

ФАКУЛЬТЕТ ЕКОНОМІКИ ТРАНСПОРТУ

Кафедра обліку і аудиту

В. Ф. Мінка, Л. Є. Ревуцька

АУДИТ

Конспект лекцій

Харків – 2018

Мінка В. Ф., Ревуцька Л. Є. Аудит: Конспект лекцій. – Харків: УкрДУЗТ, 2018. – 69 с.

Необхідність аудиту в Україні зумовлена значними змінами економічного ладу. Виникнення акціонерних, орендних, кооперативних, спільних підприємств, комерційних банків, страхових компаній створило умови та необхідність проведення незалежного фінансового контролю – аудиту.

Головною метою аудиту є перевірка даних бухгалтерського обліку і показників фінансової звітності та іншої інформації щодо фінансово-господарської діяльності суб'єктів господарювання з метою визначення достовірності їх звітності, обліку, його повноти і відповідності чинному законодавству та встановленим нормативам.

Конспект лекцій допоможе студентам та слухачам отримати базові знання з основ аудиту.

Рекомендується для студентів та слухачів спеціальності «Облік і оподаткування», що вивчають дисципліну «Аудит», денної та заочної форм навчання.

Іл. 3, табл. 6, бібліогр. 9 назв

Конспект лекцій розглянуто і рекомендовано до друку на засіданні кафедри обліку і аудиту 19 квітня 2017 р., протокол № 11.

Рецензент

проф. Н. В. Чебанова

В. Ф. Мінка, Л. Є. Ревуцька

АУДИТ

Конспект лекцій

Відповідальний за випуск Мінка В. Ф.

Редактор Еткало О. О.

Підписано до друку 13.06.17 р.

Формат паперу 60x84 1/16. Папір писальний.

Умовн.-друк.арк. 2,75. Тираж 50. Замовлення №

Видавець та виготовлювач Українська державна академія залізничного транспорту,

61050, Харків-50, майдан Фейербаха, 7.

Свідоцтво суб'єкта видавничої справи ДК № 2874 від 12.06.2007 р.

ЗМІСТ

Тема 1. Аудит як форма контролю, його предмет, об'єкти, методи.....	4
Тема 2. Організація аудиту та його нормативно-правове забезпечення.....	13
Тема 3. Етапи аудиторської перевірки. Оцінка системи внутрішнього контролю підприємства.....	22
Тема 4. Аудиторський ризик.....	26
Тема 5. Оцінка суттєвості помилки в аудиті.....	32
Тема 6. Планування аудиту.....	35
Тема 7. Аудиторські докази і процедури їх отримання.....	38
Тема 8. Поняття помилки і шахрайства в аудиті.....	41
Тема 9. Документальне оформлення аудиторської перевірки.....	44
Тема 10. Аудиторський висновок та інші підсумкові документи.....	47
Тема 11. Аудит активів і пасивів підприємства.....	51
Тема 12. Сутність, значення і завдання внутрішнього контролю, його об'єкти та суб'єкти.....	55
Тема 13. Методичні прийоми і планування внутрішнього контролю.....	59
Тема 14. Контроль якості аудиторських послуг.....	62
Тема 15. Супутні аудиту послуги	66
Список літератури.....	68

Тема 1

АУДИТ ЯК ФОРМА КОНТРОЛЮ, ЙОГО ПРЕДМЕТ, ОБ'ЄКТИ, МЕТОДИ

- 1 Система фінансово-економічного контролю України.
- 2 Предмет та об'єкти аудиту.
- 3 Метод і методичні прийоми аудиту.

1 Україна почала формувати власну систему фінансово-економічного контролю ще перебуваючи в складі СРСР, коли 3 серпня 1990 року був прийнятий Закон Української Радянської Соціалістичної Республіки «Про економічну самостійність Української РСР». Цей закон на основі Декларації про державний суверенітет України визначив зміст, мету й основні принципи економічної самостійності України як суверенної держави. У ньому було закладено юридичну основу системи фінансово-економічного контролю. Ця система має реалізувати контрольну функцію державного управління, без якої не може існувати жодна держава.

До системи фінансово-економічного контролю України належать:

- Державна фінансова інспекція України;
- Державне казначейство України;
- Державна податкова служба України;
- Рахункова палата;
- Пенсійний фонд України;
- фонди соціального страхування;
- міністерства та відомства.

Важливим елементом системи фінансово-економічного контролю є Державна фінансова інспекція України, діяльність якої спрямовує і координує Кабінет Міністрів України через Міністерство фінансів України. Державна фінансова інспекція України у своїй діяльності керується Конституцією та законами України, актами Президента України та Кабінету Міністрів України, наказами Міністерства фінансів України, іншими актами.

Головними завданнями Державної фінансової інспекції України є здійснення державного контролю за витрачанням

коштів і матеріальних цінностей, їх збереженням, станом та достовірністю бухгалтерського обліку, звітності міністерств, відомств, державних комітетів, державних фондів, бюджетних установ, а також підприємств і організацій, які отримували кошти з бюджетів усіх рівнів та державних валютних фондів. Державний контроль здійснюється у формі ревізій і перевірок.

Державна фінансова інспекція координує свою діяльність з місцевими радами народних депутатів та органами виконавчої влади, фінансовими органами, Державною податковою службою, іншими контролюючими органами, органами прокуратури, внутрішніх справ, служби безпеки.

Державна фінансова інспекція має право застосовувати до підприємств, установ, організацій та інших суб'єктів підприємницької діяльності фінансові санкції, а також накладати у випадках, передбачених законодавством, на керівників та інших посадових осіб адміністративні стягнення. Функції Державної фінансової інспекції поширюються на державний сектор економіки.

Другий елемент системи фінансово-економічного контролю України — це Державна податкова служба України. Діяльність державної податкової служби в Україні регулюється Законом України «Про державну податкову службу в Україні» від 24 грудня 1993 року. Головними завданнями державної податкової служби є контроль за дотриманням податкового законодавства юридичними особами всіх форм власності та фізичними особами, контроль за повнотою нарахування податків та своєчасністю їх сплати до бюджету, формування та ведення Державного реєстру фізичних осіб платників податків та єдиного банку даних платників податків юридичних осіб. Державна податкова служба також має право застосовувати фінансові санкції.

Таким чином, під контролем податкової служби перебуває діяльність усієї позабюджетної і частки бюджетної сфер народного господарювання, усіх фізичних осіб.

Третій елемент системи фінансово-економічного контролю України — Державне казначейство України. Цей фінансовий орган був створений згідно з Наказом Президента України від 27 квітня 1995 року «Про Державне казначейство України».

Повноваження Державного казначейства з контролю за дотриманням бюджетного законодавства, а також відповідальність за порушення чинного бюджетного законодавства визначені Бюджетним кодексом України.

Одним з головних завдань Державного казначейства є контроль за цільовим використанням коштів державного та місцевих бюджетів. Таким чином, Державне казначейство контролює тільки установи та організації, які отримують кошти з державного або місцевого бюджету для здійснення видатків згідно зі своїми функціями.

Державне казначейство України здійснює контроль у формі перевірок, за результатами яких можуть застосовуватися фінансові санкції.

З прийняттям 28 червня 1996 року Конституції України робота щодо створення системи національного фінансово-економічного контролю набула більш систематизованого характеру. Конституція України визначила, що фінансово-економічну стратегію держави формулює Верховна Рада України шляхом прийняття законів та затвердження Державного бюджету України. Контроль за витрачанням коштів Державного бюджету України від імені Верховної Ради України здійснює Рахункова палата, діяльність якої регламентується Законом України «Про Рахункову палату» від 11 липня 1996 року.

Рахункова палата України контролює виконання дохідної та видаткової частин державного та місцевих бюджетів. Проводить фінансові перевірки, ревізії в апараті Верховної Ради України, органах виконавчої влади, Національному банку України, Фонді державного майна України, інших підзвітних Верховній Раді України органах, а також на підприємствах, установах, організаціях, банках, страхових компаніях, інших фінансових установах незалежно від форм власності, якщо вони отримують, використовують кошти Державного бюджету України. Рахункова палата має право накладати штрафні санкції.

Крім вищеназваних елементів системи, фінансово-економічний контроль в Україні здійснюють державні цільові фонди, а саме: Пенсійний фонд та Фонд соціального страхування. Функції цих фондів обмежені контролем тільки за одним конкретним збором. Контрольні функції Пенсійного фонду та

Фонду соціального страхування поширюються на всі підприємства та установи незалежно від форм власності й видів діяльності, тобто на бюджетний та позабюджетний сектор економіки.

Контрольні функції в Україні також здійснюють усі міністерства та відомства у межах їхніх повноважень.

Перехід України до ринкових відносин змінив ставлення до питань власності. У лютому 1991 року набрав чинності Закон України «Про власність», у якому суб'єктами права власності України визначаються: народ України, громадяни, юридичні особи та держава. Реальних прав власності набули широкі верстви населення. Почалася приватизація та роздержавлення державного майна, з'явилося багато підприємств недержавної форми власності (приватні, колективні), що об'єктивно зумовило необхідність становлення та подальшого розвитку незалежного аудиту.

Так, крім державних контрольних органів, в Україні з 1993 року функціонує підсистема незалежного фінансово-економічного контролю — аудиту. Правові засади здійснення незалежної аудиторської діяльності в Україні базуються на Законі України «Про аудиторську діяльність». Основне завдання цього закону — створення системи незалежного фінансового контролю з метою захисту інтересів власника, зниження інформаційного ризику для потенційних інвесторів.

Аудит — це перевірка даних бухгалтерського обліку та показників фінансової звітності суб'єктів господарювання з метою висловлення незалежної думки аудитора про її достовірність в усіх суттєвих аспектах та відповідність вимогам законів України, положень (стандартів) бухгалтерського обліку або інших правил згідно з вимогами користувачів (закон про аудиторську діяльність).

Згідно з Господарським кодексом України:

— аудит – це перевірка бухгалтерської звітності, обліку, первинних документів та іншої інформації про фінансово-господарську діяльність суб'єктів господарювання з метою визначення достовірності їхньої звітності, обліку за установленними нормативами;

— аудит здійснює незалежна особа (аудиторська організація);

— аудит може проводитися як за ініціативою суб'єкта господарювання, так і бути обов'язковим.

2 Слово «аудит» походить від латинського *audio* (слухаю, відповідно *auditor* — «той, хто слухає»).

Перші користувачі аудиту — рабовласники, які, прагнучи одержувати якомога більший прибуток, наймали управлінців для своїх господарств, а до них призначали контролерів, обов'язками яких було вислуховувати підзвітних осіб. Так здійснювався контроль на приватному рівні.

Вважається, що аудит як вид професійної діяльності виник в Англії. Перший у світі законодавчий акт, що регулював діяльність аудиторів, був виданий у 1285 році королем Англії Едвардом I.

Досвід Англії в розвитку аудиту мав великий вплив на інші країни і передусім на США. Так, закони про обов'язковий незалежний аудит дещо пізніше були прийняті у США (1887 рік) і у Франції (1867 рік).

Тільки наприкінці XIX століття незалежний аудит сформувався як самостійна сфера професійної практичної діяльності. Подальший розвиток ринкових відносин вимагав великих капітальних вкладень, що призводило до збільшення ризику потенційних інвесторів. Тому з'явилася об'єктивна потреба надавати інформацію про фінансове становище підприємства та достовірність його обліку і фінансової звітності для зниження ризику.

Відправним пунктом у вивченні будь-якої науки є визначення її предмета, тобто з'ясування того, чим вона займається, що вивчає.

Предметом аудиту є фінансова звітність підприємства клієнта, процеси та явища, які пов'язані з фінансово-господарською діяльністю підприємства та відображені документально. При цьому всі господарські операції, що здійснюються на підприємстві, можна звести до трьох основних процесів: придбання засобів виробництва, виробництво продукції (послуг) і реалізація готової продукції (послуг).

Об'єкт аудиту слід розглядати як окремий елемент предмета аудиту, на який цілеспрямовано діє аудитор.

Об'єкт аудиту — документально зафіксована інформація про наявність і рух засобів підприємства та джерел їх формування (наприклад, первинні документи, облікові регістри, матеріали інвентаризації, фінансова звітність та ін.). Але аналіз облікових операцій — це лише частина інформації, що вивчається аудитором, оскільки рамки документального відображення господарських операцій, які досліджує аудитор, значно ширші за рамки бухгалтерського обліку. Аудит не може здійснюватися без досліджень оперативного обліку, інформації з діловодства, висновків спеціалістів тощо. У цих випадках аудитор розглядає документи та питання, що належать до господарських операцій, але не відображені в бухгалтерському обліку (наприклад, бізнес-плани, кошториси, договори, посадові інструкції, накази та ін.).

Об'єкт і суб'єкт — це протилежності соціального процесу, сторони одного цілого, які взаємодоповнюються.

Суб'єктами аудиту є фізичні особи (незалежні аудитори) та їх організації (аудиторські фірми), діяльність яких спрямована на здійснення незалежного контролю та оцінювання свідчень про економічні дії і події для знаходження ступеня відповідності цих тверджень установленим критеріям, надання результатів перевірки зацікавленим користувачам.

3 Метод будь-якої науки — це спосіб дослідження процесів та явищ. В основі дослідження складних систем, до яких належить аудит, лежить діалектичний метод. Він передбачає вивчення явищ у природі і суспільстві у взаємозв'язку та взаємозалежності, в єдності та боротьбі протилежностей, що відображають об'єктивні закони дійсності.

У межах діалектичного методу є дедуктивні та індуктивні прийоми. При першому — дослідження здійснюють від загального до одиничного, при другому — від одиничного до загального.

В аудиті використовуються обидва прийоми. Дедуктивний використовують при оцінюванні ефективності системи внутрішнього контролю підприємства, яка включає систему бухгалтерського обліку та процедури внутрішнього контролю. Оцінювання ефективності системи внутрішнього контролю дає можливість установити напрямки аудиторських досліджень та

кількість аудиторських процедур. Чим надійніша система внутрішнього контролю, тим менше аудиторських процедур може планувати аудитор, з меншим аудиторським ризиком.

Індуктивний метод дає змогу всю увагу зосереджувати на окремих операціях та процесах, як правило, з найбільшим ступенем ризику. Вивчивши недоліки окремих операцій і проаналізувавши частоту їх виникнення, можна побачити цілісну проблему і зробити об'єктивні висновки щодо всієї інформації, з якої проведено аудит. Це загальні прийоми дослідження. На практиці метод аудиту характеризується як сукупність прийомів, за допомогою яких аудитор оцінює достовірність фінансової звітності клієнта. Методи аудиту поділяються на методичні прийоми організації аудиту та методичні прийоми проведення аудиту (рисунок 1).

Аудиторська перевірка може бути організована по-різному. Виділяють такі основні методи організації перевірки: суцільний, вибірковий та комбінований.

При суцільній перевірці перевіряється вся інформація без винятку стосовно господарських операцій, що здійснювалися на підприємстві за період, що перевіряється. Такі перевірки є найбільш точними, а ступінь ризику зводиться до мінімального. Проте такі перевірки вимагають дуже великих трудових та матеріальних витрат, а також необхідно враховувати, що будь-яка перевірка завжди є обмеженою у часі. Тому такі перевірки застосовуються для встановлення доказів та визначення заподіяної шкоди в результаті різного роду правопорушень. Як правило, суцільні перевірки проводяться на замовлення правоохоронних органів.

При вибірковій перевірці із загальної маси інформації стосовно фінансово-господарської діяльності підприємства (генеральна сукупність) перевіряється окрема інформація (вибірка). За результатами перевірки вибірки надається висновок щодо достовірності всієї загальної сукупності інформації. Аудиторський ризик при вибірковій перевірці збільшується, оскільки за межами вибірки можуть залишатися помилки, які аудитор не побачив.

Якщо при вибіркового дослідженні встановлені серйозні порушення, то інформація повинна бути перевірена суцільним

методом. Так, наприклад, вибірковою перевіркою були встановлені помилки в утриманні податку на доходи громадян у деяких робітників і службовців підприємства. У такому випадку виникає необхідність перевірити утримання цього податку по кожному робітнику цього підприємства.

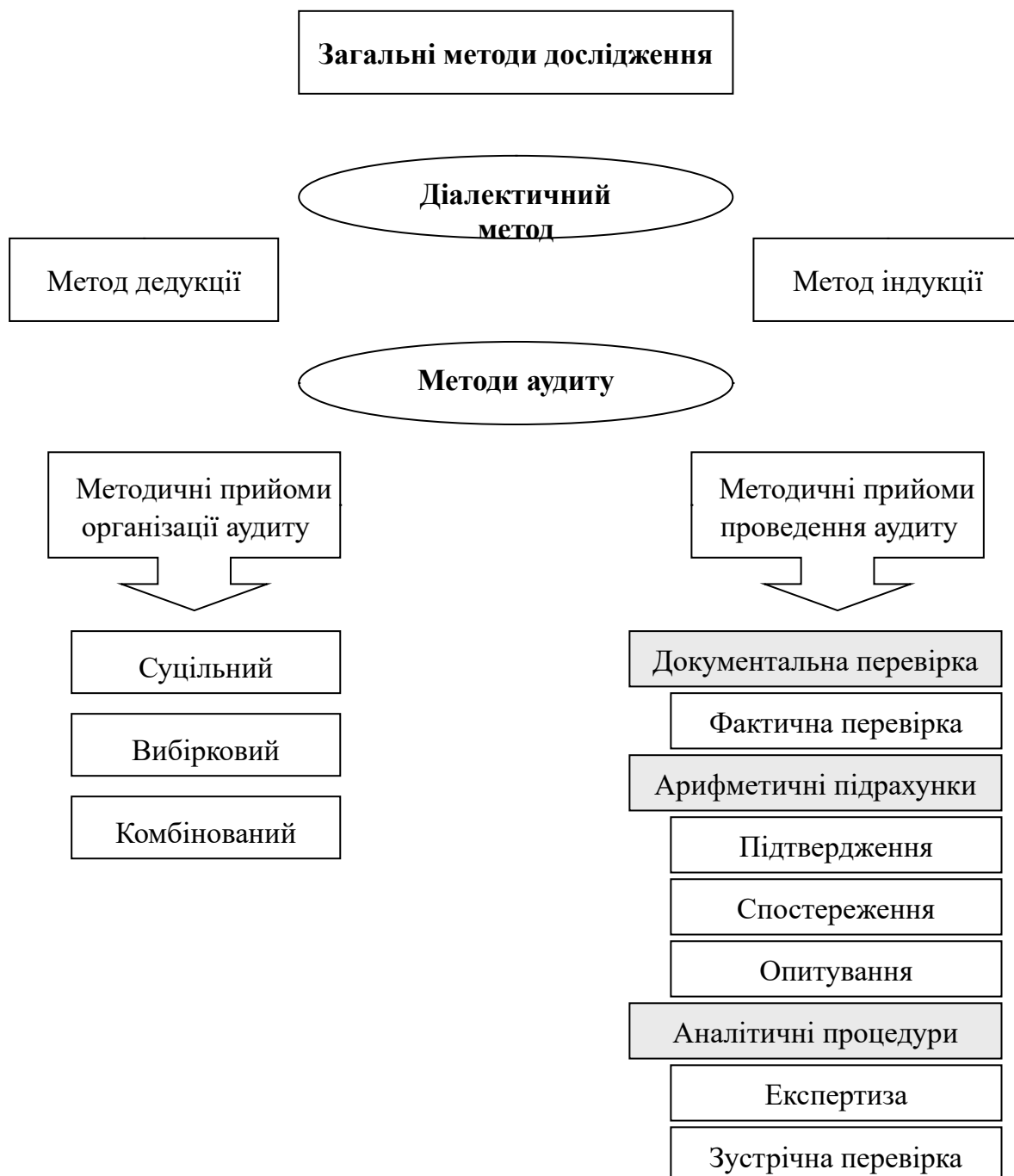


Рисунок 1 – Класифікація методів аудиту

Комбінована перевірка — це поєднання суцільної та вибіркової перевірок.

Методичними прийомами проведення аудиту є: документальна перевірка, інвентаризація, арифметичні підрахунки, підтвердження, спостереження, опитування, аналітичні процедури, експертиза, зустрічна перевірка та ін.

Документальна перевірка — це перевірка документів і записів, яка дає змогу встановити законність господарських операцій, правильність відображення операцій на рахунках бухгалтерського обліку, а також правильність оформлення первинних документів (наявність усіх реквізитів, безпідставні виправлення, підчистки, достовірність підписів посадових і матеріально-відповідальних осіб та ін.).

Фактична перевірка — перевірка кількісного і якісного стану активів підприємства шляхом обстеження, обчислення, перерахунку, зважування для встановлення відповідності даним бухгалтерського обліку.

Арифметичні підрахунки — перевірка правильності арифметичних підрахунків у документах, облікових регістрах та формах звітності.

Підтвердження полягає в одержанні письмової відповіді від клієнта або третіх осіб для підтвердження точності інформації (наприклад підтвердження дебіторської заборгованості).

Спостереження дає можливість одержати інформацію про клієнта на підставі візуального огляду, спостереження за роботою адміністрації, бухгалтерської служби, цехів, відділів тощо.

Обстеження — це особисте ознайомлення аудитора з предметом дослідження. Наприклад, обстеження місць зберігання готової продукції, запасів тощо.

Опитування — це одержання письмової або усної інформації від клієнта або про клієнта шляхом анкетування, тестування або у розмові.

Аналітичні процедури — аналіз фінансових показників підприємства методом порівняння як в абсолютних одиницях, так і у відносних (індекси, коефіцієнти, відсотки).

Експертиза — це спеціальна перевірка, яка здійснюється із залученням експертів із вузькою спеціалізацією (технологи, механіки, інженери-будівельники та ін.). Використовується для

виявлення різного роду відхилень від норм та доведення фактів порушень.

При *зустрічних перевірках* відображення господарських операцій, що здійснюються між клієнтом і третіми особами (постачальники, замовники, банки тощо), перевіряється в останніх та порівнюється з даними клієнта. Аудитору слід пам'ятати, що проведення зустрічної перевірки у третьої особи має бути санкціоновано клієнтом.

Тема 2

ОРГАНІЗАЦІЯ АУДИТУ ТА ЙОГО НОРМАТИВНО-ПРАВОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ

- 1 Аудитор, його статус та сертифікація.
- 2 Аудиторська фірма як суб'єкт аудиту.
- 3 Управління аудиторською діяльністю.
- 4 Етичні та методологічні принципи аудиту.
- 5 Оплата аудиторських послуг.
- 6 Тенденції розвитку аудиторських послуг в Україні.

1 Аудитором може бути громадянин України, який має кваліфікаційний сертифікат аудитора та зареєстрований у Реєстрі суб'єктів аудиторської діяльності, що формує та веде Аудиторська палата України (далі – АПУ). При цьому він має право здійснювати аудиторську діяльність індивідуально, створити аудиторську фірму, об'єднатися з іншими аудиторами в спілку.

Аудиторська діяльність в Україні регламентується такими нормативно-законодавчими актами, як Закон України «Про аудиторську діяльність»; Міжнародними стандартами аудиту (далі – МСА); Кодексом професійної етики аудиторів.

Згідно із Законом України «Про аудиторську діяльність» сертифікат — це офіційний документ, який визначає кваліфікаційну придатність аудитора та засвідчує право громадянина України на здійснення аудиту підприємств і господарських товариств (серія «А»), банків (серія «Б»). Право на отримання сертифіката мають: громадяни України, які мають

вищу освіту (не нижче за освітній рівень спеціаліста і магістра), певні знання з аудиту та досвід роботи не менше ніж три роки підряд на посаді помічника аудитора, бухгалтера, ревізора, юриста, фінансиста або економіста. Наявність знань з питань аудиту встановлюється шляхом проведення іспиту в АПУ. Особи, які не склали кваліфікаційний іспит, мають право повторно скласти його не раніше ніж через рік. Сертифікат аудитора дійсний протягом п'яти років.

Незалежний аудитор чи аудиторська фірма обов'язково мають бути внесені до Реєстру суб'єктів аудиторської діяльності. Реєстр формується на основі даних реєстраційних карток, які заповнюють самі аудитори чи аудиторські фірми. Реєстр формує та веде АПУ, про включення до реєстру видається свідоцтво певного зразка. Приватні аудитори та керівники аудиторських фірм несуть відповідальність за достовірність наданих даних, що вносяться до реєстру.

2 Суб'єктами аудиторської діяльності можуть бути лише аудиторські фірми або приватні аудитори. Аудиторська діяльність полягає у практичному виконанні аудиторських перевірок (аудиту) та надання інших супутніх послуг (наприклад, консультації з питань бухгалтерського обліку, оподаткування; юридичне супроводження підприємства; ведення бухгалтерського обліку підприємства; організація та проведення семінарів та ін.).

Аудиторська фірма — це організація, яка має дозвіл на право здійснення аудиторської діяльності в Україні. Аудиторські фірми створюються на основі будь-яких форм власності. Згідно із Законом України «Про аудиторську діяльність» керівником аудиторської фірми може бути лише аудитор, а загальна частка засновників підприємства, які не є аудиторами, у статутному фонді не може перевищувати 30 %.

Аудит проводиться на підставі договору між аудиторською фірмою (аудитором) та замовником. У договорі на проведення аудиту та надання інших аудиторських послуг передбачається предмет і термін перевірки, обсяг аудиторських послуг, розмір і умови оплати, відповідальність сторін.

При укладенні договору на проведення будь-яких аудиторських послуг слід пам'ятати вимоги Закону України «Про аудиторську діяльність», які передбачають заборону на проведення аудиту:

— аудитором, який має прями родинні стосунки з керівництвом підприємства, що перевіряється;

— аудитором, який має особисті майнові інтереси у господарюючого суб'єкта, що перевіряється;

— аудитором-членом керівництва, засновником або власником підприємства, що перевіряється;

— аудитором-працівником господарюючого суб'єкта, що перевіряється;

— аудитором-працівником, співвласником дочірнього підприємства, філії чи представництва господарюючого суб'єкта, що перевіряється.

Відносини між аудиторською фірмою (аудитором) і клієнтом регулюються нормами цивільного законодавства. Згідно із Законом України «Про аудиторську діяльність» за неналежне виконання своїх обов'язків аудитор несе цивільну відповідальність, яка передбачає відшкодування завданих збитків з вини аудитора. Судові справи між клієнтом та аудитором вирішуються в арбітражному суді. Клієнт стверджує, що аудитор не зміг виявити суттєвих перекозчень звітності, які були виявлені наступними перевірками, у результаті чого клієнт зазнав збитків у вигляді сплати штрафів. Звинувачення клієнта стосується рівня ретельності виконання обов'язків аудитором. Цивільну відповідальність аудитор несе перед клієнтами і третіми особами, які є користувачами фінансової звітності клієнта, засвідченої висновком аудитора.

Аудиторська фірма (аудитор) може нести відповідальність перед третьою особою, якщо та зазнала збитків через те, що поклалася на фінансову звітність, засвідчену висновком аудитора. Типовим є випадок, коли банк не може повернути позику через неплатоспроможність клієнта. Банк може вимагати, щоб аудиторська фірма відшкодувала завдані збитки, посилаючись на те, що аудит проведено з неналежною ретельністю.

Аудитор (фізична особа) може бути притягнутим і до кримінальної відповідальності. Особливо це стосується випадків,

коли порушуються вимоги законодавства щодо цінних паперів. Кримінальна відповідальність настає в разі навмисного приховування істини у власних інтересах.

Аудитор, який працює в аудиторській фірмі і зв'язаний з нею трудовими правовідносинами, у випадку неналежного виконання своїх обов'язків може бути притягнений до відповідальності за нормами трудового права (догана, звільнення). Також аудитор несе професійну відповідальність перед органами, які видали дозвіл на право зайняття аудиторською діяльністю. Так, АПУ має право за неналежне виконання аудитором своїх обов'язків зробити попередження, припинити дію сертифіката на строк до одного року, анулювати сертифікат.

3 У процесі управління аудиторською діяльністю можна визначити два підходи до створення нормативно-правової бази регулювання аудиторської діяльності:

— державна законодавча ініціатива і державне регулювання;

— законодавча ініціатива громадських професійних організацій і регулювання спільно з державою.

Перший підхід регулювання аудиторської діяльності характерний для країн Європи та Росії. Держава сама розробляє і затверджує законодавчі акти й нормативи аудиту, здійснює реєстрацію аудиторів і аудиторських фірм, а також контроль за їхньою діяльністю.

Другого підходу дотримується Англія, США, а також Україна, тому він одержав назву англо-американського підходу. Особливістю цього підходу є те, що процес регулювання діяльності здійснюється з ініціативи громадських професійних організацій. Так, в Україні з ініціативи Спілки аудиторів України (далі – САУ) був підготовлений і прийнятий Верховною Радою України Закон «Про аудиторську діяльність». Після прийняття закону була створена Аудиторська палата України як незалежний самостійний орган на засадах самоврядування.

Організаційна структура незалежного фінансового контролю (аудиту) в Україні наведена на рисунку 2.

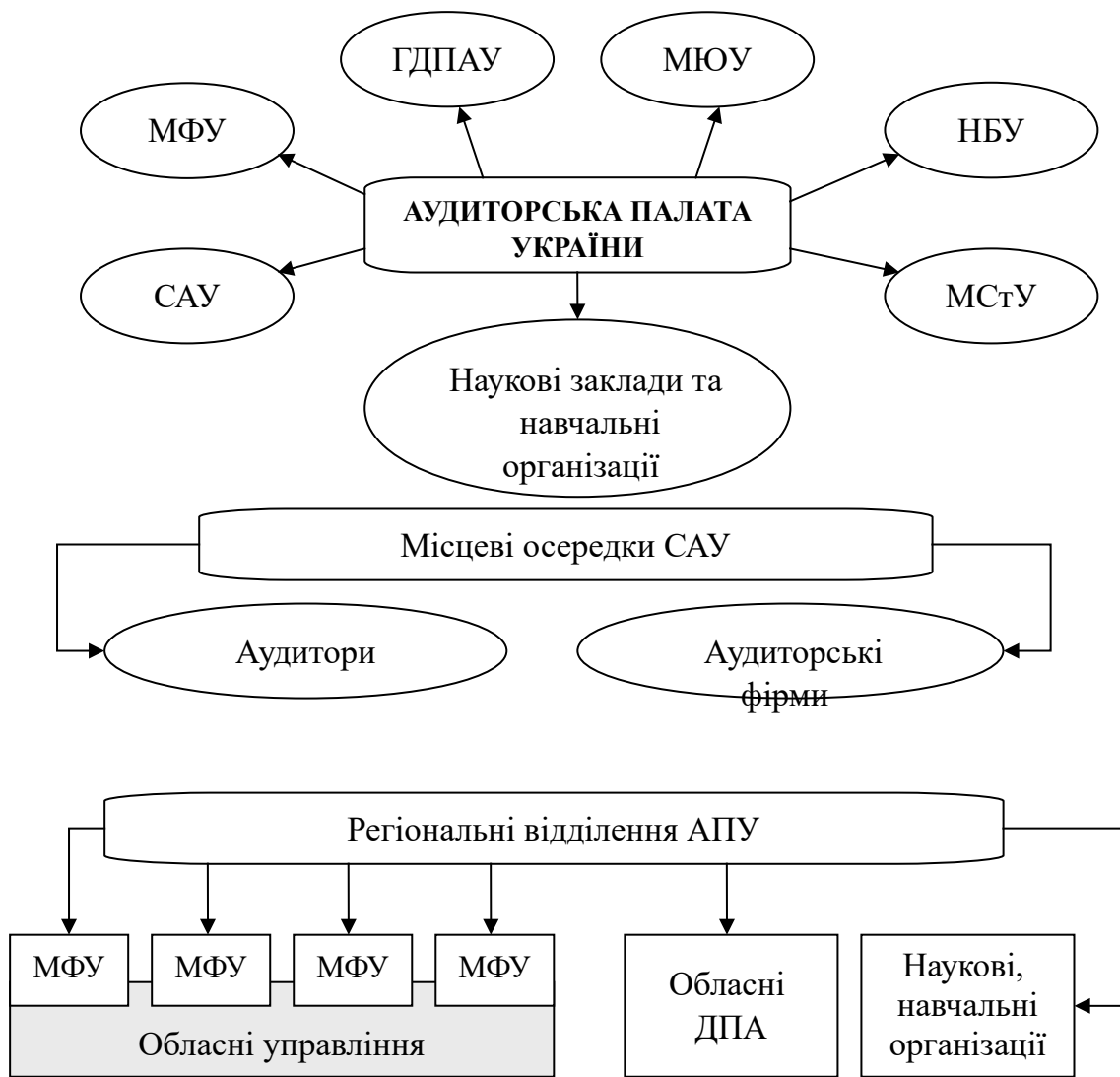


Рисунок 2 – Система незалежного фінансового контролю (аудиту) в Україні

Спілка аудиторів України — це громадське об'єднання, яке об'єднує на добровільних засадах діючих аудиторів. Мета діяльності САУ — об'єднати зусилля аудиторів для захисту їх законних прав, інтересів та сприяти розвитку аудиторської діяльності в Україні.

Аудиторська палата України — це незалежний самостійний орган, метою якого є сприяння розвитку, удосконаленню та уніфікації аудиторської справи в Україні. АПУ є юридичною особою, діяльність якої регламентується Статутом АПУ. АПУ формується шляхом делегування до її складу представників від САУ, від Міністерства фінансів України, Головної державної

адміністрації України, Міністерства юстиції України, Національного банку України, Міністерства статистики України та окремих фахівців від навчальних, наукових та інших організацій.

Аудиторська палата України виконує такі функції:

— сертифікація суб'єктів, що мають намір займатися аудиторською діяльністю;

— формування та ведення Реєстру аудиторських фірм та аудиторів, які надають аудиторські послуги, а також реєстрація суб'єктів господарювання, які мають намір займатися аудиторською діяльністю;

— розроблення та затвердження програм підготовки та перепідготовки аудиторів;

— створення на території України регіональних відділень, визначення їх повноважень та контроль за їх діяльністю;

— контроль за аудиторською діяльністю в Україні, а саме: розгляд скарг на діяльність окремих аудиторів та аудиторських фірм з питань їх компетенції, застосування до аудиторів стягнення за неналежне виконання своїх професійних обов'язків у вигляді попереджень, припиненні дії сертифіката на строк до одного року або анулювання сертифіката;

— сприяння виданню нормативних, методичних та інших матеріалів з питань аудиторської діяльності.

4 Метою незалежного аудиту є захист інтересів власників та зниження інформаційного ризику потенційних інвесторів, тобто професійна діяльність аудиторів спрямована на задоволення потреб українського суспільства. Тому у своїй діяльності аудитор повинен дотримуватися основних принципів аудиту.

Принципи аудиту — це основні засади, на яких здійснюється аудиторська діяльність. Принципи аудиту визначені Міжнародним стандартом аудиту № 200, а також Кодексом професійної етики аудиторів.

Принципи, які регулюють аудит, поділяються на дві групи: етичні та методологічні.

Принципи професійної етики (етичні) обов'язкові для дотримання в усіх випадках проведення аудиту. До них належать: незалежність, об'єктивність, доброзичливість, конфіденційність, компетентність, порядність.

Об'єктивність та незалежність. Аудитор повинен дотримуватися неупередженого ставлення до об'єкта дослідження. Висновок аудитора повинен ґрунтуватися на основі результатів дослідження, підтверджених аудиторськими доказами. Одним з факторів забезпечення умов об'єктивності є незалежність аудитора, яка ґрунтується на відсутності матеріальної зацікавленості у результатах діяльності суб'єкта, що перевіряється.

Доброзичливість аудитора проявляється у повазі до замовника та колег у професійному спілкуванні, позитивному ставленні до критичних зауважень з приводу виконаної роботи, повазі до думки інших фахівців та урахуванні її в процесі дослідження.

Конфіденційність інформації. Будь-яка інформація, одержана аудитором у ході аудиту, не може бути розголошена без спеціального дозволу клієнта. Аудитор також зобов'язаний надати інформацію про клієнта за рішенням суду або із санкції прокурора.

Компетентність, професіоналізм. Компетентність аудитора є основним фактором, який забезпечує обґрунтованість та доцільність вибору методик й технік аудиту в кожному конкретному випадку. Тому дуже важливе постійне підвищення аудитором свого професійного рівня.

Методологічні принципи проведення аудиту наведені у МСА. Назва деяких МСА:

МСА 230 «Документація»;

МСА 220 «Контроль та якість аудиторської перевірки»;

МСА240 «Відповідальність аудитора за розгляд шахрайства та помилок при аудиторській перевірці фінансових звітів»;

МСА 300 «Планування»;

МСА 310 «Знання бізнесу клієнта»;

МСА 400 «Оцінка ризиків та внутрішнього контролю»;

МСА500 «Аудиторські докази»;

МСА700 «Аудиторський висновок про фінансову звітність».

Методологічні принципи можуть в окремих випадках мати рекомендаційний характер.

Методологічні принципи містять: планування аудиту; обґрунтованість оцінки значущості аудиторських доказів;

обґрунтованість оцінки ефективності системи внутрішнього контролю; визначення критеріїв суттєвості; дотримання методики оцінювання ризиків та вибіркової перевірки даних; дотримання порядку документального оформлення аудиту; аналіз інформації та формування висновків.

5 Згідно з розділом 10 «Гонорар і комісійна винагорода» Кодексу професійної етики аудиторів під час надання аудиторських послуг аудитор бере на себе відповідальність перед клієнтом, яка зумовлена обов'язком застосування ним відповідних норм і правил, що регулюють аудиторську діяльність і принципи об'єктивності. Ця відповідальність також передбачає обов'язкову наявність в аудитора професійних знань, яких він набув на відповідних курсах підготовки аудиторів, за допомогою самоосвіти й використання особистого досвіду роботи. З урахуванням усіх факторів аудитор визначає винагороду за надані ним аудиторські послуги.

Розмір винагороди встановлюється з урахуванням:

а) навичок і знань, необхідних для цього виду професійних послуг;

б) рівня підготовки і наявності практичного досвіду осіб, які безпосередньо зайняті в наданні професійних послуг;

в) часу, витраченого кожною особою, яка бере участь у наданні професійних послуг.

Зазвичай розмір оплати професійних послуг установлюють на підставі погодинних або денних розцінок для кожної особи, зайнятої наданням таких послуг. Для клієнта обґрунтуванням оцінки всієї аудиторської перевірки є розроблений план перевірки з прив'язкою його до часу перевірки кожного з етапів плану.

6 Упровадження аудиту було пов'язано з необхідністю проведення незалежних професійних перевірок для надання користувачам професійних висновків щодо достовірності інформації про діяльність підприємства.

Свідченням упровадження аудиторського контролю в діяльність підприємств є розвиток інфраструктури аудиту. У 2008 році в Україні діяло 3,3 тис. сертифікованих аудиторів, які

працювали у 1584 аудиторських фірмах, та понад 0,8 тис. аудиторів-підприємців, які працювали самостійно. Загальна чисельність працівників, які зайняті аудиторською діяльністю, в Україні складає 8,2 тис. працівників.

Аудитори є найбільш кваліфікованими економістами України. Кожен сертифікований аудитор має вищу освіту, не менше ніж 3 роки безперервного стажу практичної роботи. Аудитори мають досвід бухгалтерського обліку й аудиту, фінансового аналізу, податкового обліку, господарського права та ін. Кожного року аудитори повинні проходити курси підвищення кваліфікації в Аудиторській палаті України. Одним із найважливіших завдань аудиту в Україні є контроль якості проведених аудиторських перевірок. Метою контролю якості аудиторських послуг є підвищення престижу професії аудитора.

За МСА 220 «Контроль якості аудиторської роботи» до контролю якості можливо віднести такі фактори:

- професійні вимоги — співробітники повинні дотримуватися принципів незалежності, чинності, об'єктивності, конфіденційності та професійної поведінки;

- компетентність, яку закріплено в Законі України «Про аудиторську діяльність» і підтверджено сертифікатом аудитора;

- розподіл обов'язків — це наявність керівництва, контролю та аналізу роботи на всіх ділянках для забезпечення достатньої гарантії, що робота, яку виконують, відповідає нормативам якості;

- отримання консультацій, пов'язаних з аудитом, — за необхідності аудитор мусить звертатися за консультацією до представників інших, не аудиторських професій.

Тема 3

ЕТАПИ АУДИТОРСЬКОЇ ПЕРЕВІРКИ. ОЦІНКА СИСТЕМИ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ ПІДПРИЄМСТВА

- 1 Етапи, на які умовно можна поділити аудиторську перевірку.
- 2 Оцінка аудитором системи внутрішнього контролю підприємства.

1 Умовно аудиторську перевірку можна поділити на кілька етапів:

- 1-й етап – дослідницький або підготовчий;
- 2-й етап – планування аудиторської перевірки;
- 3-й етап – фізична перевірка;
- 4-й етап – заключний етап.

На дослідницькому етапі аудитор ознайомлюється з особливостями функціонування підприємства (знання бізнесу клієнта). Аудитор вивчає види діяльності підприємства, форму власності підприємства, організаційну структуру підприємства, номенклатуру продукції, що випускається, систему оподаткування, наявність ліцензій та пільг, основних постачальників і покупців, склад бухгалтерської служби. На цьому ж етапі аудитор визначає ефективність функціонування системи внутрішнього контролю підприємства, оцінює рівень аудиторського ризику і встановлює попередній рівень суттєвості помилки.

На другому етапі аудитор планує і погоджує з адміністрацією підприємства хід аудиторської перевірки шляхом складання двох документів – загального плану аудиторської перевірки і програми аудиту.

У цих двох документах аудитор планує процедури, які необхідно провести, щоб підтвердити достовірність звітності клієнта.

На етапі фізичної перевірки аудитор отримує, видобуває аудиторські докази – факти, які підтверджують або спростовують достовірність фінансової звітності підприємства-клієнта. Саме аудиторські докази, оформлені документально, є основою для

вираження аудитором свого незалежного професійного судження про істинний стан справ на підприємстві.

На заключному етапі аудитор готує і погоджує з керівником аудиторський висновок, у якому висловлює свою незалежну професійну думку. Відповідно до МСА 700 «Аудиторський висновок» аудитор зобов'язаний за результатами перевірки видати аудиторський висновок, один з чотирьох можливих видів: позитивний, умовно-позитивний, негативний, або відмову від видачі аудиторського висновку, яка також оформляється письмово.

Для проведення аудиторської перевірки між аудитором і підприємством-замовником укладається договір про проведення аудиту у двох примірниках, які підписують обидві сторони.

Договір має типову структуру: предмет договору, масштаб перевірки, права та обов'язки сторін, терміни і порядок розрахунків, особливі умови договору. Так як аудит є ініціативним, то він передбачає, що підприємство-замовник самостійно обирає аудитора. Аудитор у свою чергу, провівши експрес-аналіз і попередньо оцінивши фінансову звітність підприємства, може відмовитися від проведення аудиту. Крім договору, складається лист-зобов'язання, структура якого подана на рисунку 3.

2 Система внутрішнього контролю підприємства – це заходи, дії які здійснює власник або керівник підприємства для мінімізації можливої кількості помилок, порушень, недостач, крадіжок, витоку інформації в діяльності підприємства.

Система внутрішнього контролю (далі – СВК) складається з таких елементів (таблиця 1):

1) засоби захисту активів підприємства, до яких належать: наявність ґрат на вікнах та сигналізації, кодові паролі до комп'ютерних програм, камери відеоспостереження; пожежна сигналізація та ін.;

2) контрольний персонал підприємства, до якого належать: служба безпеки на підприємстві, охорона, служба позавідомчої охорони, внутрішні служби аудиту і контролю;

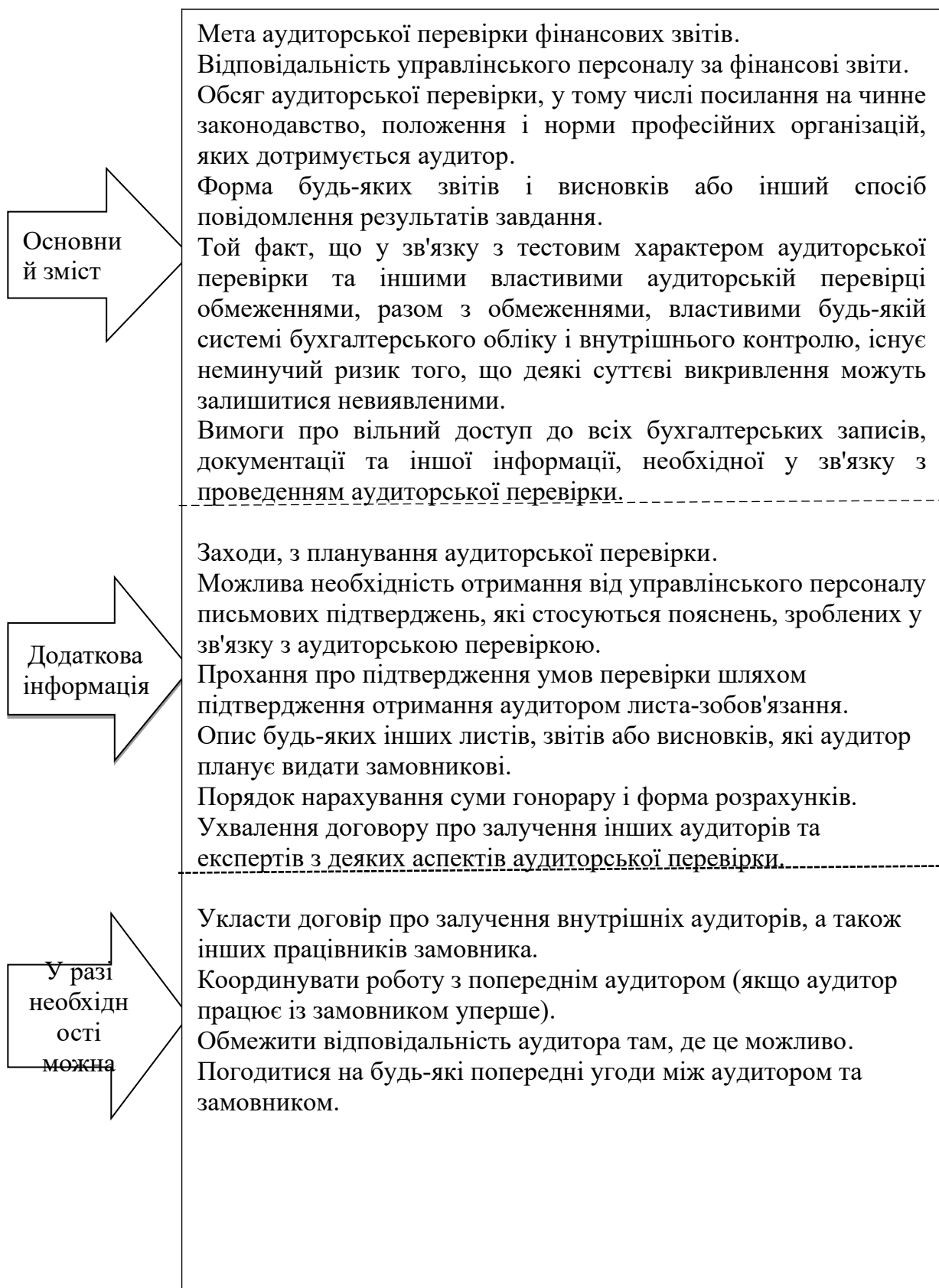


Рисунок 3 – Структура листа-зобов'язання згідно з МСА 210 «Умови домовленості про аудиторську перевірку»

Таблиця 1 – Система внутрішнього контролю

Система внутрішнього контролю			
Політика	Засоби внутрішнього контролю		Контрольний персонал
	Матеріальні засоби контролю та збереження активів	Процедури контролю	
Філософія управління та стиль роботи адміністрації	Пожежна сигналізація	Управлінський, податковий та бухгалтерський облік	Служба безпеки
Діяльність ради директорів	Охоронна сигналізація	Аналіз господарської діяльності	Позавідомча охорона
Інтереси власників	Система візуального стеження	Управлінські методи контролю (у т. ч. інвентаризація)	Служба внутрішнього аудиту
Організаційна структура СГД	Матеріальні засоби, що обмежують доступ до активів (сейф, замки, огорожа)	Розподіл обов'язків (посадові інструкції) та санкціонування операцій	Ревізійна комісія ради акціонерів
		Використовування графіка документообігу	
		Використовування договорів про матеріальну відповідальність	
		Обмеження доступу до комп'ютерної бази даних	

3) облікові процедури, які здійснює підприємство, до яких належать: обов'язкова і раптова інвентаризація, наявність договорів з матеріально-відповідальними особами про матеріальну відповідальність, наявність графіка документообігу, наказ про облікову політику, наявність посадових інструкцій працівників, санкціонування господарських операцій, перевірка кожного місяця тотожності даних синтетичного й аналітичного обліку та ін.

Тема 4 АУДИТОРСЬКИЙ РИЗИК

1 Поняття аудиторського ризику.

2 Фактори, які впливають на аудиторський ризик.

1 Як економічна категорія ризик є подія, яка може статися або не відбутися. У разі здійснення такої події можуть настати три економічні результати (один з трьох):

1) негативний (програв, втрати, збитки);

2) нульовий (немає втрат, але немає і виграшу);

3) позитивний (виграш, прибуток).

Таким чином, ризик – величина ймовірна. Незалежний аудит є невід'ємною частиною фінансових інструментів ринкової економіки країни, тому аудиторський ризик необхідно розглядати як складову частину системи економічних ризиків.

Аудиторський ризик – це помилкове підтвердження аудитором достовірності фінансової звітності клієнта, яке в подальшому не підтвердиться іншими аудиторами або контролюючими органами.

Прийнятий аудиторський ризик – це суб'єктивно встановлений рівень ризику, який готовий узяти на себе аудитор у ході перевірки.

Рівень аудиторського ризику лежить у межах від 0 до 100 %.

Нульовий ризик може бути тільки при суцільному методі перевірки.

100 %-й ризик говорить про некомпетентність аудитора, отже ні 0-го, ні 100 %-го ризику бути не може.

На рівень аудиторського ризику впливає величезна кількість факторів, які об'єднати єдиною математичною моделлю практично неможливо. Американські фахівці вважають, що немає необхідності визначати кількісний рівень аудиторського ризику, так як неможливо об'єктивно оцінити всі складові аудиторського ризику, тому багато аудиторських фірм в усьому світі визначають рівень аудиторського ризику як низький, середній, високий. Вважається, що аудитор завжди повинен розглядати ризик по кожному класу суджень, пов'язаних з бухгалтерською звітністю або господарськими операціями, тобто перевірка повинна проходити з певною часткою скептицизму.

Оцінювання попереднього рівня аудиторського ризику відбувається на етапі дослідження. Немає єдиної методики визначення аудиторського ризику, відсутні і науково обґрунтовані оцінки, тобто немає універсальної моделі. МСА пропонують узагальнюючу модель розрахунку аудиторського ризику.

МСА 400 «Оцінка ризиків і внутрішній контроль» пропонує таку модель:

$$AP = NP * KP * DP, \quad (1)$$

де AP – аудиторський ризик;

NP – нормативний ризик або внутрішньогосподарський; власний ризик підприємства;

KP – ризик контролю (ризик невідповідності системі внутрішнього контролю підприємства);

DP – детекційний ризик (ризик невиявлення суттєвих помилок аудитором).

Формулу можна спростити:

$$AP = \text{Ризик здійснення помилки підприємством} * \text{Ризик здійснення помилки аудитором}. \quad (2)$$

Чим менший рівень прийнятого ризику, тим більша впевненість аудитора в достовірності фінансової звітності клієнта.

Аудиторський ризик з'являється у зв'язку з тим, що дії аудитора щодо перевірки звітності суб'єктивні. Чим нижчий рівень бажаного аудиторського ризику, тим більше аудитор повинен бути впевненим у тому, що звітність не містить помилок і пропусків.

На практиці аудитор не може бути впевнений у достовірності звітності клієнта, тому аудиторський ризик міститься між 0 і 100 %. При цьому важливо пам'ятати що:

1) аудитор не може повністю довіряти системі внутрішнього контролю підприємства;

2) аудитор не може дозволити собі встановлювати високий рівень невиявлення помилок (більше 50 %), так як при цьому аудиторський ризик буде високим і така аудиторська перевірка буде вважатися проведеною неналежним чином;

3) аудиторська перевірка буде вважатися проведеною неналежним чином, якщо аудитор прийме низький рівень невиявлення помилок при великій мірі недовіри до системи внутрішнього контролю.

2 Нормативний або власний ризик підприємства пов'язаний з діяльністю самого підприємства, якщо підприємство функціонує, то завжди буде ймовірність здійснення помилки.

На діяльність підприємства впливають внутрішні і зовнішні фактори.

Зовнішні – впливають на діяльність підприємства, а підприємство не може управляти цими факторами.

Внутрішні – впливають на діяльність підприємства, а підприємство може вплинути на них.

До зовнішніх факторів, які впливають на рівень нормативного ризику, належать:

1) часта зміна нормативно-законодавчих актів, які регулюють діяльність підприємства;

2) зміни курсу іноземної валюти;

3) зміни процентної ставки банків за кредитними та депозитними операціями;

- 4) спад або підйом у галузі, у якій функціонує підприємство;
- 5) погодні умови та ін.

До внутрішніх факторів, які впливають на рівень нормативного ризику, належать:

- 1) професіоналізм і досвід роботи кадрового складу підприємства;
- 2) взаємовідносини (наявність конфлікту між керівництвом і головним бухгалтером);
- 3) наявність господарських операцій у діяльності підприємства, які рідко зустрічаються;
- 4) наявність на підприємстві фактів крадіжок, недостач, розкрадань;
- 5) часта зміна керівництва підприємства;
- 6) прибуткове або збиткове підприємство;
- 7) рівень ділової репутації підприємства та ін.

Ризик контролю являє собою оцінку аудитором ефективності системи внутрішньогосподарського контролю клієнта з точки зору її здатності запобігати або виявляти помилки. Фактори, які впливають на ризик контролю, пов'язані з наявністю та ефективністю функціонування системи внутрішнього контролю підприємства.

Детекційний ризик або ризик невиявлення помилок аудитором пов'язаний з діяльністю самого аудитора. На цей ризик впливає професійний рівень і досвід роботи аудитора, а також той факт, що будь-яка перевірка завжди обмежена часом, тому проводиться вибіркоким, а не суцільним методом, тому існує ймовірність, що аудитор не виявить суттєві помилки.

Таблиця 2 – Листок оцінки властивого ризику та ризику невідповідальності внутрішнього контролю

Питання	Ризик		Джерела інформації
	високий	низький	
1	2	3	4
Зовнішні фактори властивого ризику(загальний план галузі)			
1 Який загальний стан економіки галузі:			
спад виробництва	Так	Ні	
депресія	Так	Ні	

зростання ділової активності	Так	Ні	
------------------------------	-----	----	--

Продовження таблиці 2

1	2	3	4
2 Чи вплинули негативно на розвиток підприємства галузі: загальний стан економіки України зростання рівня інфляції чинне законодавство зміни офіційного обміну курсу іноземних валют зміни ставки процента банків за короткостроковий кредит	Так Так Так Так Так	Ні Ні Ні Ні Ні	
3 Чи належить продукція галузі до: конкурентоспроможної швидкостаріючої енергоємної матеріалоємної трудомісткої	Ні Так Так Так Так	Так Ні Ні Ні Ні	
4 Чи залежить галузь від імпорتنих поставок паливно-мастильних матеріалів, енергії, сировини тощо?	Так	Ні	
5 Чи відбувались у галузі протягом звітного періоду банкрутства (згорання виробництва)?	Так	Ні	
6 Чи отримує галузь значні дотації від уряду?	Так	Ні	
Внутрішні фактори властивого ризику та ризику невідповідності внутрішнього контролю			
1 Яка форма власності підприємства: державна приватна інша?	Ні Ні	Так Так	
2 Як здійснюється керівництво підприємством:			

одноосібно колегіально?	Так Ні	Ні Так	
----------------------------	-----------	-----------	--

Продовження таблиці 2

1	2	3	4
3 Чи має керівництво: достатню кваліфікацію практичний досвід?	Ні Ні	Так Так	
4 Чи має керівництво негативну репутацію?	Так	Ні	
5 Чи збігається реальний розподіл повноважень членів керівництва з формальними обов'язками?	Так	Ні	
6 Чи передбачений організаційною структурою підприємства орган внутрішнього контролю: ревізійна комісія відділ внутрішнього аудиту інші(вказати)?	Так Так Ні	Ні Ні Так	
7 Чи здійснюється інвентаризація перед складанням річної звітності?	Ні	Так	
8 Чи укладені договори про матеріальну відповідальність у передбачених законодавством випадках?	Ні	Так	
9 Чи були випадки крадіжок, зловживань на підприємстві?	Так	Ні	
10 Чи використовує підприємство позики?	Так	Ні	
11 Чи спостерігається високий рівень постійних витрат?	Так	Ні	
12 Чи є підприємство збитковим (прибутковим)?	Так	Ні	
13 Чи здійснює підприємство зовнішньоекономічну діяльність?	Так	Ні	

Продовження таблиці 2

1	2	3	4
14 Чи здійснювалися перевірки діяльності підприємства у звітному році: державною податковою адміністрацією вищою організацією іншими уповноваженими на перевірку органами?	Так Так	Ні Ні	

Тема 5

ОЦІНКА СУТТЄВОСТІ ПОМИЛКИ В АУДИТІ

- 1 Поняття суттєвості помилки.
- 2 Кількісні та якісні аспекти суттєвості.

1 На всіх етапах перевірки аудитор приймає численні рішення: від визначення загальної стратегії перевірки до вибору особливих аудиторських процедур. Найбільш важливим фактором у всіх рішеннях аудитора є оцінка ризику, пов'язаного з підтвердженням правильності й об'єктивності фінансової звітності клієнта.

Суттєвою вважається інформація, якщо її пропуск або спотворення вплинули на прийняття управлінського, економічного рішення користувача (інвестора). Тому помилки у фінансовій звітності повинні визнаватися зовнішніми аудиторами суттєвими, якщо в результаті цього користувачі дезорієнтовані в прийнятті своїх рішень і несуть збитки. Проблема полягає в тому, що навіть Комітет з міжнародної політики не може запропонувати практикуючим аудиторам конкретні критерії суттєвості помилки, отже, аудиторська фірма зобов'язана самостійно виробляти політику щодо кожного клієнта.

Фахівці розглядають суттєвість як максимально допустимий розмір помилкової або пропущеної суми у фінансовій звітності,

якою аудитор може знехтувати, тому що вона не вплине на рішення користувачів.

У міжнародній аудиторській практиці немає чітких підходів до визначення рівня суттєвості помилки. Наприклад, в Австралії стандартами аудиту передбачено, що відхилення в 5 % несуттєві, а більше 10 % є суттєвими. Відхилення в межах 5-10 % надає право робити висновки аудитору. Професійні стандарти більшості країн не зобов'язують здійснювати кількісну оцінку суттєвості помилки. При визначенні рівня суттєвості враховуються два фактори: абсолютну і відносну величину помилки.

2 Абсолютна величина суттєвості помилки – це суб'єктивна думка аудитора, що незалежно від розміру підприємства помилка може визнаватися суттєвою, беручи до уваги значущість суми. Такий підхід як єдиний критерій не може бути прийнятним, так як неможливо визначити одне значення в грошовому виразі як оцінку суттєвості помилки для всіх клієнтів і всіх операцій підприємств.

Відносна величина суттєвості визначається в процентному відношенні до відповідної прийнятої базової величини. Конкретні особливості роботи підприємства впливають на вибір базисного показника. Визначення попереднього рівня суттєвості помилки наведено у таблиці 3.

Таблиця 3 – Визначення попереднього рівня суттєвості помилки

Базові показники	Попередні судження про суттєвості помилки			
	Min		Max	
	%	Сума	%	Сума
1 Прибуток до оподаткування 4000 ум. од.	5	200	10	400
2 Оборотні кошти підприємства 2200 ум. од.	5	110	10	220
3 Загальна сума активів 120 000 ум. од.	5	6000	10	12000
4 Поточні зобов'язання підприємства 7000 ум. од.	5	350	10	700

Маючи сумарну похибку з прибутку до оподаткування, меншу від 200 ум. од., аудитор може вважати, що звітність складена правильно, але якщо перевищує 400 ум. од., то слід визнати, що звітність складена неправильно. А у випадках, коли похибка міститься в межах 200–400 ум. од. необхідно ретельніше дослідити всі фактори. При цьому аудитор використовує такий же метод відносно трьох показників.

У ході перевірки аудитор може змінювати свою думку про рівень суттєвості помилки, його нове судження називається уточненою оцінкою суттєвості помилки.

Однією з підстав перегляду оцінки суттєвості є зміна певного фактора, через який склалася попередня думка або зроблений аудитором висновок, через що раніше встановлений рівень виражається занадто високою або низькою сумою. Якщо у клієнта слабка система внутрішнього контролю, то свідчення про рівень загальної суттєвості мають достатньо формальний характер. Так, аудитор з початку перевірки часто наштовхується на помилки навіть при попередньому перегляді документів, тому остаточний рівень суттєвості помилки повинен визначатися не відразу, а в результаті загальної оцінки всієї сукупності аудиторських доказів, які були зібрані в ході перевірки.

Виходячи з внутрішнього змісту поняття суттєвості помилки необхідно зробити висновки:

1) суттєвість не передбачає обов'язок аудитора перевіряти бухгалтерську звітність підприємства і давати висновок про її достовірність з точністю до одиниці виміру, у якій ця звітність складена;

2) суттєвість – це параметр можливого вимірювання інформації, здатний вплинути на думку її користувача;

3) суттєвість не може виражатися в постійно існуючій цифрі;

4) суттєвість може бути різною у кожному конкретному випадку, для кожного підприємства;

5) рівень суттєвості помилки може змінюватися в ході аудиторської перевірки.

Тема 6 ПЛАНУВАННЯ АУДИТУ

- 1 Необхідність планування аудиторської перевірки.
- 2 Документи, які аудитор складає на етапі планування.

1 Одним з основних вимог сучасного аудиту є обов'язкове планування аудиторської перевірки. МСА 300 «Планування» визначає планування як визначення методів для досягнення цілей аудиту. Метою класичного аудиту є формування незалежної професійної думки аудитора про достовірність фінансової звітності підприємства-клієнта. Завдяки тому, що аудитор планує свою роботу, роботу своїх помічників, вирішуються основні завдання аудиторської перевірки:

- 1) організовується робота аудитора і його помічників, а також фахівців інших галузей, які можуть залучатися до перевірки;
- 2) відбувається контроль за проведенням процедур аудиту, які здійснюють помічники аудитора і фахівці;
- 3) знижується ступінь аудиторського ризику завдяки організованій роботі;
- 4) при виникненні конфліктних ситуацій між аудитором і підприємством-клієнтом документи, складені на етапі планування, будуть доказом того, що аудит проводився відповідно до вимог діючої нормативно-законодавчої бази.

2 На етапі планування аудитор складає загальний план і програму аудиторської перевірки.

План аудиту – це аудиторський документ, який має вигляд таблиці і містить перелік аудиторських процедур, що мають бути проведені. Він допомагає здійснювати керівництво та контролювати роботу аудиторів.

Іншими словами, план аудиту складається з переліку виконуваних робіт у ході перевірки і служить основою для складання програми аудиторської перевірки.

Програма аудиту – це документ, який містить перелік завдань у визначеній послідовності їх виконання, за допомогою

яких отримуються достатні та надійні аудиторські докази відповідно до мети перевірки щодо відповідного клієнта. Іншими словами, програма аудиту – це докладні інструкції, яких повинні дотримуватися працівники аудиторської фірми в процесі здійснення аудиту фінансової звітності чи виконанні інших завдань.

Програма аудиту повинна бути складена як керівництво до дії.

До того, як персонал аудиторської фірми почне здійснювати докладну аудиторську перевірку, необхідно ознайомити його з програмою аудиторської перевірки конкретного підприємства й обговорити всі проблеми, які йому притаманні, і виділити галузі з високим рівнем аудиторського ризику.

МСА 300 рекомендує, щоб у програмі простежувалися всі етапи аудиторської перевірки – від підготовчого до заключного. План і програма обов'язково узгоджується з власником підприємства. У ході аудиторської перевірки програма може змінюватися, уточнюватися, редагуватися.

МСА 300 «Планування» пропонує табличну форму програми аудиторської перевірки (таблиця 4).

Таблиця 4 – Програма аудиторської перевірки касових операцій підприємства

Процедури аудиту	ПІБ осіб, які проводять аудит	Час проведення процедури	Примітки
1 Ознайомлення з особливостями функціонування підприємства	Аудитор Петров А. Н.	1 день	Час і період аудиторської перевірки не збігаються, тому аудитор повинен у примітці вказати нормативно-законодавчі акти, які регулювали фінансово-господарську діяльність підприємства в період, який перевіряється, тому що нормативно-законодавча база могла змінитися
2 Оцінка ефективності функціонування СВК: експрес-аналіз фінансової звітності формальна перевірка первинних документів перевірка тотожності даних синтетичного і аналітичного обліку перевірка правильності обладнання касового приміщення	Аудитор Петров А. Н.	2 дні	
3 Оцінка попереднього рівня суттєвості помилки й аудиторського ризику	Аудитор Петров А. Н.	1 день	
4 Перевірка фактичної наявності грошових коштів та інших цінностей у касі шляхом проведення суцільної інвентаризації	Помічник аудитора Сидоров П. А.	1 день	
5 Формальна перевірка правильності формування первинних касових документів	Помічник аудитора Котов В. П.	1 день	
6 Перевірка правильності відображення в обліку руху грошових коштів по касі і формування регістра бухгалтерського обліку	Аудитор Петров А. Н.	1 день	
7 Перевірка дотримання ліміту залишку каси і	Аудитор Петров А. Н.	1 день	

цільового використання грошових коштів			
8 Підготовка аудиторського висновку і звіту аудитора	Аудитор Петров А. Н.	2 дні	
9 Передача аудиторського висновку власнику підприємства	Аудитор Петров А. Н.	1 день	

Тема 7

АУДИТОРСЬКІ ДОКАЗИ І ПРОЦЕДУРИ ЇХ ОТРИМАННЯ

- 1 Аудиторські докази: види, джерела отримання.
- 2 Методи (процедури) отримання аудиторських доказів.

1 Для видачі обґрунтованого аудиторського висновку аудитор повинен мати повну, надійну і достовірну інформацію про фінансово-господарську діяльність досліджуваного підприємства. Такою інформацією є аудиторські докази (свідчення) – це факти, які або підтверджують, або спростовують достовірність фінансової звітності клієнта. МСА 500 «Аудиторські докази» встановлює вимоги щодо кількості та якості аудиторських доказів, які необхідно отримати аудитору під час перевірки. Аудитор повинен отримати таку кількість аудиторських доказів, яка б забезпечувала можливість зробити необхідні висновки і підготувати аудиторський висновок. Аудиторські докази добуваються в результаті об'єднання тестів системи контролю та аудиторських процедур перевірки на суттєвість.

Тести системи контролю – це тести, які складає аудитор для отримання аудиторських доказів щодо наявності та ефективності функціонування системи внутрішнього контролю підприємства.

Аудиторські процедури перевірки на суттєвість – це перевірки, які виконує аудитор для отримання аудиторських доказів з метою виявлення суттєвих порушень і помилок у фінансовій звітності підприємства. До них належать перевірка операцій та залишків за рахунками бухгалтерського обліку та аналітичні процедури.

Фактами, які впливають на аудиторські докази, є обґрунтованість аудиту та економічність. Між цими факторами

існують протиріччя: чим більша кількість аудиторських доказів, тим вища обґрунтованість аудиторського висновку, але час перевірки завжди є обмеженим, тому досягнення балансу між цими двома факторами можливе тільки при оцінюванні як кількісних (це їх достатність), так і якісних (це їх суттєвість) характеристик доказів.

Рівень суттєвості і достатності аудиторських доказів визначає сам аудитор, спираючись на досвід і враховуючи особливості перевірки. Як правило, аудиторські докази отримують для кожного твердження. Наприклад, інвентаризація основних засобів дає право підтвердити фактичну наявність цих основних засобів, але не дає права зробити висновок про правильність їх оцінки, або про правильність відображення в бухгалтерському обліку.

Отримані аудиторські докази можна класифікувати таким чином:

- прямі;
- непрямі;
- візуальні;
- усні;
- письмові;
- внутрішні;
- зовнішні.

Особливе значення для аудитора мають прямі докази, тобто факти, які підтверджуються первинними документами та обліковими регістрами.

Джерела отримання аудиторських доказів:

1) облікова система підприємства (первинні документи, регістри бухгалтерського обліку, фінансова та інші види звітності (податкова, статистична), накази по основній діяльності підприємства);

2) матеріали контролю (акти перевірок і ревізій, аудиторські висновки минулих періодів, акти внутрішнього контролю);

3) адміністрація та персонал;

4) треті особи (акціонери, банки, інвестори, покупці і замовники та ін.);

5) інша інформація (бізнес-плани, кошториси, калькуляції собівартості, договори з постачальниками і замовниками).

2 Аудиторські докази аудитор отримує, застосовуючи такі методи:

- 1) перевірка (інспекція);
- 2) спостереження;
- 3) опитування;
- 4) арифметичний підрахунок;
- 5) підтвердження наявності кредиторської та дебіторської заборгованості;
- 6) інвентаризація;
- 7) експертиза;
- 8) хронометраж;
- 9) аналітичні процедури.

Перевірка – перевірка первинних документів, реєстрів бухгалтерського обліку для підтвердження залишків за рахунками бухгалтерського обліку.

Спостереження – аудитор може спостерігати за роботою колективу, за ходом виробничого процесу, за ходом проведення інвентаризації.

Опитування – аудитор може розмовляти зі співробітниками підприємства, адміністрацією, з третіми особами.

Підтвердження наявності кредиторської та дебіторської заборгованості – зустрічні перевірки постачальників і замовників підприємства для підтвердження реальності наявності дебіторської та кредиторської заборгованості.

Інвентаризація – перевірка фактичної наявності активів та зобов'язань підприємства для порівняння з даними бухгалтерського обліку і виявлення результатів (нестач або надлишків).

Експертиза – оцінка події, явища, факту, яку дає незалежний експерт.

Аналітичні процедури – це аналіз фінансового стану підприємства на підставі розрахунку економічних показників для надання рекомендацій власнику (менеджменту) підприємства про запобігання, профілактику банкрутства; про шляхи підвищення

рівня рентабельності підприємства; оптимізації системи оподаткування та з інших питань.

Тема 8

ПОНЯТТЯ ПОМИЛКИ І ШАХРАЙСТВА В АУДИТІ

1 Поняття помилок і шахрайства. Причини помилок і їх наслідки.

2 Ознаки шахрайства і фальсифікації облікових даних.

3 Дії аудитора при виявленні шахрайства.

1 Здобуваючи аудиторські докази на етапі фізичної перевірки, аудитор може виявити помилки і факти шахрайства в діяльності підприємства. МСА 240 «Відповідальність аудитора за розгляд шахрайства та помилок під час аудиту фінансової звітності» трактує поняття шахрайства та помилки в аудиті таким чином.

Шахрайство – це навмисне здійснення незаконних дій посадовими особами підприємства, приховування цих дій, отримання вигоди від здійснення цих дій. Не існує поняття «незначне шахрайство», є просто шахрайство, не доведене до кінця. Шахрайство буде здійснюватися, і розміри його будуть рости до тих пір, поки воно не буде виявлено і зупинено.

Помилка – це ненавмисна дія, яка призвела до недостовірності інформації в результаті арифметичних або логічних помилок. Порівняння понять помилки і шахрайства в аудиті наведено у таблиці 5.

Таблиця 5 – Порівняння понять помилка і шахрайство в аудиті

Ознака	Помилка	Шахрайство
1 Наявність умислу	Немає	Є
2 Особисте збагачення	Немає	Є

3 Ризик невиявлення	Менший	Високий
4 Система внутрішнього контролю	Більш ефективна	Менш ефективна, так як шахрайство передбачає таємну змову двох і більше осіб і ретельно приховується
5 Вплив на фінансову звітність	Залежить від рівня суттєвості помилки	Завжди спотворює фінансову звітність

Причини виникнення помилки можуть бути різними, а саме:

1) недостатній рівень професійної кваліфікації керівництва підприємства, головного бухгалтера та інших працівників підприємства;

2) неефективна система внутрішнього контролю підприємства або її відсутність;

3) вплив особистісного фактора (неуважність, поспішність, необачність);

4) наявність складних господарських операцій, які рідко зустрічаються в діяльності підприємства.

Відповідальність за достовірність фінансової звітності підприємства, а також за виявлення помилок і фактів шахрайства покладається на керівника підприємства.

При проведенні аудиту існує ризик невиявлення всіх суттєвих помилок внаслідок обмеженості перевірки в часі, крім цього фактора велике значення має професійний рівень і досвід роботи аудитора. Ризик невиявлення фактів шахрайства набагато вищий, ніж ризик невиявлення суттєвих помилок, так як шахрайство ретельно приховується. Якщо аудитор зібрав докази навмисних дій, то це дає йому право висловити недовіру, що бухгалтерські документи і звітність відображають дійсний стан справ на підприємстві, отже, аудитор повинен спланувати і провести аудит керуючись професійним скептицизмом. Причиною неефективності виявлення в аудиті помилок і шахрайства часто буває відсутність професійного скептицизму.

2 Як шахрайство можуть розглядатися такі дії і явища:

1) маніпуляція обліковими записами, навмисне використання неправильних (некоректних) бухгалтерських

проводок, сторнувальних записів з метою видати дійсну інформацію за реальну;

2) фальсифікація первинних документів, навмисна зміна записів у регістрах обліку, які змінюють суть господарських операцій та фінансової звітності, тобто навмисне оформлення неправильної господарської операції;

3) незаконне отримання для особистих цілей грошових та інших матеріальних цінностей (розкрадання, нестачі, крадіжки).

Ознаки шахрайства на підприємствах:

1) несанкціоновані господарські операції (особливо розрахункові операції);

2) відсутність первинних документів під регістрами бухгалтерського обліку;

3) виявлення нестачі товарно-матеріальних цінностей (грошових коштів у касі, запасів на складі);

4) безнадійні борги підприємства (наявність простроченої дебіторської та кредиторської заборгованості);

5) агресивний настрій керівництва підприємства;

6) істотні недоліки процедур внутрішнього контролю підприємства;

7) керівництво і співробітники підприємства уникають питань і не хочуть надавати документи, необхідні для перевірки;

8) підміна документів;

9) надання копій, а не оригіналів первинних документів та ін.

Типові способи шахрайства:

1) заміна банківських виписок;

2) наявність «мертвих душ»;

3) шахрайство в електронній комерції, пов'язаній з продажем товарів на сайті.

Ознаки фальсифікації облікових даних:

1) основна причина фальсифікації облікових даних – це відсутність тотожності даних синтетичного й аналітичного обліку, які є головною умовою формування фінансової звітності. Тому фальсифікація облікових даних відбувається, як правило, в період формування фінансової звітності;

2) записи в облікових регістрах зроблені без первинних документів;

3) здійснення записів в обліковому реєстрі особою, яка зазвичай не робить ці записи;

4) записи, зроблені у період формування бухгалтерської звітності;

5) дуже великі відхилення за статтями балансу при проведенні вертикального і горизонтального аналізу;

6) невідповідність даних синтетичного й аналітичного обліку.

3 Дії аудитора при виявленні шахрайства такі:

1) обговорення питання, що виникло, з керівниками вищого рівня, ніж той, на якому було виявлено шахрайство;

2) коригування плану та програми аудиту конкретного рахунка або загального плану;

3) зміна рівня професійного скептицизму (замість вибіркової, роблять суцільну перевірку);

4) залучення фахівців інших галузей, які володіють спеціальними навичками або розуміють фактори ризику, пов'язані з шахрайством;

5) збільшення ступеня ризику контролю через проблеми з шахрайством;

6) спроба отримати переконливі докази для оцінки ситуації;

7) за необхідності запропонувати звернутися за консультацією до юристів;

8) аудитор може відмовитися від подальшого проведення аудиту, якщо ризик суттєвого викривлення великий.

Тема 9

ДОКУМЕНТАЛЬНЕ ОФОРМЛЕННЯ АУДИТОРСЬКОЇ ПЕРЕВІРКИ

1 Загальне поняття і мета складання робочих документів аудитора.

2 Вимоги, що ставляться до робочої документації аудитора.

1 Документальне оформлення аудиторської перевірки складається з двох видів документації:

- робочої;

- підсумкової.

МСА 230 дає приблизний зміст, а також порядок оформлення і зберігання робочої документації аудитора. Усі дослідження, які аудитор проводив з різних питань, усі висновки, які були зроблені в ході перевірки, усі зібрані аудиторські докази повинні бути зафіксовані в робочій документації аудитора. Надалі ці записи стануть підставою для аудиторського висновку.

Робоча документація – це записи, за допомогою яких аудитор фіксує проведені процедури перевірки і відповідні висновки, які зроблені в ході перевірки. У робочу документацію включається інформація, яка, на думку аудитора, є важливою, і яка підтвердить аудиторський висновок. Робоча документація може бути оформлена у вигляді стандартних форм і таблиць на папері або зафіксована на електронних носіях, на фотографіях, відеоплівці.

Склад робочої документації аудитора такий:

- 1) загальний план аудиту;
- 2) програма аудиту;
- 3) тести оцінки системи внутрішнього контролю підприємства;
- 4) документи, складені на фізичному етапі перевірки, як правило, це таблиці зіставлення.

Підсумкова документація аудитора складається:

- 1) з аудиторського висновку одного з чотирьох видів;
- 2) додаткової підсумкової документації (звіт аудитора).

Аудиторський висновок є обов'язковим підсумковим документом. Звіт аудитора складається на вимогу адміністрації (власника) підприємства. Зібрані в ході аудиторської перевірки робочі документи аудитор оформляє у вигляді папки «Справа», на якій записано назву підприємства, час і період проведення аудиторської перевірки.

Усі зібрані робочі документи аудитора є власністю аудитора або аудиторської фірми і зберігаються в архіві аудиторської фірми не менше ніж три роки. Доступ до цих документів мають тільки аудитори, працівники аудиторської фірми для ознайомлення з результатами попередніх перевірок. Треті особи мають доступ до інформації, відображеної в робочих документах, тільки у випадках, передбачених чинним законодавством (за рішенням суду або при порушенні кримінальної справи).

2 Вимоги, що ставляться до робочої документації аудитора, регламентує МСА 230 «Документація». Стандарт не пропонує розроблених форм робочої документації на фізичному етапі. Стандарт 230 вимагає наявності в робочій документації обов'язкових реквізитів документа, а також зміст робочої документації має відображати таку інформацію:

- 1) методика проведення аудиторської перевірки;
- 2) проведені під час перевірки тести;
- 3) зроблені аудитором висновки та прийняті рішення і пропозиції.

Зміст робочої документації значною мірою визначається професійним рівнем аудитора. При визначенні майбутньої форми і змісту робочої документації аудитор повинен пам'ятати, що цією ж документацією можуть скористатися інші аудитори, отже, найголовнішою вимогою стандарту є те, що зміст робочої документації має бути зрозумілим, щоб інший аудитор зміг осмислити прийняті рішення за результатами перевірки без обговорення в особистій бесіді.

Робочий документ потрібно правильно і грамотно оформити. Форму робочої документації аудитор визначає самостійно з урахуванням специфіки окремих питань аудиту по підприємству. Робочий документ повинен містити такі обов'язкові реквізити:

- 1) назва документа;
- 2) назва підприємства, де проводиться перевірка;
- 3) прізвище, ім'я, по батькові аудитора або керівника аудиторської фірми;
- 4) час перевірки, період перевірки;
- 5) підписи осіб, які склали документ.

У ході перевірок аудиторські фірми напрацьовують власні стандартні форми робочої документації (таблиці зіставлення та ін.), завдяки цьому підвищується якість і ефективність аудиторської перевірки, так як наявність стандартних форм скорочує час перевірки, підвищує ефективність перевірки і забезпечує можливість контролю якості аудиту. У деяких державах, наприклад у Росії, розроблені і затверджені на державному рівні форми робочих документів.

Іноді корисно використовувати як робочу документацію матеріали, які підготував сам клієнт на прохання аудитора. Але аудитору потрібно переконатися, що надана інформація правильна.

Робочі документи аудитора поділяються:

- 1) на постійні.
- 2) поточні.

Постійні документи – ті, які несуть інформацію з питань, що повторюються з року в рік (копії статутних, установчих і реєстраційних документів).

Поточні документи – ті, які містять інформацію щодо перевірки поточних періодів фінансово-господарської діяльності клієнта.

Таким чином, метою складання робочої документації аудитора є:

- 1) документальне оформлення аудиторських доказів та іншої інформації стосовно фінансово-господарської діяльності підприємства для висловлення незалежної професійної думки;
- 2) підтвердження проведення аудиторської перевірки відповідно до вимог діючої нормативно-законодавчої бази, що особливо важливо при виникненні конфліктних ситуацій між підприємством-клієнтом і аудитором (аудиторською фірмою).

Тема 10 **АУДИТОРСЬКИЙ ВИСНОВОК** **ТА ІНШІ ПІДСУМКОВІ ДОКУМЕНТИ**

- 1 Поняття підсумкових документів аудитора.
- 2 Аудиторський висновок, його структура та види.
- 3 Додаткова підсумкова документація.

1 Підсумкова документація складається з таких документів:
– аудиторський висновок, який є обов'язковим підсумковим документом;
– додаткова підсумкова документація.

Аудиторський висновок – це офіційний документ, скріплений підписом і печаткою аудитора або аудиторської фірми, який складається в установленому порядку після

проведення аудиту і містить висновки щодо достовірності фінансової звітності клієнта.

Аудиторський висновок видається обов'язково за результатами перевірки, один з можливих чотирьох видів:

- позитивний;
- умовно позитивний;
- негативний;
- відмова від видачі аудиторського висновку.

Додаткова підсумкова документація не є обов'язковою і видається замовникові тільки у випадках, коли аудитор вважає це необхідним або на прохання і домовленості із замовником.

Додаткова підсумкова документація оформляється як додаток до аудиторського висновку або як самостійний документ. Як додаток оформляється в тому випадку, якщо аудитор посилається в аудиторському висновку на нього.

Додаткова підсумкова документація оформляється під однією з назв:

- звіт аудитора;
- звіт про результати проведення аудиту;
- звіт про експрес-аналіз;
- рекомендації в результаті аудиторської перевірки;
- лист-інформування клієнта.

2 Вимоги до формування аудиторського висновку розроблені відповідно до Закону України «Про аудиторську діяльність», а також МСА 700 «Аудиторський висновок про фінансову звітність», який установлює вимоги та види, структуру аудиторського висновку.

Аудиторський висновок має таку структуру:

- 1) назва;
- 2) адресат;
- 3) вступний параграф, у якому вказується перелік перевірених фінансових звітів підприємства із зазначенням дати, вказується, що відповідальність за достовірність інформації фінансової звітності несе управлінський персонал підприємства;
- 4) розділ, у якому аудитор висловлює свою професійну незалежну думку про фінансову звітність;

5) дата аудиторського висновку, яка і є датою завершення аудиторської перевірки;

6) адреса аудитора або аудиторської фірми;

7) підпис аудитора.

Аудиторський висновок складається у двох примірниках, один з яких залишається в аудитора, а другий передається аудитором власнику або керівнику підприємства на підставі акта виконаних робіт.

Приклад стандартної форми умовно позитивного аудиторського висновку наводиться нижче.

*Аудиторський висновок незалежної аудиторської фірми
(аудитора) назва фірми або ПІБ аудитора.*

Раді директорів і акціонерам акціонерного товариства.

Ми перевірили баланс, який додається (назва підприємства) на 01.01. XX р. і відповідні звіти про фінансові результати, які показують зміни фінансового стану за рік, який закінчився 31.12.XX р. Відповідальність за складання даної звітності несе керівництво підприємства.

У наші обов'язки входять надання висновку на базі даних аудиторської перевірки і цієї звітності.

Ми провели перевірку відповідно до вимог Закону України «Про аудиторську діяльність» та МСА, які вимагають, щоб ми спланували і провели аудиторську перевірку з метою збору достатньої інформації про те, що звіти не містять в собі суттєвих викривлень і сформулювати на цій основі висновок про реальний фінансовий стан підприємства.

Ми перевірили шляхом тестування інформацію, яку підтверджує цифровий матеріал, який покладено в основу фінансової звітності.

Ми вважаємо, що під час перевірки зібрано достатню кількість доказів для аудиторського висновку.

Фінансова звітність підготовлена на підставі дійсних даних бухгалтерського обліку і достовірно та повно надає фінансову інформацію про підприємство станом на 01.01.XX р. відповідно до нормативних вимог до бухгалтерського обліку і звітності в Україні.

Ми підтверджуємо, що за винятком невідповідностей, зазначених у додатку № 1, фінансовий звіт у всіх існуючих аспектах достовірно і повно надає фінансову інформацію підприємства станом на 01.01.XX р.

Підпис аудитора

Печатка

Адреса аудитора

№ та серія аудиторського сертифіката

Дата

У назві аудиторського висновку немає виду аудиторського висновку, який видається.

Який вид видано можна зрозуміти за стійкими словосполученнями і пропозиціями у розділі, де аудитор висловлює свою думку про звітність підприємства.

Позитивний аудиторський висновок видається у випадках, коли, на думку аудитора, виконано такі умови:

- аудитору надана вся інформація і пояснення, які необхідні для цілей аудиту;
- інформації достатньо для відображення реального фінансового стану підприємства;
- фінансова документація складена на підставі прийнятої на підприємстві системи бухгалтерського обліку, а сама система задовольняє вимоги діючої нормативно-законодавчої бази;
- звітність складена за умови тотожності даних синтетичного й аналітичного обліку і не містить викривлень та помилок.

Найбільш часто видається умовно позитивний аудиторський висновок. Це відбувається тоді, коли порушення і помилки виявлені, але вони не істотно спотворили достовірність фінансової звітності підприємства і, як наслідок, не вплинули на прийняття економічних рішень користувачів.

Негативний аудиторський висновок видається в разі виявлення порушень, помилок, які істотно спотворили достовірність фінансової звітності клієнта, дійсному стану справ на підприємстві звітність не відповідає і, як наслідок, користувачі введені в оману.

Відмова від видачі аудиторського висновку, як правило, видається аудитором, коли:

- немає повної та необхідної інформації (документів), потрібної для висловлення незалежної професійної думки;
- виявлення фактів шахрайства.

3 Додаткова підсумкова документація, як правило, називається звіт аудитора про результати перевірки, і її складає аудитор за бажанням клієнта. У звіті про перевірку аудитор докладно вказує всі виявлені в ході перевірки помилки і порушення. Указується назва документа, його номер і дата складання, де були виявлені ці порушення, а також робиться посилання на той нормативно-законодавчий документ, положення якого були порушені. Звіт аудитора – об'ємний документ і за своїм змістом схожий на акт ревізії. Звіт аудитора є документом для внутрішнього користування, на відміну від аудиторського висновку, який є документом публічного звітування. Доступ до інформації, поданої у звіті аудитора, має вузьке коло посадових осіб підприємства.

Тема 11

АУДИТ АКТИВІВ І ПАСИВІВ ПІДПРИЄМСТВА

- 1 Загальна методика проведення аудиту активів і пасивів підприємства.
- 2 Аудит активів підприємства.
- 3 Аудит пасивів підприємства.

1 Аудит активів і пасивів підприємства полягає в підтвердженні достовірності залишків за рахунками бухгалтерського обліку і підтвердження достовірності кожної статті балансу на певну дату.

У процесі оцінювання системи внутрішнього контролю на підприємстві, а також на підставі ознайомлення зі звітністю та первинними документами, аудитор визначає для себе основні господарські операції та пов'язані з ними рахунки бухгалтерського обліку, що найбільш часто зустрічаються і які необхідно розглянути в ході перевірки.

Аудитор проводить перевірку, здійснюючи процедури

тестування для оцінювання залишків за рахунками бухгалтерського обліку. Оцінювання залишків за рахунками проводиться за такими критеріями:

- реальність існування;
- повнота обліку;
- правильність оцінки і відображення в бухгалтерському обліку;
- права і зобов'язання;
- законність здійснення господарської операції.

У ході перевірки аудитор повинен спиратися на вимоги нормативних актів, що діють на момент здійснення господарської операції.

На етапі планування в програмі аудиту в примітках аудитор повинен указати ті нормативні акти, які діяли на момент здійснення господарських операцій.

Результати підтвердження залишків за рахунками бухгалтерського обліку та статей балансу відображаються у відповідних робочих документах аудитора.

2 При проведенні аудиту активів підприємства аудитор вивчає процес матеріально-технічного забезпечення підприємства, який пов'язаний з використанням таких рахунків бухгалтерського обліку, як: 10 «Основні засоби», 12 «Нематеріальні активи», 20 «Виробничі запаси», 22 «Малоцінні швидкозношувані предмети», 28 «Товари», 30 «Каса», 31 «Рахунки в банках», 36 «Розрахунки з покупцями і замовниками».

Як правило, в ході аудиту активів підприємства аудитор розглядає такі групи господарських операцій:

1) надходження товарно-матеріальних цінностей на підприємство (основних засобів, нематеріальних активів, запасів, товарів);

2) оплата рахунків постачальників і транспортних організацій;

3) інвентаризація залишків товарно-матеріальних цінностей на підприємстві.

Перед аудитором стоїть завдання підтвердити достовірність активів підприємства, відображених у фінансовій звітності, а

отже, оцінити реальність їх існування, повноту обліку, правильність оцінки і відображення в обліку, а також право підприємства на них.

Реальність існування активів підприємства може бути перевірена шляхом суцільної чи вибіркової інвентаризації або шляхом перевірки (інспекції), а саме зіставлення залишків у Головній книзі (дані синтетичного обліку) з даними в оборотній відомості (дані аналітичного обліку).

Повнота обліку активів підприємства, наприклад основних засобів, перевіряється з погляду всіх можливих варіантів: придбання, капітального будівництва, безоплатного отримання, внеску до статутного капіталу. Перевірка починається з первинних документів, що підтверджують здійснення господарських операцій і закінчується перевіркою Головної книги та звітності підприємства.

Правильність оцінки та відображення в обліку активів аналізується за даними про вартість отримання, виготовлення, будівництва на підставі первинних документів.

Право власності підприємства на активи підтверджується за допомогою договорів поставки, підрядів на капітальне будівництво, а також інших документів.

Наявність основних засобів, отриманих або переданих в оренду, визначається за наявністю договорів оренди. Аудитор перевіряє правильність розрахунку орендної плати та своєчасність здійснення розрахунків.

Основні засоби і нематеріальні активи враховуються на балансі підприємства за первісною або справедливою вартістю.

До первісної вартості включаються всі витрати, пов'язані з придбанням або виготовленням необоротних активів (витрати на придбання у постачальника; транспортні витрати на доставку; витрати на монтаж, установлення; витрати на оплату праці). ПДВ не включається до первісної вартості необоротних активів.

Усі витрати, пов'язані з придбанням, виготовленням необоротних активів, збираються за дебетом рахунка 15 «Капітальні інвестиції», а при введенні в експлуатацію об'єкта рахунок 15 закривається і всі зібрані витрати збільшують вартість об'єкта.

Справедлива вартість необоротних активів – це ціна прайсова (на сьогоднішній момент часу).

Необоротні активи можуть ремонтуватися, можливий капітальний або поточний їх ремонт. При проведенні капітального ремонту (модернізації) економічні вигоди від експлуатації об'єкта в майбутньому збільшуються (підвищується продуктивність праці), тому всі витрати, пов'язані з його проведенням, збільшують первісну вартість об'єкта необоротних активів. Отже, усі витрати, пов'язані з його проведенням, збираються на рахунку 15 «Капітальні інвестиції», а після закінчення капітального ремонту робиться бухгалтерська проводка Дт 10 Кт 15.

При проведенні поточного ремонту зламана (зношена) запасна частина змінюється на таку ж. Тобто мета проведення поточного ремонту – підтримання справного технічного стану об'єкта.

Тому всі витрати на проведення поточного ремонту списуються на витрати періоду, у якому ремонт проводився. Збільшуються ті витрати підприємства, де експлуатується об'єкт основних засобів.

3 Аудит пасивів підприємства полягає в підтвердженні залишків за рахунками обліку фінансово-інвестиційної діяльності, а також за розрахунковими рахунками.

Фінансово-інвестиційний процес охоплює операції, пов'язані з формуванням і змінами статутного капіталу, інвестиціями в цінні папери, нарахуванням і виплатою дивідендів, довгостроковими і поточними кредитними зобов'язаннями, формуванням і використанням резервних фондів підприємства, а також використанням коштів цільового фінансування.

Для підтвердження залишків за рахунком 40 «Статутний капітал» необхідно розглянути такі питання:

- порядок формування статутного капіталу, заявленого та сплаченого;
- склад і структура статутного капіталу (кількість і види акцій, перелік власників, що мають більш ніж 5 %);

- порядок оцінки вкладів до статутного капіталу відповідно до установчих документів;
- порядок формування і зміни статутного капіталу.

Тема 12

СУТНІСТЬ, ЗНАЧЕННЯ І ЗАВДАННЯ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ, ЙОГО ОБ'ЄКТИ ТА СУБ'ЄКТИ

1 Система внутрішнього контролю, її функції, об'єкти і суб'єкти.

2 Формування системи внутрішнього контролю.

1 Внутрішній контроль є обов'язковим для всіх підприємств.

Головною метою внутрішнього контролю є захист інтересів власника, а саме: збереження його майна, економне та ефективне використання ресурсів, отримання надійної і повної інформації для прийняття ефективних управлінських рішень, забезпечення дотримання працівниками своїх посадових обов'язків. Порівняльна характеристика внутрішнього та зовнішнього контролю проведена в табличній формі і подана в таблиці 6.

Таблиця 6 – Порівняльна характеристика внутрішнього та зовнішнього контролю (аудиту) підприємства

Критерій порівняння	Зовнішній аудит (контроль)	Внутрішній аудит (контроль)
1 Головна мета і завдання	Підтвердження достовірності фінансової звітності	Контроль за збереженням майна підприємства, мінімізація негативних фактів у діяльності підприємства
2 Суб'єкти контролю	Сертифікований аудитор	Служба внутрішнього контролю та посадові

		особи підприємства
3 Відношення з власником	Партнерські відносини (незалежні відносини)	Вертикальна підпорядкованість (залежні відносини)
4 Методи, прийоми контролю	Методи, прийоми однакові: перевірка, спостереження, опитування, інвентаризація, експертиза	
5 Форма заключної документації	Аудиторський висновок певного типу	Акт перевірки, доповідні записки керівнику підприємства

Система внутрішнього контролю створюється виходячи з цілей і завдань управління підприємством.

Держава регламентує тільки окремі напрямки внутрішнього контролю, наприклад обов'язкове проведення інвентаризації.

Проводиться інвентаризація обов'язково:

- перед складанням річної фінансової звітності станом на 01 жовтня або 01 листопада поточного року;
- при зміні матеріально-відповідальної особи;
- при виникненні стихійного лиха;
- при реорганізації підприємства.

Основними функціями внутрішнього контролю є:

- контрольна;
- координаційна;
- аналітична;
- інформаційна;
- консультаційна;
- захисна.

До основних завдань внутрішнього контролю належать:

- 1) перевірка бухгалтерських даних (інформації);
- 2) перевірка оперативних даних, якими користується система управління підприємством;
- 3) перевірка сальдо й оборотів за рахунками бухгалтерського обліку (перевірка тотожності даних синтетичного й аналітичного обліку);
- 4) перевірка і моніторинг системи бухгалтерського обліку;
- 5) перевірка дотримання законів і внутрішніх правил підприємства;
- 6) контроль за дисципліною і виконанням рішень власника і

керівництва підприємства;

7) оцінювання ефективності системи внутрішнього контролю;

8) перевірка наявності, технічного стану і збереження майна підприємства;

9) перевірка поточної діяльності окремих структурних підрозділів та їх внеску в загальний фінансовий результат діяльності підприємства;

10) оцінювання і тестування програмного забезпечення, яке використовується;

11) контроль за зберіганням комерційної таємниці, розслідування окремих випадків розкрадань, обману, помилок на великі суми і неадекватних дій персоналу управління;

12) оцінювання ефективності використання ресурсів (фінансових, матеріальних, трудових, інтелектуальних);

13) розроблення рекомендацій щодо підвищення ефективності діяльності підприємства.

Об'єкти внутрішнього аудиту можуть бути різними, залежно від особливостей економічного суб'єкта і вимог власника або керівника підприємства.

До основних об'єктів внутрішнього аудиту належать:

– організація та методика ведення бухгалтерського обліку (облікова, податкова, амортизаційна та інші види політики);

– дотримання правил і термінів формування фінансової звітності;

– організація податкового обліку, складання податкової звітності та своєчасність сплати податків;

– система управління підприємством і його структура;

– організація фізичного захисту активів підприємства;

– аналіз фінансового стану та платоспроможності підприємства, аналіз рівня забезпеченості ресурсами і їх використання;

– дотримання вимог законів та інших нормативних актів, розпоряджень адміністрації, які регламентують діяльність підприємства;

– інші процеси господарської діяльності (наприклад, використання робочого часу, оцінювання продуктивності праці та ін.).

Суб'єктами внутрішнього аудиту є:

– організовані відділи, служби, департаменти (відділ внутрішнього аудиту);

– посадові особи, які здійснюють внутрішній контроль за дорученням керівника (власника) підприємства або відповідно до своїх посадових обов'язків.

2 Відповідно до МСА 315 внутрішній контроль є процесом, який здійснюють посадові особи, а саме: власник, керівник та інший персонал, для того, щоб забезпечити розумну впевненість у надійності бухгалтерської фінансової звітності та відповідно до її чинних норм і законів.

Внутрішній контроль створюється і використовується для мінімізації бізнес-ризиків, які притаманні будь-якому підприємству.

МСА 315 дає класифікацію складових частин системи внутрішнього контролю:

1) інформаційні системи, пов'язані з цілями бухгалтерської фінансової звітності;

2) контрольне середовище;

3) контрольні дії;

4) моніторинг засобів контролю.

Інформаційні системи, пов'язані з цілями бухгалтерської фінансової звітності, відповідно до МСА 315 складаються з процедур і відповідних записів, установлених для занесення, обробки та узагальнення господарських операцій підприємства.

Контрольне середовище відповідно до МСА 315 містить відносини і дії керівництва та інших працівників щодо внутрішнього контролю підприємства, одночасно з цим контрольне середовище містить управлінські функції і формує внутрішню культуру підприємства, впливаючи на свідомість працівників підприємства.

Крім цього, контрольне середовище є основою для забезпечення дисципліни на підприємстві.

Контрольне середовище відповідно до МСА 315 визначає такі моменти в діяльності підприємства:

– доведення до відома робітників вимог щодо чесності та етичних цінностей, а також заходи щодо забезпечення цих вимог;

– компетентність співробітників;

- організаційна структура підприємства;
- філософія і стиль роботи керівництва, адміністрації підприємства;
- делегування повноважень і відповідальності;
- кадрова політика і практика.

Під контрольними діями відповідно до МСА 315 розуміють політику і процедури, які допомагають переконатися, що розпорядження керівництва економічні суб'єкти виконують.

Контрольні дії, як з використанням комп'ютерних систем бухгалтерського обліку, так і ручної обробки інформації, мають різні цілі і застосовуються на різних організаційних і функціональних рівнях.

Тема 13

МЕТОДИЧНІ ПРИЙОМИ І ПЛАНУВАННЯ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ

- 1 Методичні прийоми внутрішнього контролю.
- 2 Планування внутрішнього контролю.

1 *Предметом внутрішнього аудиту* є експертна оцінка адекватності та ефективності функціонування системи бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю для недопущення небажаних відхилень.

Предметом внутрішнього аудиту є будь-яка інформація, яка є важливою для прийняття своєчасного й адекватного управлінського рішення. Таким чином, носієм такої інформації є документи і персонал. Тобто вони стають об'єктом внутрішнього аудиту в системі управління підприємством. Крім бухгалтерської інформації, важлива будь-яка інша, яка гарантує безпеку бізнесу підприємства.

Завдяки проведенню внутрішнього контролю здійснюється профілактика банкрутства підприємства, розробляються заходи проти рейдерських атак (захоплень), тому об'єктами внутрішнього контролю є бухгалтерська інформація, юридична, інформація по особовому складу підприємства й інша.

Методи здійснення внутрішнього аудиту, як і його предмет, змінюються разом з розвитком суспільства і відповідно до потреб підприємства.

Методи внутрішнього аудиту поділяються:

– на методи проведення перевірки (фактичний контроль, документальний контроль, аналітичні тести, розрахунково-аналітичні методи, експертна оцінка);

– методи організації перевірки (суцільний метод перевірки, вибірковий, аналітичний, комбінований, метод з використанням комп'ютерної техніки).

До прийомів фактичного контролю належать:

– інвентаризація;
– обмір виконаних робіт;
– огляд і дослідження;
– контрольний запуск сировини і матеріалів у виробництво (експеримент);

– лабораторний аналіз;

– хронометраж;

– пояснення і довідки;

– перевірка дотримання трудової дисципліни.

Інвентаризація, як спосіб перевірки фактичної наявності коштів і зобов'язань підприємства, забезпечує достовірність облікових даних, тобто їх відповідність дійсності.

Контрольний обмір виконаних будівельних, монтажних і ремонтних робіт проводить внутрішній аудитор із залученням будівельних організацій та їх фахівців.

Контрольні обміри проводяться безпосередньо на об'єкті, з їх допомогою встановлюються фактичний обсяг і вартість виконаних робіт і перевіряється правильність їх відображення в актах виконаних робіт і нарядах на виконані роботи, а також правильність списання матеріалів для проведення цих робіт.

За допомогою обміру перевіряється:

– характер, кількість та вартість виконаних робіт, зазначених в актах і нарядах, а також у кошторисній документації;

– відповідність виконаних робіт передбаченим кошторисним нормам, на основі яких складено розцінки, калькуляції та преїскурантні ціни;

– завершеність об'єктів, конструктивних елементів, етапів

робіт.

2 Процес внутрішнього аудиту, як правило, складається з чотирьох етапів:

- 1) планування внутрішнього аудиту;
- 2) перевірка й оцінка інформації;
- 3) узагальнення результатів внутрішнього аудиту і доведення до відома адміністрації (власника);
- 4) контроль виконання рекомендацій внутрішніх аудиторів.

Планування – це важливий етап роботи внутрішнього аудитора.

Внутрішній аудитор повинен спланувати свою роботу так, щоб своєчасно і в повному обсязі завершити внутрішній контроль.

Плани на проведення внутрішнього контролю складаються з урахуванням бізнесу підприємства, його організаційної структури, територіальної роз'єднаності, облікової системи, чисельності працівників та інших факторів.

Метою планування внутрішнього контролю є концентрація уваги на найбільш проблемних і важливих напрямках діяльності підприємства.

Планування допомагає організувати роботу суб'єктів внутрішнього контролю.

Плани перевірок можуть супроводжуватися необхідними коментарями, примітками щодо організації перевірки і координації роботи суб'єктів внутрішнього контролю.

Ближче до дати планованої перевірки складається програма внутрішнього аудиту (контролю), де вказуються перелік робіт і їх виконавці.

Програма внутрішнього аудиту, як і плани, погоджується з керівництвом (власником) підприємства.

З точки зору організації процедури планування внутрішнього аудиту передбачають виконання таких заходів (дій):

- проведення підготовчої роботи;
- формування загального річного календарного плану графіка проведення внутрішнього аудиту;
- методичне забезпечення аудиту та його напрямків;

— перевірка ліквідації порушень, виявлених у попередніх перевірках;

— підготовка і перепідготовка (підвищення кваліфікації, стажування) фахівців служби внутрішнього аудиту.

Планування роботи внутрішнього аудиту має будуватися на таких принципах:

- принцип комплексності;
- принцип безперервності;
- принцип оптимальності.

Принцип комплексності передбачає взаємозв'язок і узгодження всіх етапів планування.

Принцип безперервності передбачає рівномірний розподіл навантаження працівників служби внутрішнього аудиту протягом усього запланованого терміну.

Принцип оптимальності передбачає можливість вибору при складанні програми аудиту на основі критеріїв певних положень про службу внутрішнього аудиту.

Тема 14

КОНТРОЛЬ ЯКОСТІ АУДИТОРСЬКИХ ПОСЛУГ

- 1 Організація контролю якості аудиторських послуг.
- 2 Види контролю якості аудиторських послуг.

1 Аудиторська фірма зобов'язана дотримуватися політики і процедур контролю якості аудиторських послуг, які гарантують, що всі аудиторські послуги і перевірки проводяться відповідно до вимог МСА і Закону України «Про аудиторську діяльність» (далі – Закон).

Професійний рівень аудиторських послуг можуть забезпечити тільки висококваліфіковані, досвідчені, ерудовані і компетентні аудитори.

Постійна присутність в аудиторській фірмі кваліфікованого персоналу здійснюється через підготовку персональних посадових інструкцій працівників аудиторської фірми, а також шляхом залучення до процесу нових кваліфікованих фахівців, для цього кожній аудиторській фірмі необхідно:

- складати посадові інструкції «іменні» на кожного працівника фірми;
- залучати нових фахівців на поточний календарний рік з урахуванням заяв клієнтів на проведення аудиту та консультацій;
- проводити обов'язкову співбесіду з потенційними працівниками при прийманні на роботу;
- розробити методи відбору потенційних фахівців з числа претендентів;
- розробити методи залучення до роботи потенційних фахівців та шляхи інформування про діяльність аудиторської фірми;
- розробити і застосовувати критерії оцінки та відбору потенційних фахівців;
- визначити коло осіб, відповідальних за приймання на роботу потенційних фахівців;
- розробити програму ефективного використання фахівців аудиторської фірми;
- інші дії.

Метою контролю якості аудиторських послуг є підвищення престижу аудиторської професії шляхом забезпечення високої якості послуг, які надаються незалежними аудиторами й аудиторськими фірмами. Крім цього, метою контролю якості роботи аудитора є забезпечення відповідності аудиторської перевірки прийнятим МСА і Закону.

МСА 220 «Контроль якості аудиторської роботи» надає методичні рекомендації щодо контролю роботи аудитора, а саме:

- політика і процедури аудиторської фірми щодо роботи в цілому;
- процедури щодо роботи, яка доручається асистентам або помічникам аудитора під час проведення перевірки.

Аудиторська фірма для гарантування якісного проведення аудиту відповідно до встановлених правил зобов'язана застосовувати таку систему контролю за якістю робіт, яка б забезпечувала впевненість у мінімізації кількості помилок при виконанні аудиторських робіт.

2 Контроль якості аудиторських послуг залежно від суб'єкта, який його здійснює, ділиться:

- на зовнішній;
- внутрішній.

Зовнішній контроль здійснює Аудиторська палата України.

Внутрішній контроль здійснює адміністрація аудиторської фірми і самі аудитори. Внутрішній контроль передбачає:

- контроль основного аудитора за роботою своїх помічників;

- контроль за роботою аудитора з боку адміністрації, а також контроль адміністрацією рівня кваліфікації аудитора і дотримання ним етичних норм.

Основний аудитор у процесі проведення аудиторської перевірки повинен постійно контролювати і направляти роботу, яка виконується його асистентами, тобто особами, професійний рівень яких відрізняється від професійного рівня основного аудитора.

Відповідальність за якісне проведення аудиту несе основний аудитор, який на початку перевірки зобов'язаний проінструктувати своїх асистентів, помічників про міру їх відповідальності, про цілі процедур, які вони будуть виконувати.

Важливим елементом передачі аудиторських повноважень та визначення міри відповідальності асистентів є аудиторська програма.

Контроль з боку аудиторської фірми за роботою аудитора здійснюється:

- шляхом узгодження та перевірки обґрунтованості аудиторського плану і програми аудиту конкретного підприємства;

- шляхом суворого дотримання організаційно-етичних аудиторських принципів;

- аудиторські фірми можуть практикувати повторні безкоштовні для клієнта перевірки достовірності фінансової звітності іншим аудитором фірми вже після видачі аудиторського висновку основним аудитором;

- застосовувати процедури перевірки дотримання аудиторами організаційно-етичних норм шляхом опитування та отримання відгуків від власників, акціонерів, керівників та інших посадових осіб підприємств, які перевірялися.

Контроль якості аудиту залежно від часу його проведення

можна розділити на три види:

- 1) превентивний (контроль перед перевіркою);
- 2) поточний (оперативний контроль);
- 3) ретроспективний (контроль після перевірки).

Превентивний контроль за роботою асистентів, помічників аудитора здійснюють керівники аудиторських груп, коли розподіляється робота і формується програма аудиторської перевірки.

Основне призначення превентивного контролю якості аудиту полягає у забезпеченні умов проведення аудиту на високому рівні.

Контрольними моментами при цьому є:

— нормативно-правове та методичне забезпечення аудитора;

- оснащення технічними засобами;
- забезпечення трудовими ресурсами;
- високий рівень кваліфікації аудиторів.

Поточний (оперативний) контроль здійснюється в ході перевірки за ієрархічним принципом, тобто акцентується увага на оперативному контролі за роботою аудиторів на всіх організаційних рівнях.

Керівник аудиторської фірми звітує про діяльність усієї аудиторської фірми, керівник робочої групи звітує про результати роботи основних аудиторів, які у свою чергу звітують про роботу асистентів (помічників).

Таким чином, на кожному ієрархічному рівні здійснюється безперервний контроль якості аудиту.

При ретроспективному контролі основна увага зосереджується на адекватності відображення аудиторських доказів у звіті аудитора, тобто джерелами інформації є звіт і робочі документи аудитора.

Тема 15 СУПУТНІ АУДИТУ ПОСЛУГИ

1 Супутні аудиту послуги та фактори, які впливають на активізацію ринку супутніх аудиту послуг.

2 Відповідальність аудиторів та аудиторських фірм при наданні супутніх аудиту послуг.

1 Аудиторська діяльність є підприємницькою діяльністю аудиторів та аудиторських фірм зі здійснення незалежних перевірок фінансової бухгалтерської звітності, податкових декларацій та інших фінансових зобов'язань економічних суб'єктів, а також надання інших супутніх аудиторських послуг.

Відповідно до Закону супутніми аудиту послугами є:

— постановка і ведення бухгалтерського обліку, складання фінансової бухгалтерської звітності, консультування з питань бухгалтерського обліку;

— податкове консультування;

— аналіз фінансово- господарської діяльності підприємства;

— правові консультації, а також представлення інтересів підприємства в судах для вирішення спорів;

— розроблення та аналіз інвестиційних проектів, складання бізнес-планів;

— інші види супутніх аудиту послуг, які не суперечать чинному законодавству.

З розвитком ринкових відносин консультаційні послуги аудиторів та аудиторських фірм стають усе більш затребуваними. Це пояснюється тим, що ринкова економіка базується на формуванні здорового конкурентного середовища і щоб досягти переваг у цьому середовищі, суб'єктам господарювання необхідні

нововведення, які можуть запропонувати висококваліфіковані фахівці-аудитори.

З кожним роком спектр супутніх аудиту послуг розширюється, що пов'язано з причинами, зазначеними вище.

Сьогодні користуються попитом такі послуги, як юридичний супровід підприємства, послуги з антикризового управління, проектно-інвестиційне консультування.

Фактори, які впливають на активізацію ринку супутніх аудиту послуг:

- розвиток ринкових відносин;
- складність і заплутаність законодавчої бази, яка регламентує ведення бухгалтерського обліку;
- складність і неоднозначність податкового законодавства;
- недостатньо висока кваліфікація облікового персоналу;
- фактичне невиконання податковими органами обов'язків з консультування платників податків.

2 Крім спеціальних вимог, до кожного виду супутніх аудиту послуг ставляться і загальні професійні вимоги.

Супутні аудиту послуги повинні бути надані аудитором або аудиторською фірмою економічному суб'єкту з особливою ретельністю. Аудиторська фірма, якщо це можливо, повинна визначити рівень суттєвості помилки підприємства на основі базових показників, які надані у фінансовій бухгалтерській звітності клієнта.

Аудитори або аудиторські фірми при наданні супутніх аудиту послуг зобов'язані неухильно дотримуватися професійних та етичних норм аудиторської діяльності.

При наданні супутніх послуг аудитори несуть відповідальність за якість і терміни надання супутніх аудиторських послуг відповідно до умов договору, якщо він укладається між економічним суб'єктом і аудитором. У свою чергу економічний суб'єкт так само несе відповідальність за повноту і достовірність інформації.

Виконання робіт і надання супутніх послуг вимагає від аудиторських фірм:

- діяти відповідно до завдань замовника, які сформульовані в письмовому вигляді, наприклад, у формі

договору або технічного завдання, або листа-запиту;

- планувати порядок виконання робіт або надання послуг;
- чітко розмежовувати відповідальність і функції виконавців при виконанні частини завдання сторонніми організаціями та фахівцями, які не входять до штату аудиторської фірми;
- розробляти постійно діючі типові форми звітності за видами робіт і послуг, які найбільш часто виконуються.

Надання супутніх аудиту послуг оформляється, як правило, договором до якого додаються:

- завдання на виконання робіт, послуг;
- перелік документів, які передаються аудиторській фірмі для ознайомлення;
- перелік документів, які повинні бути складені аудиторською фірмою в результаті виконання завдання (як правило, вказується на електронних або паперових носіях).

Результатом виконання послуг є документально оформлені розрахунки, довідки, реєстри обліку, пояснювальні записки, таблиці зіставлення та інші види документів.

Фахівці, які надають супутні аудиту послуги, повинні мати високу кваліфікацію, підтверджену сертифікатом аудитора, і досвід роботи.

СПИСОК ЛІТЕРАТУРИ

- 1 Про аудиторську діяльність [Текст]: закон України № 140-V від 14 вересня 2006 року.
- 2 Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики [Текст]. – К. : ТОВ «ШФМЦАУ» Статус, 2006. – 1152 с.
- 3 Виноградова, М. О. Аудит [Текст]: навч. посібник / М. О. Виноградова. – К. : ЦУЛ, 2014. – 500 с.
- 4 Войнаренко, М. П. Міжнародні стандарти фінансової звітності та аудиту [Текст]: навч. посібник / М. П. Войнаренко. – К. : ЦУЛ, 2010. – 484 с.
- 5 Смоляр, Л. Г. Облік і аудит [Текст]: навч. посібник / Л. Г. Смоляр, Р. Ю. Овчарик, О. В. Кам'янська. – К. : Ліра-К, 2013. – 616 с.

6 Кулаковська, Л. П. Організація і методика аудиту [Текст] : навч. посібник / Л. П. Кулаковська, Ю. В. Піча. – К. : Каравела, 2009. – 543 с.

7 Огійчук, М. Ф. Аудит організація і методика [Текст] : навч. посібник / М. Ф. Огійчук, І. Т. Новіков, І. І. Рагуліна. – К. : Алерта, 2010. – 583 с.

8 Пилипенко, І. І. Стандарти аудиту та етики [Текст] : навч. посібник / І. І. Пилипенко, О. Ю. Редько. – К. : ДП «Інформаційно-аналітичне агенство», 2007. – 277 с.

9 Ільїна, С. Б. Основи аудиту [Текст] : навч.-практ. посібник / С. Б. Ільїна. – К. : Кондор, 2006. – 378 с.

