжди повинен коректувати загальний план перевірки конкретного підприємства, виходячи з його індивідуальних особливостей.

Зміст робочих документів значною мірою є питанням професійної думки аудитора. При визначенні обсягу та змісту робочої документації аудитор повинен враховувати, що його робочою документацією при необхідності може користуватися, наприклад, інший аудитор, що не має великого досвіду в аудиторській діяльності.

Робочі документи необхідно професійно і грамотно оформлювати, щоб забезпечити їх доступність для прочитання і розуміння значення. Аудиторським фірмам рекомендується запроваджувати єдині форми ведення робочої документації, оскільки використання стандартних форм робочих документів аудиторами однієї аудиторської фірми позитивно впливає на ефективність і якість аудиторської перевірки.

Робоча документація може складатися як з відомостей, накопичених самою аудиторською фірмою, так і з документації, підготовленої клієнтом. Це прискорює процес оформлення робочої документації. В таких випадках аудитору необхідно переконатися в тому, що ці матеріали відповідають реальному положенню справ і перевірити ретельність їх складання і правильність. Бажано до початку перевірки попросити клієнта підготувати необхідні матеріали для використання їх в якості аудиторської документації.

МСА передбачені вимоги, яких необхідно дотримуватися при оформленні робочої документації (рис. 8.3).



Рис. 8.3. Вимоги, яких необхідно дотримуватися при оформленні робочої документації.

Робочі документи в загальному вигляді повинні містити наступну інформацію щодо підприємства, яке перевіряється:

- ❖ інформацію про юридичну і організаційну структуру підприємства;
- ❖ необхідні витяги або копії юридичних документів, контрактів і протоколів;
- ❖ інформація про сферу діяльності підприємства та нормативної документації, яка регулює діяльність підприємства;
- ❖ документацію про результати вивчення і оцінки систем роботи підприємства (системи бухгалтерського обліку, систем внутрішнього контролю і внутрішнього аудиту);
- ❖ документацію про порядок планування аудиту;
- ❖ результати аналізу основних показників фінансово-господарської діяльності підприємства, їх динаміка;
- ❖ документацію, що відображає час проведення аудиторських процедур і отримані по кожній з них результати;
- ❖ список фахівців, які виконували аудиторські процедури, і час їх роботи;
- ❖ висновки інших аудиторів і експертів, яких залучали до перевірки окремих питань діяльності підприємства;
- ❖ листування з клієнтом з окремих питань, якщо таке мало місце, або запису про проведені бесіди і обговорення;
- ❖ копії листів, відправлених (або одержаних) третім особам, які мають відношення до перевірки або до підприємства, що перевіряється;
- ❖ копії фінансових звітів клієнта;
- ❖ опис змісту відповідей аудитора на питання клієнта;
- ❖ висновки, що зроблених аудитором на підставі різноманітних аспектів перевірки, у тому числі на підставі випадкових ситуацій і незвичайних моментів, розкритих під час перевірки, а також інформації про те, як вони були вирішені;
- ❖ розкриття фактів і міркувань, на яких були побудовані висновки аудитора за результатами перевірки.

Необхідно забезпечити достатній рівень розкриття і деталізації процедур аудиту в робочій документації.

Після завершення перевірки робочі документи залишаються у аудитора. Робочі документи є власністю аудитора, він має право складати різноманітні довідки на основі своїх робочих документів. Але його право власності обмежене етичними нормами і зобов'язаннями конфіденційності перед клієнтом. Робочі документи аудитора не можуть використовуватися як частина фінансової документації клієнта або як її заміна. Робочі документи не можна вимагати або забирати у аудитора, за винятком тих випадків, коли це передбачено законодавством. Зокрема, це відноситься до випадків, коли правоохоронними органами збуджується кримінальна справа відносно аудиторської фірми.

Аудитор зобов'язаний забезпечити надійне зберігання робочих документів, яке задовольняло б вимогам зберігання і конфіденційності. Термін зберігання документації визначається, як практикою аудиторської діяльності, так і терміном позовної давності у випадку, якщо клієнт порушить справу проти аудитора, а також залежить від решти додаткових міркувань. Виходячи з цього, мінімальний термін зберігання документації не може бути менше трьох років з моменту надання клієнту аудиторського висновку.

8.2. Договір на проведення аудиту

Договір на проведення аудиту є основним документом, який свідчить про досягнення домовленості між замовником і виконавцем про проведення аудиторської перевірки. Договір документально завіряє, що сторони дійшли до угоди за всіма пунктами, визначеними в ньому. Для того, щоб уникнути неправильного розуміння сторонами взятих на себе зобов'язань, умов їх виконання та прийнятого розміру відповідальності, необхідно максимально ясно визначити в договорі всі істотні аспекти взаємостосунків, які виникають у зв'язку з його укладанням.

Укладанню договору може передувати обмін листами між аудитором і клієнтом. Лист-пропозиція аудитора підтверджує його згоду із запропонованим завданням і масштабом аудиту та може містити положення, що стосується ступеня відповідальності аудитора перед клієнтом. Крім того, в листі обумовлюються форми надання звіту аудитора та його висновків, а також інші моменти, про які аудитор вважає за необхідне домовитися до початку перевірки. Відправленню листа-пропозиції може передувати етап обстеження аудитором об'єкту аудиту (попередня оцінка внутрішнього ризику) з метою визначення розмірів роботи, якщо аудитор вважатиме таке обстеження необхідним.

Після обміну листами, на їх основі укладається договір на проведення аудиту. Листи можуть бути невід'ємною частиною або доповненням до договору, якщо це буде обумовлено умовами договору.

Зміст договору на проведення аудиту може бути різним залежно від обставин, специфіки роботи підприємства, умов та термінів проведення,

проте існує ряд моментів, які в будь-якому випадку повинні знайти відображення в договорі (рис. 8.4).



Рис. 8.4. Положення, що повинні міститися в договорі на проведення аудиту.

Детальна структура договору може бути різною, але його форма в цілому повинна відповідати загальноприйнятій в Україні формі складання договорів. В преамбулі договору після вказівки назви і номера договору, місця і дати його підписання, повинні бути приведені назви сторін, які склали договір (замовник і виконавець), прізвища посадовців, які підписали договір від імені кожної сторони.

В розділі „Предмет договору” вказується назва аудиторської послуги, мета аудиту та характеризується масштаб проведення аудиту.

В розділі „Зобов'язання сторін” вказується список і характеристика зобов'язань, які бере на себе кожна із сторін (табл. 8.1).

Характеристика зобов'язань сторін при проведенні аудиту

Зобов'язання клієнта	Зобов'язання аудитора
- надання аудиторам можливості доступу до будь-яких записів, документації та іншої інформації, яка може бути потрібною у зв'язку з проведенням аудиту	- затвердження форми, в якій замовнику буде надана інформація про результати проведеної аудитором роботи (обсяг і склад документації)
- відмова від будь-яких дій, що мають на меті здійснення впливу на аудитора	- дотримання вимог щодо якості аудиторської перевірки відповідно до діючих стандартів аудиту, законодавчих актів України і інших (вказати, яких саме) критеріїв
- зобов'язання щодо прийому і оплати робіт	- дотримання умови конфіденційності інформації і інших принципів аудиту
- інші зобов'язання	- інші зобов'язання

В розділі „Порядок здачі і прийому робіт” вказується перелік, характеристика і послідовність процедур, які виконуються сторонами при передачі результатів роботи, а також умови і порядок оформлення відмови прийняти виконану роботу.

В розділі „Термін виконання робіт” вказується тривалість виконання роботи, дати початку і закінчення, а також терміни надання результатів виконаної роботи.

В розділі „Вартість робіт і порядок розрахунків” указується розмір і порядок виплати винагороди за виконання робіт.

Розділ „Відповідальність сторін” повинен містити умови відповідальності кожної із сторін (в результаті яких саме випадків виникає відповідальність і в якому вигляді вона передбачена). Необхідно також визначити можливі ситуації, за які та або інша сторона не несе відповідальності. В цьому ж розділі визначається відповідальність за початкові залишки при першому проведенні аудиту або відповідальність у випадку, якщо попередні перевірки виконувалися іншим аудитором. В даному розділі повинна також бути відмітка про термін дії такої відповідальності.

В Розділі „Термін дії договору” вказуються дати початку і закінчення дії договору. В розділі „Реквізити сторін” вказуються юридичні адреси і платіжні реквізити сторін.

В розділі „Додаткові умови” можуть бути визначені умови одностороннього розірвання договору кожною із сторін (відмови аудитора від продовження виконання робіт на будь-якому етапі їх виконання), а також умови, виникнення яких може привести до збільшення терміну виконання робіт. Крім того в розділі можуть бути посилання на будь-які додаткові угоди до даного договору, а також доповнення до нього та порядок вирішення суперечок за даним договором.

При складанні договору на проведення аудиту необхідно також враховувати, що він негласно враховує і інтереси третьої сторони (користувачів інформації фінансової звітності підприємства, що

перевіряється). Адже фактично аудитор несе відповідальність не тільки перед клієнтом, але і перед іншими зацікавленими особами (користувачами) при нанесенні їм збитків, що стали результатом неякісно проведеної аудиторської перевірки.

8.3. Звіт аудитора

Представлення звіту аудитора є найважливішою частиною процесу аудиту. Вимоги до складання звіту аудитора подано у МСА 700 «Формування думки та складання звіту щодо фінансової звітності». Саме звіт аудитора є продуктом діяльності аудитора і виконує роль найважливішого засобу передачі інформації. Звіт аудитора розрахований на широке коло користувачів. Його публікація є свідомством того, що річний бухгалтерський звіт підприємства, як в цілому, так і в усіх деталях, відповідає чинному законодавству, методології ведення бухгалтерського обліку та є достовірним.

В залежності від мети складання аудиторський звіт може мати декілька призначень (рис. 8.5).

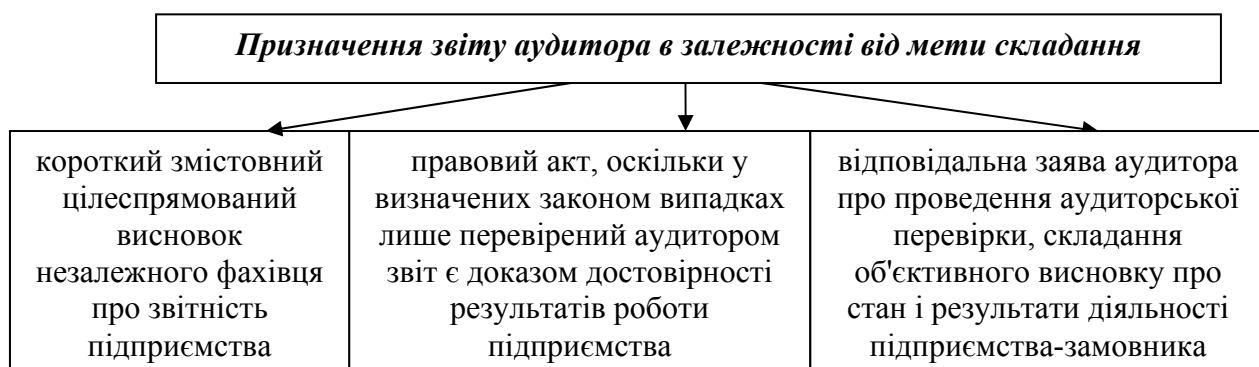


Рис. 8.5. Призначення аудиторського звіту в залежності від мети складання.

Аудитор повинен сформулювати думку щодо того, чи фінансова звітність складена у всіх суттєвих аспектах відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування.

Для того щоб сформулювати таку думку, аудитор повинен визначити, чи отримав він обґрунтовану впевненість щодо відсутності у фінансовій звітності в цілому суттєвих викривлень унаслідок шахрайства або помилки. Такий висновок повинен враховувати:

- висновок аудитора відповідно до МСА 330 щодо того, чи були отримані прийнятні аудиторські докази в достатньому обсязі;
- висновок аудитора відповідно до МСА 450 щодо суттєвості не виправлених викривлень (окремо або в сукупності);
- оцінювання.

Аудитор повинен висловити немодифіковану думку, якщо він доходить висновку, що фінансова звітність складена в усіх суттєвих аспектах відповідно до застосовної концептуальної основи фінансового звітування.

Якщо аудитор:

- доходить висновку, що виходячи з отриманих аудиторських доказів фінансова звітність у цілому містить суттєві викривлення;

- не може отримати прийнятні аудиторські докази в достатньому обсязі для того, щоб зробити висновок, що фінансова звітність у цілому не містить суттєвих викривлень, то аудитор повинен висловити модифіковану думку в звіті аудитора відповідно до МСА 705 «Модифікації думки у звіті незалежного аудитора».

Аудиторські звіти повинні бути одноманітними, щоб не відбулася плутанина, бо користувачам було б достатньо складно розібратися в змісті аудиторського звіту, якби кожен такий висновок був своєрідним за формою твором. У зв'язку з цим в МСА 705 визначені типи аудиторських звітів, вимоги до їх змісту і формулювань, що використовуються.

Якщо фінансова звітність, складена згідно з вимогами концептуальної основи достовірного подання, не забезпечує достовірне подання, аудитор повинен обговорити це питання з управлінським персоналом і залежно від вимог застосовної концептуальної основи фінансового звітування та результату того, як це питання вирішено, визначити, чи потрібно висловлювати модифіковану думку в звіті аудита відповідно до МСА 705 (переглянутий).

Якщо фінансова звітність складається відповідно до концептуальної основи дотримання вимог, від аудита не вимагається оцінювати, чи забезпечено достовірне подання фінансової звітності. Проте якщо за надзвичайно рідкісних обставин аудитор доходить висновку, що зазначена фінансова звітність є такою, що вводить в оману, то аудитор повинен обговорити це питання з управлінським персоналом і залежно від результату того, як це питання вирішено, визначити, чи слід відобразити інформацію про це в звіті аудита та як це потрібно зробити.

Відповідно до МСА 700 результати аудиту повинні оформлюватися у вигляді аудиторського звіту, при цьому аудиторський звіт повинен містити чіткі і ясні думки аудитора відносно перевіреної фінансової звітності, складатися в довільній формі та обов'язково повинен містити наступні розділи:

- назва;
- адресат;
- думка аудитора;
- основа для думки;
- безперервність діяльності;
- ключові питання аудиту;
- інша інформація;
- відповідальність за фінансову звітність;
- відповідальність аудита за аудит фінансової звітності;
- інша відповідальність щодо звітування;
- повне ім'я партнера із завдання;
- підпис аудитора;
- адреса аудитора;

о дата звіту аудитора.

Крім того, в усьому світі встановлені вимоги до структури та оформлення аудиторського звіту (рис. 8.6).

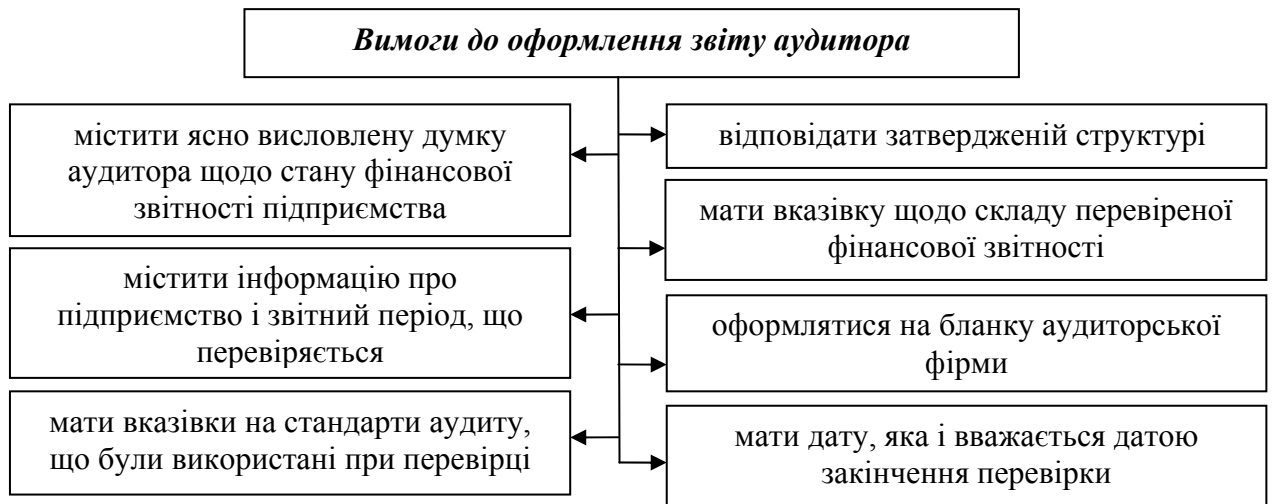


Рис. 8.6. Вимоги до структури та оформлення звіту аудитора.

Письмовий звіт охоплює звіти, випущені у паперовому вигляді та в електронній формі.

8.4. Модифікації думки у звіті незалежного аудитора

Кінцевою метою аудиторської перевірки є висловлення аудитором своєї думки щодо достовірності перевіреної фінансової звітності, зробленої на основі отриманих під час перевірки аудиторських доказів.

Аудитор модифікує думку в звіті аудиторського в разі, якщо:

- аудитор доходить висновку на основі отриманих аудиторських доказів, що фінансова звітність у цілому містить суттєві викривлення;
- аудитор не може отримати прийнятні аудиторські докази в достатньому обсязі, щоб дійти висновку, що фінансова звітність у цілому не містить суттєвих викривлень.

В залежності від думки аудитора щодо стану фінансової звітності перевіреного підприємства, існують наступні типи модифікованих думок аудитора (рис. 8.7).

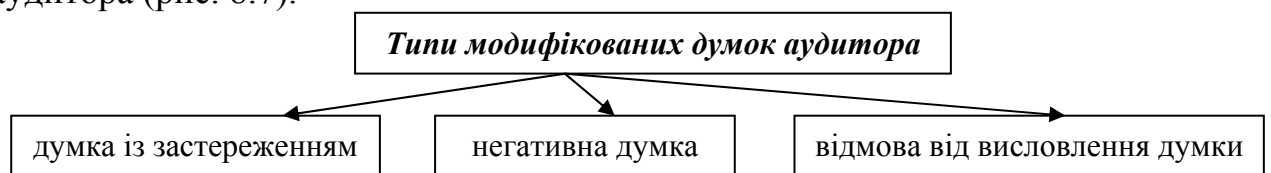


Рис. 8.7. Типи модифікованих думок аудитора.

Думка із застереженням.

Аудитор висловлює думку із застереженням, якщо:

- аудитор, отримавши прийнятні аудиторські докази в достатньому обсязі, доходить висновку, що взяті окремо або в сукупності викривлення є суттєвими, проте не всеохоплюючими щодо фінансової звітності;

- аудитор не може отримати прийнятні аудиторські докази в достатньому обсязі для обґрунтування думки, проте доходить висновку, що можливий вплив на фінансову звітність невиявлених викривлень, якщо такі є, може бути суттєвим, проте не всеохоплюючим.

Аудитор висловлює думку із застереженням через суттєве викривлення в фінансовій звітності, аудитор повинен зазначити, що на думку аудитора, за винятком впливу питання (питань), описаного (описаних) у розділі «Основа для негативної думки»:

- фінансова звітність, що додається, відображає достовірно, в усіх суттєвих аспектах (або надає правдиву та неупереджену інформацію про) [...] відповідно до [застосовна концептуальна основа фінансового звітування] в разі звітування відповідно до концептуальної основи достовірного подання;

- фінансова звітність, що додається, складена в усіх суттєвих аспектах відповідно до [застосовна концептуальна основа фінансового звітування] в разі звітування відповідно до концептуальної основи дотримання вимог.

Якщо модифікація думки є результатом неможливості отримати прийнятні аудиторські докази в достатньому обсязі, аудитор повинен використати відповідну фразу «за винятком можливого впливу питання (питань)» для модифікованої думки.

Негативна думка.

Аудитор висловлює негативну думку, якщо, отримавши прийнятні аудиторські докази в достатньому обсязі, аудитор доходить висновку, що викривлення, взяті окремо або в сукупності, є одночасно суттєвими та всеохоплюючими щодо фінансової звітності.

Якщо аудитор висловлює негативну думку, аудитор повинен зазначити, що, на думку аудитора, з огляду на значущість питання (питань), описаного (описаних) у розділі «Основа для негативної думки»:

- фінансова звітність, що додається, не відображає достовірно (або не надає правдиву та неупереджену інформацію про) [...] відповідно до [застосовна концептуальна основа фінансового звітування] в разі звітування згідно з концептуальною основою достовірного подання;

- фінансова звітність, що додається, не була підготовлена в усіх суттєвих аспектах відповідно до [застосовна концептуальна основа фінансового звітування] в разі звітування згідно з концептуальною основою дотримання вимог.

Відмова від висловлення думки.

Аудитор відмовляється від висловлення думки, якщо аудитор не може отримати прийнятні аудиторські докази в достатньому обсязі для обґрунтування думки і доходить висновку, що можливий вплив на фінансову звітність невиявлених викривлень, якщо такі є, може бути одночасно суттєвим та всеохоплюючим.

Аудитор повинен відмовитися від висловлення думки, якщо за надзвичайно рідкісних обставин, пов'язаних із численними

невизначеностями, аудитор доходить висновку, що, незважаючи на отримання прийнятних аудиторських доказів у достатньому обсязі стосовно кожної з індивідуальних невизначеностей, неможливо сформулювати думку щодо фінансової звітності у зв'язку з потенційною взаємодією невизначеностей та їх можливим кумулятивним впливом на фінансову звітність.

Результат неможливості отримати прийнятні аудиторські докази в достатньому обсязі у зв'язку з обмеженням, установленим управлінським персоналом після прийняття аудитором завдання.

Якщо аудитор не може отримати прийнятні аудиторські докази в достатньому обсязі, аудитор повинен визначити вплив у такий спосіб:

1) якщо аудитор доходить висновку, що можливий вплив на фінансову звітність невиявлених викривлень, якщо такі є, може бути суттєвим, проте не всеохоплюючим, аудитор висловлює думку із застереженням;

2) якщо аудитор доходить висновку, що можливий вплив на фінансову звітність невиявлених викривлень, якщо такі є, може бути одночасно суттєвим і всеохоплюючим, унаслідок чого висловлення думки із застереженням буде недостатнім для повідомлення про серйозність ситуації, то аудитор:

- відмовляється від завершення аудиту, якщо це можливо на практиці та прийнятно за застосовним законодавчим або нормативним актом;

- відмовляється від висловлення думки щодо фінансової звітності, якщо відмова від аудиту до надання звіту аудитором буде неможливою чи неприйнятною.

Якщо аудитор відмовляється від завершення аудиту до відмови від завершення аудиту аудитор повинен повідомити інформацію тим, кого наділено найвищими повноваженнями, про всі питання щодо викривлень, виявлених під час аудиту, що призвели б до модифікації думки.

Якщо аудитор вважає за потрібне висловити негативну думку або відмовитися від висловлення думки щодо фінансової звітності в цілому, до звіту аудитором також не слід включати немодифіковану думку на основі такої самої концептуальної основи фінансового звітування щодо окремого фінансового звіту чи одного або кількох окремих елементів, рахунків або статей фінансового звіту. Включення такої немодифікованої думки до того самого звіту за таких обставин суперечитиме висловленню аудитором негативної думки або відмові від висловлення думки щодо фінансової звітності в цілому.

Якщо аудитор відмовляється від висловлення думки через неможливість отримати прийнятні аудиторські докази в достатньому обсязі, аудитор повинен:

- зазначити, що відмовляється від висловлення думки щодо фінансової звітності, яка додається;

- зазначити, що зважаючи на значущість питання (питань), описаного (описаних) у розділі «Основа для відмови від висловлення думки», аудитор

не зміг отримати прийнятні аудиторські докази в достатньому обсязі для обґрунтування думки аудитора щодо фінансової звітності;

- змінити твердження, яке зазначає, що фінансова звітність підлягала аудиту, на твердження, що аудитор був залучений до проведення аудиту фінансової звітності.

Якщо аудитор модифікує думку щодо фінансової звітності, аудитор повинен додатково до конкретних елементів, що вимагаються МСА 700:

- змінити заголовок «Основа для думки», на заголовок «Основа для думки із застереженням», «Основа для негативної думки» або «Основа для відмови від висловлення думки», як це доречно;

- включити до цього розділу опис питання, яке призвело до модифікації думки.

Якщо аудитор планує модифікувати думку в звіті аудиторів, аудитор повинен повідомити тим, кого наділено найвищими повноваженнями, інформацію про обставини, які призвели до очікуваної модифікації, та формулювання модифікації.

Контрольні питання

1. Що таке робочі документи аудитора та їх функції?
2. Зміст робочих документів та вимоги до їх оформлення.
3. Призначення договору на проведення аудиту.
4. Загальний зміст договору на проведення аудиту.
5. Зобов'язання та відповідальність сторін, що фіксується в договорі на проведення аудиту.
6. Призначення звіту аудитора та інформація, яка повинна бути розкрита в звіті аудитора.
7. Мета складання та призначення звіту аудитора.
8. Вимоги щодо структури та змісту звіту аудитора.
9. Зміст позитивного аудиторського висновку.
10. Типи модифікованих думок аудитора.
11. За яких обставин аудитор може висловити думку із застереженням?
12. Що є причиною висловлення негативної думки?
13. В яких випадках може надаватися відмова від висловлення думки?

СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. Акімова Н. С., Наумова Т. А. Внутрішній аудит в Україні: сутність, проблеми розвитку та шляхи їх усунення [Електронний ресурс] Економічна стратегія і перспективи розвитку сфери торгівлі та послуг. 2012. Вип. 1(1). С. 121–128. Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/jpdf/esprstp_2012_1\(1\)__19.pdf](http://nbuv.gov.ua/jpdf/esprstp_2012_1(1)__19.pdf)
2. Баранова А. О., Наумова Т. А., Кашперська А. І. Аудит: навчальний посібник. – Х.: ХДУХТ, 2017. – 246 с.
3. Внутрішній аудит : навчальний посібник / за ред. Ю. Б. Слободяник. – Суми :ТОВ «ВПІ «Фабрика друку», 2018. – 248 с.
4. Гуцаленко Л. В. Аудит в Україні: розвиток, проблеми та шляхи їх вирішення / Л. В. Гуцаленко // Інноваційна економіка. – 2011. – № 20. – С. 97–101.
5. Долбнева Д. В. Сучасний стан і напрями удосконалення аудиторської діяльності в умовах європейської інтеграції України та застосування міжнародних стандартів / Д. В. Долбнева // Економіка та держава. - №2. – 2018. – С. 72-76.
6. Дулачик О. І., Кушнір А. М., Мариняк О. О. Сучасний стан, проблеми та перспективи розвитку аудиту в Україні // Матеріали Міжнародної науково-практичної конференції «Розвиток соціально-економічних систем в геоeкономічному просторі: теорія, методологія, організація обліку та оподаткування». – 11-12 травня 2017 р. – ТНТУ ім. І. Пулюя, м. Тернопіль. – С.81-82.
7. Закон України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» від 21 грудня 2017 року № 2258-VIII [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/main/2258-19>
8. Закон України №996 від 16.07.1999р. «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» зі змінами та доповненнями [Електронний ресурс] – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
9. Звіти АПУ до Кабінету міністрів України. Узагальнена інформація про стан аудиторської діяльності в Україні в Україні у 2013-2017 рр. [Електронний ресурс] – Режим доступу : <https://www.apu.net.ua/zvit-do-kmu>
10. Інститут внутрішніх аудиторів. [Електронний ресурс]. Режим доступу:<https://www.iaa-ru.ru>
11. Кулаковська Л. П., Піча Ю. В. Організація і методика аудиту : навч. посіб.; 2-ге вид. К. : Каравела, 2005. 560 с.
12. Лист АПУ до Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю «Щодо перегляду Переліку професійних організацій сертифікат (диплом) яких свідчить про високий рівень знань з міжнародних стандартів фінансової звітності» [Електронний ресурс] – Режим доступу : <https://www.apu.com.ua/wp-content/uploads/2018/11/Лист-перегляд-переліку.pdf>
13. Мардус Н. Ю. Особливості організації і методики обліку і аудиту фінансової звітності в умовах адаптації до міжнародних стандартів / Н. Ю. Мардус // Журнал Київського університету ринкових відносин: Економіка. Бізнес-адміністрування. Право. – № 2(2). –січень-лютий 2017. – С. 254-264.

14. Міжнародні стандарти аудиту. [Електронний ресурс] Режим доступу: https://www.aru.net.ua/attachments/article/1151/2017_часть1.pdf

15. Огійчук М. Ф., Новіков І. Т., Рагуліна І. І. Аудит: організація і методика : навч. посібник. К. : Алерта, 2010. 584 с.

16. Одінецов Л. М., Титаренко А. О., Швець М. В. Система фінансового контролю і розвиток аудиторства в Україні / Одінецов Л. М., Титаренко А. О., Швець М. В. // Вісник Кременчуцького державного політехнічного університету. – №1 – 2012. – С. 47.

17. Пантелєєв В. П., Корінько М. Д., Шевчук В. О. Внутрішній аудит: навч. посіб.; за ред. д.е.н., проф. Шевчука В. О. К. : ДАСОА Держкомстату України, 2006. 247 с.

18. Петрик О. А. Аудит: методологія і організація : монографія // Мін-во освіти і науки України ; Київський національний економічний ун-т. – К. : КНЕУ, 2003. – 260 с.

19. Про затвердження Положення про організацію внутрішнього аудиту в комерційних банках України : постанова Правління НБУ від 20.03.98 № 114 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/ru/v0548500-98>.

20. Про затвердження Порядку здійснення Міністерством фінансів України оцінки функціонування системи внутрішнього аудиту : наказ Міністерства фінансів України від 03.05.2017 № 480 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0663-17>.

21. Про затвердження Порядку проведення внутрішнього аудиту (контролю) у фінансових установах : розпорядження Національної комісії, що здійснює державне регулювання у сфері ринків фінансових послуг від 05.06.2014 № 1772 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0885-14>.

22. Про затвердження Стандартів внутрішнього аудиту : наказ Міністерства фінансів України від 04.10.2011 № 1247 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1219-11>.

23. Реєстр аудиторських фірм та аудиторів [Електронний ресурс] – Режим доступу : <https://www.aru.net.ua/reestr-auditorskikh-firm-ta-auditoriv>

24. Про затвердження Кодексу етики працівників підрозділу внутрішнього аудиту : наказ Міністерства фінансів України від 29.09.2011 № 1217. [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.dkrs.gov.ua/kru/uk/publish/article/83424>.

25. Рішення про припинення Аудиторської палати України від 12 липня 2018 року N 363/4.1 [Електронний ресурс] – Режим доступу : http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/FN043908.html

26. Соколов В. М., Слюніна Т. Л., Розіт Т. В. Основні проблеми та перспективи розвитку аудиту в Україні / В. М. Соколов, Т. Л. Слюніна, Т. В. Розіт // Бізнес-інформ. - №11. – 2013. – С. 324-328.

27. Створення Органу суспільного нагляду за аудиторською діяльністю [Електронний ресурс] – Режим доступу : <https://www.aru.com.ua/2018/09/29/>

ДОДАТКИ

Додаток А

Зразок листа – пропозиції на проведення аудиту

Бланк чи кутовий штамп
компанії

Директору аудиторської
фірми

Вихідний №(...)
дата підписання

Просимо Вас провести аудит, метою якого є аналіз стану та результатів діяльності (найменування економічного суб'єкта). Ми зобов'язуємося створити всі умови для своєчасного і повного проведення аудиторської перевірки, надавати всю документацію, необхідну для її проведення, давати за запитом Виконавця роз'яснення і пояснення в усній і письмовій формі. Фінансова звітність (Баланс, Звіт про фінансові результати, тощо) підприємства, де пропонується проведення аудит додається.

Керівник виконавчого органу економічного суб'єкта.
(Підпис, прізвище, ім'я, по батькові, посада, дата).

Зразок листа-зобов'язання на згоду про проведення аудиту

Бланк чи кутовий штамп
аудиторської організації

Раді директорів
(найменування
економічного суб'єкта)

Вихідний №(...)
дата підписання

Цим офіційно підтверджуємо прийняття Вашої пропозиції щодо проведення аудиторської перевірки фінансової звітності (найменування економічного суб'єкта).

1. Аудит

Як директор вищеназваного підприємства Ви несете відповідальність за ведення відповідних облікових реєстрів і підготовку фінансової звітності, яка дає правдиву і об'єктивну інформацію відповідно до міжнародних(стандартів) бухгалтерського обліку. Бажано отримати письмове підтвердження, що всі операції підприємства правильно відображені в облікових реєстрах і наш аудиторський звіт буде базуватись на цьому підтвердженні. Відповідальність за попередження і виявлення порушень норм і шахрайства покладена на Вас. Але хоч ми передбачаємо наявність помилок, які базуються на шахрайстві і порушенні норм, ми не шукаємо їх спеціально.

Наш аудит буде проводитись згідно з чинними законодавчими та нормативними актами, які регулюють аудиторську діяльність, та міжнародними стандартами аудиту.

Відповідно до діючих положень і норм перевірки будуть піддані бухгалтерський баланс, звіт про фінансові результати, додатки до балансу реєстри бухгалтерського обліку і окремі первинні документи (період, за який проводиться аудит).

Метою аудиту є висловлення думки аудиторської організації щодо достовірності фінансової звітності (найменування економічного суб'єкта за звітний рік чи інший звітний період) у всіх суттєвих аспектах. В ході аудиту буде також перевірена діяльність (дається перелік філіалів, підрозділів і дочірніх підприємств економічного суб'єкта, які підлягають аудиту). Щоб висловити об'єктивну думку нам необхідно з'ясувати такі питання і зробити звіт за кожним з них, якщо виникнуть сумніви:

а) чи правильно велись (найменування економічного суб'єкта) облікові реєстри і чи відповідають звіти філіалів, які ми не відвідували, даним аудиту;

б) чи дійсно баланс (найменування економічного суб'єкта) та звіт про фінансові результати збігаються з обліковими реєстрами і декларацією про доходи;

в) чи дійсно ми отримали повну інформацію і пояснення, необхідні для аудиту;

г) чи збігається інформація у звітах керівництва з фінансовою звітністю, що підлягає аудиту.

Крім того, існують питання, які ми можливо розглянемо у нашому звіті. Наприклад там, де фінансова звітність не дає повного уявлення про операції і винагороди керівництва, від нас вимагається відобразити ці питання у звіті.

Для обґрунтування своїх висновків ми використовуємо ряд тестів і процедур перевірки достовірності і достатності облікової інформації та стану внутрішнього контролю, в реалізації яких розраховуємо на допомогу робітників вашого підприємства.

Процес аудиту буде включати всі перевірки власності, зобов'язань, вартості активів, пасивів, які ми вважаємо за потрібне провести. Ми повинні повністю вивчити облікову систему, щоб з'ясувати, чи може вона бути базою для підготовки фінансової звітності, і встановити, чи дійсно ведуться правильні записи в облікових регістрах. Ми чекаємо, що нам буде надана повна інформація, із якої ми зможемо зробити чіткі висновки. Суть і набір наших тестів будуть змінюватися залежно від попередньої оцінки системи обліку і контролю (найменування економічного суб'єкта). Ми зможемо розглядати будь-який аспект ділових операцій, частково покладаючись на систему внутрішнього контролю. Ми вкажемо Вам на всі більш або менш важливі недоліки, знайдені в структурі (найменування економічного суб'єкта) на яких, на нашу думку, необхідно зосередити вашу увагу.

Для проведення аудиторської перевірки Ви повинні надати нам бухгалтерську документацію, комп'ютерні бази даних та іншу необхідну інформацію, включаючи протоколи зборів акціонерів і ради директорів. Вашим обов'язком також є надсилання на адресу дебіторів і кредиторів листів щодо підтвердження (не підтвердження) ними відповідної заборгованості за представленим нами переліком.

Для здійснення звичайних аудиторських процедур, ми можемо попросити підтвердити ті усні репрезентації, які ми отримали від Вас під час аудиту. Ми також уповноважені отримувати повідомлення про всі наради організації і відвідувати їх.

Зважаючи на великий обсяг належних аудиту документів, вибіркового характеру тестів та інших властивих аудиту обмежень, є певний ризик не виявлення окремих помилок і неточностей. Ми зробимо все, щоб звести цей ризик до розумного мінімуму, але (як це загальноприйняте в аудиті) гарантувати абсолютну точність висновків не можемо. Про виявлені відхилення в бухгалтерському обліку і звітності від встановленого порядку, як і про виявлені нами факти навмисних викривлень бухгалтерської звітності, Ви будете проінформовані нашим письмовим звітом.

Ми підтримуємо думку, що при теперішньому розмірі Вашого бізнесу неекономічне створювати систему внутрішнього контролю, яка ґрунтується на розподілі функціональних обов'язків у рамках кожної галузі бізнесу. Судячи з діяльності Вашої організації, ми розуміємо, що директорат тісно включений в

контроль операцій підприємства. При плануванні і проведенні аудиту ми враховуємо і дані цього контролю.

Крім того, ми можемо надати вам такі додаткові послуги за вашим дорученням (дати перелік).

Ми будемо нести відповідальність за надані послуги в порядку, визначеному чинним законодавством про аудиторську діяльність договором на проведення аудиту. Ми беремо на себе зобов'язання з дотриманням комерційної таємниці Вашого підприємства.

Розраховуємо, що на наших співробітників не буде здійснюватись тиск у будь-якій формі з метою зміни нашої думки щодо достовірності Вашої фінансової звітності. Порухення цієї умови згідно з нормативами аудиту є основою для довгострокового припинення нами договору на проведення аудиту.

2. (В умовах проведення ініціативного аудиту). Облікові та інші послуги.

Ми готові:

- підготувати фінансову звітність на основі первинних документів і облікових реєстрів;
- розслідувати факти порушення норм і шахрайства при отриманні інструкцій.
- Послуги з обчислення податків.

Наші гонорари розраховані з нарахуванням часу на аудит Вашого підприємства нашим персоналом і враховують рівень підготовки, відповідальність і досвід працівників. Якщо не буде заперечень, наші гонорари будуть розраховані окремо для кожного виду робіт, зазначених вище, і будуть сплачені у зручні для сторін строки та отримані нами особисто.

4. Згода з умов проведення аудиту

Просимо Вас підписати та повернути прикладену копію цього листа з вказівкою її відповідності Вашому розумінню угоди на проведення аудиту достовірності фінансової звітності. Ми просимо також письмово сповістити нас, що вони Вас не влаштовують, якщо у Вас склалось інше розуміння умов виконання роботи.

Керівник аудиторської організації (Підпис, прізвище, ім'я, по батькові, посада, дата). З умовами проведення аудиторської перевірки достовірності фінансової звітності згідний.

Керівник виконавчого органу економічного суб'єкта.

(Підпис, прізвище, ім'я, по батькові, посада, дата).

Договір про надання аудиторських послуг

Місце укладання

Дата

Аудиторська фірма (найменування аудиторської організації), що іменується далі “Виконавець”, в особі Генерального директора (прізвище, ім’я, по батькові відповідальної особи), що діє на основі Статуту, з одного боку, і (найменування економічного суб’єкта), що іменується далі “Замовник”, в особі Президента (прізвище, ім’я, по батькові відповідальної особи), що діє на основі (документ, який визначає повноваження), з другого боку, уклали цей договір про наступне:

1. Мета договору

Мета цього договору – визначити основу, на який ми повинні діяти як аудитори підприємства, визначити права і обов’язки вашого підприємства і нашої організації.

2. Предмет договору

2.1. Замовник доручає, а виконавець виконує роботи:

2.1.1. Проведення аудиторської перевірки фінансової звітності Замовника за період з (дата початку звітного періоду) по (звітна дата) і складання аудиторського висновку про достовірність цієї звітності, а також письмової інформації (звіту) аудитора керівництву економічного суб’єкта за результатами проведення аудиту;

2.1.2. Надання супутніх аудиту послуг (перелік послуг) і документальне оформлення результатів.

3. Права і обов’язки Виконавця

3.1. Проводити аудит фінансової звітності Замовника, керуючись МСА та чинним Законом України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність».

3.2. Самостійно визначати форми і методи аудиторської перевірки, виходячи з вимог нормативних актів, а також конкретних умов договору із замовником.

3.3. Має право перевіряти в повному обсязі документацію про фінансово-господарську діяльність, наявність коштів, цінних паперів, матеріальних цінностей, одержувати роз’яснення з питань, що виникли в ході аудиту, і додаткові відомості та необхідні для аудиторської перевірки.

3.4. 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.

3.5. Має право одержувати за письмовим запитом необхідну для здійснення аудиторської перевірки інформацію від третіх осіб.

3.6. Має право залучати до участі у виконанні робіт, передбачених у договорі, додаткових аудиторів (спеціалістів), сторонніх консультантів чи експертів за згодою Замовника.

3.7. Має право відмовитись від проведення аудиторської перевірки чи від висловлення своєї думки щодо достовірності фінансової звітності в аудиторському висновку у разі неподання Замовником необхідної інформації.

3.8. Зобов'язаний кваліфіковано проводити аудиторську перевірку, а також надавати інші аудиторські послуги.

3.9. Інформувати Замовника про виявлені в ході проведення аудиту недоліки у веденні бухгалтерського обліку і звітності, організації і функціонуванні внутрішнього контролю.

3.10. Зобов'язаний забезпечити схоронність документів, одержаних і складених у ході аудиторської перевірки, не розголошувати їх зміст без згоди власника (керівника) Замовника.

3.11. Підготувати звіт аудитора і письмову інформацію за результатами проведення аудиту, а також акт здавання-приймання виконаних робіт протягом трьох днів з моменту завершення робіт.

3.12. Передати керівнику чи уповноваженій особі Замовника один примірник письмової інформації (звіту) аудитора керівництву економічного суб'єкта, що перевіряється, за результатами проведення аудиту.

3.13. Передати Замовнику звіт аудитора тільки після офіційного одержання у повному обсязі складеної і підписаної фінансової звітності Замовника.

4. Права і обов'язки Замовника

4.1. Має одержувати від Виконавця інформацію про вимоги законодавства щодо проведення аудиту, у тому числі про підстави для зауважень і висновків, зроблених аудитором.

4.2. Має право звернутися з відповідною заявою в орган, який видав Виконавцю свідоцтво на здійснення аудиторської діяльності, для перевірки якості аудиторського висновку.

4.3. Зобов'язаний створювати Виконавцю умови для своєчасного і повного проведення аудиторської перевірки, надавати всю документацію, необхідну для її проведення, давати за запитом Виконавця роз'яснення і пояснення в усній і письмовій формі.

4.4. Нести відповідальність за повноту і достовірність надання для роботи документів, що стосуються предмету перевірки і знаходяться як у Замовника, так і у третіх осіб.

4.5. Не може здійснювати будь-які дії з метою обмеження кола питань, які підлягають з'ясуванню при проведенні аудиторської перевірки чи наданні супутніх аудиторських послуг.

4.6. Не може чинити тиск на Виконавця під час проведення ним робіт, а також з метою зміни його думки щодо достовірності фінансової звітності.

4.7. Затвердити звіт Виконавця і підписати акт здавання-приймання виконаних робіт або подати обґрунтовану відмову від затвердження згідно з п... цього договору протягом трьох днів з моменту подання Виконавцем звіту.

4.8. Самостійно нести відповідальність у разі невиконання рекомендацій Виконавця.

4.9. Своєчасно (згідно з цим договором) здійснювати розрахунки з Виконавцем.

5. Строки виконання робіт

Роботи, передбачені цим договором, мають бути виконані в період з “__” _____ 20__ р. по “__” _____ 20__ р.

6. Вартість аудиторських послуг і порядок розрахунків

6.1. Вартість аудиторських послуг визначається сторонами до початку робіт.

6.2. Вартість аудиторських послуг згідно з цим договором становить (сума цифрами і прописом).

6.3. Оплата здійснюється у національній валюті.

6.4. Оплату аудиторських послуг Замовник здійснює на основі рахунку, який виписує Виконавець.

6.5. Оплата робіт проводиться в такому порядку: ()% від вартості робіт Замовник перераховує на розрахунковий рахунок виконавця протягом трьох днів з дати початку робіт, ()% від вартості робіт Виконавця – протягом трьох днів після підписання приймання і здавання акту.

6.6. У разі невиконання Замовником зобов'язань, щодо оплати, Замовник оплачує Виконавцю пеню у розмірі ()% від суми платежу.

6.7. У разі прострочення виконання робіт з вини Виконавця Виконавець сплачує Замовнику штраф у розмірі ()% від суми договору за кожний день прострочення.

7. Відповідальність сторін. Порядок вирішення спорів

7.1. Повну відповідальність за додержання порядку ведення бухгалтерського обліку, своєчасне і повне подання фінансової звітності, бухгалтерської звітності користувачам і аудиторам несе Замовник.

7.2. У разі, якщо в процесі виконання аудиторських робіт Замовник не забезпечить надання необхідних аудитору документів або пояснень, або бухгалтерський облік у Замовника перебуває у стані, що потребує відновлення, Виконавець має право призупинити виконання робіт без відшкодування перерахованих в авансовому порядку сум.

7.3. Виконавець має право в односторонньому порядку перенести строк виконання робіт згідно з цим договором у разі невиконання Замовником своїх

зобов'язань відповідно до пп. 4.3 і 4.9 цього договору з повідомленням Замовника.

7.4. Якщо на думку Замовника виконана робота не відповідає встановленим вимогам, то протягом трьох днів після надання виконавцем результатів роботи Замовник повинен подати вмотивовану відмову від прийняття робіт у формі проекту одностороннього акта.

Якщо в установлений строк Виконавець не одержить підписаний акт здавання-приймання або вмотивовану відмову, роботу вважають прийнятою з виконанням усіх умов договору. Акт без підпису Замовника може бути поданий до оплати за умов наявності запису "Зауваження від Замовника в установлений строк не надійшли".

7.5. У разі виникнення спорів сторони вживуть усіх заходів для їх вирішення шляхом переговорів.

7.6. У тому разі, якщо згода не буде досягнута шляхом переговорів, усі спори, розбіжності і конфлікти, що виникли у зв'язку з виконанням цього договору, а також у разі його порушення чи розірвання, будуть вирішуватись судом (вказівка конкретного судового органу).

7.7. За невиконання зобов'язань за цим договором Замовник і Виконавець несуть майнову відповідальність відповідно до чинного законодавства і умов цього договору.

7.8. Розмір майнової відповідальності Виконавця не може перевищувати фактично завданих Замовнику збитків.

8. Конфіденційність

8.1. Обсяг інформації, що не підлягає розголошенню, визначається Замовником і узгоджується з Виконавцем окремим додатком до договору.

8.2. Сторони зобов'язуються зберігати сувору конфіденційність інформації, одержаної під час виконання цього договору, і вжити всіх можливих заходів, щоб запобігти її розголошенню.

8.3. Передача конфіденційної інформації третім особам, публікація чи інше розголошення такої інформації може здійснюватись тільки з письмової згоди другої сторони, незалежно від причини припинення дії цього договору.

8.4. Обмеження щодо розголошення інформації не стосуються загальнодоступної інформації чи інформації, що стала такою не з вини сторін, а також до інформації, що стала відомою стороні з інших джерел до чи після її одержання від другої сторони.

8.5. Виконавець не несе відповідальності у разі передачі інформації державним органам, які мають право вимагати її відповідно до законодавства.

9. Прикінцеві положення

9.1. Всі доповнення і зміни до цього договору дійсні тільки в тому разі, якщо вони зроблені в письмовій формі і підписані уповноваженими на це особами.

9.2. Цей договір набирає чинності з дня його підписання.

Місце виконання угоди (.....).

10. Строк дії договору

10.1. Строк дії договору (строк).

10.2. Договір можна розірвати за бажанням однієї зі сторін з письмовим повідомленням другої сторони за 15 днів до дати розірвання.

Реквізити сторін:

Виконавець:

(Юридична адреса, банківські реквізити, індивідуальний номер платника податків, статистичні коди, номер свідоцтва на ведення аудиторської діяльності і дата її видачі, найменування органу, що видав свідоцтво Виконавцю)

Виконавець:

(підпис, прізвище, ініціали і посада відповідальної особи)

Замовник:

((Юридична адреса, банківські реквізити, індивідуальний номер платника податків, статистичні коди)

Замовник:

(підпис, прізвище, ініціали і посада відповідальної особи)

Навчальне видання

АУДИТ

Опорний конспект лекцій
для студентів спеціальності 071 «Облік і оподаткування»

Укладачі:
КАШПЕРСЬКА Анастасія Іванівна
НАУМОВА Тетяна Анатоліївна
ЯНЧЕВА Інна Валентинівна

План 2019 р., поз. 77

Формат 60x84 1/16. Папір офсет. Друк цифровий
Ум.друк. арк. 7,8. Тираж 100 прим. Зам.17-12

Друк Видавництво МОНОГРАФ
ФОП Іванченко І.С.

пр. Тракторобудівників, 89-а/62, м. Харків, 61135
тел.: +38 (050/093) 40-243-50.

Свідоцтво про внесення суб'єкта видавничої справи до державного реєстру видавців,
виготівників та розповсюджувачів видавничої продукції ДК № 4388 від 15.08.2012 р.

www.monograf.com.ua