

НАЦІОНАЛЬНА АКАДЕМІЯ СТАТИСТИКИ, ОБЛІКУ ТА АУДИТУ
НАЦІОНАЛЬНИЙ ЦЕНТР ОБЛІКУ ТА АУДИТУ
НАУКОВА ШКОЛА АУДИТУ НАЦІОНАЛЬНОЇ АКАДЕМІЇ
СТАТИСТИКИ, ОБЛІКУ ТА АУДИТУ

І.І.Пилипенко, Т.О.Каменська, М.Д.Корінько,
Н.М.Проскуріна, О.Ю.Редько

СУЧАСНИЙ АУДИТ

ПІДРУЧНИК

Київ – 2015



УДК 657.635:658.15(075.8)
ББК 65.052.80:65.290-2я73
А 93

*Гриф надано Міністерством освіти і науки України
(лист №1/11-6565 від 05.05.2014)*

Рецензенти:

Бондар В.П. – д.е.н, керуючий партнер міжнародної аудиторської фірми UHL, сертифікований аудитор

Бондар М.І. – д.е.н, професор, завідувач кафедрою бухгалтерського обліку підприємницької діяльності КНЕУ ім. Вадима Гетьмана, сертифікований аудитор

Жук В.М. – д.е.н, професор, член-кореспондент Національної Академії Аграрних Наук України, сертифікований аудитор

Авторський колектив: д.е.н. Пилипенко І.І. (розділ 2), д.е.н. Каменська Т.О. (розділ 11, 12), д.е.н. Корінько М.Д. (розділ 5, 7, 8), д.е.н. Проскуріна Н.М. (розділ 3, 6, 9), д.е.н. Редько О.Ю. (розділ 1, 4, 10, 13).

А 93 **Аудит:** підручник / наук. ред. Івана Ісаковича Пилипенка; Нац. акад. статистики, обліку та аудиту. – К.: ДП «Інформ.-аналіт. агентство», 2015. – 643 с.

ISBN 978-617-571-113-2

Підручник «Аудит» має за мету розкриття основних теоретичних та методичних особливостей організації аудиторської діяльності в Україні. В ньому висвітлюються основні положення аудиту фінансової звітності, надання інших аудиторських послуг, оцінок системи внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту відповідно до освітньо-професійної програми підготовки бакалаврів за напрямом 6.030509 «Облік і аудит» в галузі знань 0305 – «Економіка та підприємництво».

В даному підручнику узагальнено практику професійної аудиторської діяльності в Україні у відповідності до Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду та іншого надання впевненості та супутніх послуг (в редакції 2010 р.), виданих Міжнародною Федерацією Бухгалтерів (IFAC) та прийнятих в Україні в якості національних.

Підручник розрахований для використання студентами, які отримують освітньо-кваліфікаційний рівень «Бакалавр» за напрямом «Облік і аудит» у процесі вивчення дисципліни «Аудит»; на викладачів вищих навчальних закладів України та всіх, хто прагне здобути сертифікат аудитора або підвищити рівень знань в організації аудиторської діяльності.

*Схвалено та рекомендовано до друку рішенням Вченої ради НАСОА
(протокол № 4 від 25.11.2013 р.)*

ISBN 978-617-571-113-2

УДК 657.635:658.15(075.8)
ББК 65.052.80:65.290-2я73

© Національна академія статистики, обліку та аудиту, 2015

© Т.О.Каменська, М.Д.Корінько, І.І.Пилипенко, Н.М.Проскуріна, О.Ю.Редько, 2015

Світлій пам'яті

**1 серпня 2014 року на 77 році передчасно пішов з життя
ректор Національної академії статистики, обліку та аудиту,
доктор економічних наук, професор,
Заслужений економіст України,
академік Академії економічних наук України,
почесний Президент Співки аудиторів України,
член Аудиторської палати України**

ПИЛИПЕНКО ІВАН ІСАКОВИЧ

**Іван Ісакович Пилипенко народився 16 жовтня
1937 року в селі Чорна Кам'янка Маньківського району
Черкаської області у родині селян.**

Більше 25 років життя Іван Ісакович Пилипенко присвятив розвитку та розбудові сучасного економічного вищого навчального закладу – Національної академії статистики, обліку та аудиту. Вимогливий до себе та підлеглих, Іван Ісакович завжди користувався заслуженим авторитетом та повагою серед колег, науковців, студентів.

Пішов з життя видатний науковець, який підготував понад 200 наукових і навчально-методичних праць з проблем економічної теорії, ринку цінних паперів, фінансів, теорії і практики аудиту, економіки нерухомості, бухгалтерського обліку. Іван Ісакович Пилипенко займався активною громадською діяльністю, був у числі засновників Співки Аудиторів України та Аудиторської палати України. Протягом 20 років очолював Співку аудиторів України, 15 років був членом Аудиторської палати України, брав участь у роботі редакційних колегій фахових та науково-практичних видань.



За вагомий особистий внесок у розвиток держави, національної освіти, виховання молоді Івана Ісаковича Пилипенка відзначено двома орденами Трудового Червоного прапора; орденом Жовтневої Революції; орденом «За заслуги» III ступеня; чотирма медалями; Подякою прем'єр-міністра України; нагрудним знаком «Знак пошани» – Київського міського голови; нагрудним знаком «Почесний працівник статистики України»; нагрудним знаком «За високий професіоналізм»; за сумлінну працю срібною Георгіївською медаллю «Честь. Слава. Труд» Міжнародного академічного рейтингу популярності та якості «Золота Фортуна».

Життєвий шлях Івана Ісаковича – зразок людської гідності, працелюбності, доброзичливості, принциповості, відповідальності, добропорядності, вміння толерантно працювати з людьми. Пам'ять про нього назавжди залишиться в наших серцях.

*Колектив Національної академії
статистики, обліку та аудиту*

ЗМІСТ

Вступ	8
Тема 1.	
Сутність та предмет аудиту (д.е.н. О.Ю.Редько)	10
1.1. Історія виникнення та розвитку аудиту.....	10
1.2. Місія та сутність аудиту в сучасному суспільстві.....	20
1.3. Організація аудиту за кордоном та в Україні.....	28
1.4. Принципи аудиту.....	44
1.5. Предмет аудиту.....	57
Тема 2.	
Регулювання аудиторської діяльності (д.е.н. І.І.Пилипенко)	64
2.1. Регулювання аудиторської діяльності в Україні.....	64
2.2. Форми організації аудиторської діяльності.....	85
2.3. Технічні стандарти аудиту.....	95
2.4. Етичні принципи аудиторської діяльності.....	111
2.5. Контроль якості аудиторських послуг.....	126
Тема 3.	
Методи аудиту (д.е.н. Н.М.Проскуріна)	147
3.1. Методичне забезпечення аудиту.....	147
3.2. Процедурне забезпечення аудиту.....	168
Тема 4.	
Аудиторський ризик та системи внутрішнього контролю та аудиту (д.е.н. О.Ю.Редько)	186
4.1. Професійні ризики аудиту.....	186
4.2. Внутрішній контроль та внутрішній аудит.....	203
Тема 5.	
Планування аудиту (д.е.н. М.Д.Корінько)	217
5.1. Сутність планування в аудиті.....	217
5.2. Організація планування аудиторської перевірки.....	225
5.3. Робочі документи з планування аудиту.....	232

Тема 6.	
Аудиторські докази (д.е.н. Н.М.Проскуріна).....	244
6.1. Аудиторські докази.....	244
6.2. Суттєвість в аудиті.....	261
6.3. Документування аудиторських доказів.....	279
Тема 7.	
Аудит фінансової звітності (д.е.н. М.Д.Корінько).....	296
7.1. Твердження звітності як предмет аудиту.....	297
7.2. Вимоги регуляторних органів та МСА до аудиту фінансової звітності.....	301
Тема 8.	
Аудиторський висновок (звіт) (д.е.н. М.Д.Корінько).....	316
8.1. Види аудиторського висновку (звіту).....	317
8.2. Вимоги до суті та формату аудиторського звіту.....	325
Тема 9.	
Підсумковий контроль (д.е.н. Н.М.Проскуріна).....	334
9.1. Події після дати балансу та надання звіту аудитора.....	334
9.2. Процедури аудиту після надання висновку.....	343
9.3. Процедури аудиту щодо здатності підприємства продовжувати подальшу діяльність.....	356
Тема 10.	
Аудиторські послуги, їх види та предмет (д.е.н. О.Ю.Редько).....	368
Тема 11.	
Внутрішній аудит (д.е.н. Т.О.Каменська).....	377
11.1 Місія та завдання внутрішнього аудиту.....	377
11.2 Організація системи внутрішнього аудиту в системі управління.....	401
11.3. Стандарти внутрішнього аудиту та професійний етичний кодекс.....	439
Тема 12.	
Методичні прийоми внутрішнього аудиту (д.е.н. Т.О.Каменська).....	451
12.1. Методи та процедури внутрішнього аудиту.....	451

12.2. Оцінка ефективності внутрішнього аудиту.....	501
12.3. Моніторинг виконання рекомендацій внутрішнього аудиту.....	522
Тема 13.	
Реалізація матеріалів аудиту (д.е.н. О.Ю.Редько).....	533
Додатки.....	541
Список літературних джерел, рекомендованих до додаткового вивчення.....	639

Від авторів.

Наведений у підручнику матеріал за темами повністю відповідає програмі навчальної дисципліни «Аудит» освітньо-професійної програми підготовки бакалаврів за напрямом 6.030509 «Облік і аудит» галузі знань «Економіка та підприємництво». Наведені у підручнику матеріали дають можливість отримати знання з сутності та місії аудиту в сучасних ринкових умовах, тенденції розвитку аудиту та основ його регулювання; з основних положень планування, проведення та формуванню результатів аудиторських перевірок, контролю якості за аудиторською практикою.

У складі авторського колективу цього підручника досвідчені вчені та викладачі, які мають більш ніж п'ятнадцятирічний досвід практичної аудиторської діяльності та її регулювання в Україні, успішний досвід управління аудиторськими фірмами.

Зазначене надало можливість у процесі підготовки підручника уособити авторський науковий та практичний досвід, а також врахувати реальний стан вітчизняного незалежного аудиту, що стане джерелом ґрунтовних знань для майбутніх фахівців зі спеціальності «Облік та аудит».

Автори також висловлюють подяку рецензентам, докторам економічних наук, професорам та сертифікованим практикуючим аудиторам: Бондарю Валерію Петровичу, Бондарю Миколі Івановичу та Жуку Валерію Миколайовичу за їх внесок у написання цього підручника.

Колектив авторів:

Т.О.Каменська, М.Д.Корінько, І.І.Пилипенко, Н.М.Проскуріна, О.Ю.Редько



Вступ

Для будь якої професії потрібен час, щоб Суспільство її визнало та впевнилося в необхідності та корисності роботи її представників. Аудит виник дуже давно, ще у Китаї декілька століть тому. Його розвиток переривався разом зі змінами суспільного устрою. І лише з епохи феодалізму, коли Власність почала передаватися в користування інших осіб виникла потреба у аудиті, який вже при юному капіталізмі почав поступово розвиватися.

На розвиток аудиту ніяким чином не вплинули відкриття нових енергоносіїв або науково-технічна революція. Як природний елемент системи управління, перш за все функції контролю, аудит став поширюватися, так би мовити «в ширину», лише із розвитком корпоративного управління, корпоративної власності та становленням ринку цінних паперів.

Трансформація капіталізму, який продукував нові активи, робочі місця та розвивав економічний та технічний потенціал Суспільства, до його сучасної форми як капіталізму спекулятивного, різко викликав попит та максимально достовірну інформацію насамперед для інвесторів. Для участі в купівлі-продажу віртуальних за вартістю активів необхідно мати впевненість, що такі активи колись перетворяться на реальні та матимуть реальну вартість, а їх власник – маржу від продажу або дивіденди.

За певної довіри до бухгалтерів, ревізорів, менеджерів, інвестори все ж мали не безпідставні сумніви щодо їх професіоналізму та чесності. Тому природно виникало бажання отримати якісь гарантії від третіх, професійно досвідчених осіб, які адміністративно не підпорядковані керівництву емітента фінансової звітності, що остання точно та правдиво відображає стан справ та перспективи бізнесу.

В другому тисячолітті виявилось, що система внутрішнього контролю корпоративних систем управління неефективна, менеджмент займається шахрайством та за допомогою бухгалтерів фальсифікує фінансову звітність. Тоді, як відповідь на такі ризики, з'явився внутрішній аудит. А розвиток комп'ютерних технологій явив світу інформаційно-технологічний аудит (ІТ-Аудит). Ну а потім почали з'являтися галузево орієнтовані аудити – «екологічний», «енергетичний», аудит якості, аудит відповідності, кадровий аудит, податковий аудит та інші. Таким чином аудиторська професія почала диверсифікуватися відповідно до конкретних запитів та потреб Суспільства.

На час написання цього підручника аудиту в Україні вивчено всього 20 років з дати імплементації. Вітчизняний аудит дуже молодий, проте намагається слідувати світовим тенденціям. На жаль, все ще існує нерозуміння власників, менеджерів щодо практичної корисності зовнішнього професійного аудиту. Це пояснюється тим, що в країні суспільна потреба в аудиті поки не сформована, а аудит впроваджується аби мовити «зверху», через законодавчі акти Держави. Тому, для подальшого просування професійного зовнішнього та внутрішнього аудиту в українську бізнес-практику, в суспільне життя в цілому, необхідні фахівці, які чітко розуміють місію аудиту, володіють теоретичними основами аудиту та опанували певні практичні навички професійної аудиторської діяльності. Саме та таких читачів і орієнтований цей підручник.

Підручник має 13 тем, які органічно вписуються та забезпечують вивчення дисципліни «Аудит». Видання побудовано таким чином, щоб студент або будь який інший зацікавлений читач, пройшов логічним ланцюжком від сутності та предмету аудиту до управлінських рішень, які можливо прийняти за його результатами менеджментом або власником (інвестором).

Кожний з розділів завершується прикладами з практики професійної аудиторської діяльності та відповідними тестами для самоконтролю залишкових знань.

Хочемо також звернути увагу на те, що оволодіння теорією та практикою професійного аудиту має спиратися на вже отримані ґрунтовні знання бухгалтерського обліку, менеджменту, економічного та фінансового аналізу; на вивчення технічних стандартів аудиторської практики та на розумінні етичних засад професійного аудиту.



ТЕМА 1. СУТНІСТЬ ТА ПРЕДМЕТ АУДИТУ

Розділ 1.1. Історія виникнення та розвитку аудиту

Точна дата або рік чи століття, коли виник аудит, невідома. Про виникнення аудиту досить цікаво написано у роботі «Аудит Монтгомері», Ф.Л.Дефліза та інших авторів, які у свою чергу посилаються на дослідження Роберта Брауна та Майкла Шатфелда, де аудит органічно пов'язують зі звітністю. За думкою зазначених авторів складання звітності почалося з 4000 року до нашої ери. В ті часи древні цивілізації Близького Сходу почали створювати високо організовані держави та налагоджувати господарську діяльність. С самого початку Уряд займався підрахунками доходів та витрат, збором податків. Саме тому були потрібні облік та контроль.

Автори «Аудиту Монтгомері» навіть посилаються на Біблію, зміст якої охоплює проміжок часу з 1800 до 95 рр. до нашої ери. За Біблією логічне обґрунтування контролю в тому, що робітник завжди має змогу вкрати (якщо буде нагода) і він завжди може такою нагодою скористатися. Конкретно Біблія стосується питань подвійної охорони майна, необхідності у компетентних та чесних робітниках, обмеження доступу та розподілу обов'язків. Існують дані, що у старовинному Китаї вже в епоху династії Чжоу існувала система бюджетування та її аудиту в державних органах влади. У древніх Афінах власники невеликих господарств самі проводили перевірку записів, а народне Зібрання контролювало доходи та витрати Держави. Римська імперія практикувала перевірку витрат бюджету цілим штатом аудиторів. Останні називалися квесторами, які відправляли свої звіти на заслуховування до Риму.

Слід також зазначити, що аудит виник саме як публічна форма контролю звітності (звідси і заслуховування на міських площах у старовинній Європі звітів васалів перед головним орендодавцем – сюзереном).

Цьому є причини – в аудиторі призначали грамотних осіб, які володіли навичками арифметики, вміли писати та читати, тобто були в суспільній драбині на щаблі поетів. Інші ж зацікавлені сторони повинні були слухати аудиторів. Тому практика публічного читання аудиторських звітів існувала до кінця 15 століття.

Реальним, так би мовити «прабатьком» професійного аудиту безумовно є Шотландія, а далі – Великобританія. Саме англійську модель в кінці 19 століття впровадили, а потім розвинули та певним чином трансформували американці.

Аудит вже як реальна професія виник у другій половині 19 століття. Розвиток залізничного сполучення, індустріалізація, створення корпоративних юридичних осіб – учасників ринку та врешті решт – створення самого ринку цінних паперів. Все це стало чинниками суспільного замовлення на професію незалежного контролера. Латинське слово «слухати» буквально стало синонімом майбутньої професійної діяльності.

У різних дослідників існують різні теорії виникнення аудиту як професійної діяльності. Узагальнюючи, всі ці першопричини можливо звести до такого:

- Розділилися інтереси тих, хто безпосередньо займається управлінням господарською діяльністю (менеджмент) та тих, хто інвестує кошти у таку діяльність (власники, інвестори, акціонери). Останні не бажали та й не могли покладатися на фінансову інформацію, що її створювали менеджери. Причина досить проста – достатньо часті банкрутства та шахрайство управлінського персоналу робили фінансові вкладення дуже ризикованими. Тому і виник попит на незалежного, чесного, об'єктивного фахівця «зі сторони», якому можна було довіряти. Це так би мовити *«теорія власника»*.

- Виник певний конфлікт інтересів між бажаннями власників та реальними можливостями і діями найманого менеджменту. Розглядаючи менеджмент як агентів власників, ця теорія вказує на потенційну роль незалежного від обох сторін аудитора, як на відповідного «третього суддю» у конфлікті інтересів між власниками та найманим менеджментом. В літературі ця теорія зустрічається під назвою *«теорія агентів»*.

• **«Теорія мотивацій»** базується на припущенні, що найманий менеджер, знаючи, що звітність обов'язково буде перевірена незалежним від нього професіоналом, матиме стимул для більш відповідального ставлення до процесів обліку та складання звітності.

Поважаючи всі означені вище теорії, на нашу думку все ж реальною причиною появи незалежного аудиту є виклики, що виникли у сфері економічних та соціальних відносин на зорі капіталізму. Ці виклики обумовлені таким :

1. Реальне відчуження (або деперсоніфікація) фінансового капіталу від його власника (інвестора) у часі та у просторі. Інвестор вже не бачить безпосередньо виробництва або торгівлі, а лише має на руках акції та річну фінансову звітність.
2. Роз'єднання між інвестором (власником, акціонером) і менеджментом. Поява найманого менеджменту одночасна з появою сумнівів щодо його чеснот або кваліфікації у власників капіталів.
3. Територіальне розгалуження бізнесу. Створення загальнонаціональних та транснаціональних кампаній, які працюють у різних країнах, з різною валютою та різними законами з оподаткування.
4. Виникнення ринку цінних паперів, як первинного, так і вторинного з одночасним зростанням ролі публічної фінансової звітності як єдиного та універсального джерела інформації для прийняття економічних рішень.

Саме це дозволяє виказати припущення, що першоосновою появи аудиту були Жадібність та Страх пересічного власника – учасника ринкових відносин. Ці дві рушійні сили, що спонукають людину до дій, особливо у економічних відносинах, при абсолютно не визначеному навколишньому ринковому середовищі та недовірою людини – власника до будь-якої інформації, які він сам не створював але яка зачіпає його економічні або майнові інтереси – це (на нашу думку) і породило феномен професійного аудиту.

Професійний аудит у своєму становленні пройшов декілька історичних етапів.

Перший етап. Це становлення професії. Зазвичай датою її виникнення визнають середину XIX століття (Великобританія – 1862 р. закон про кампанії, Франція – 1867 рік – закон про обов'язкові перевірки балансів акціонерних кампаній один раз на рік спеціальними ревізорами, які називалися «комісари по рахунках»). Поступово мета аудиту

трансформується від виявлення та виправлення помилок на оцінку дійсного фінансового стану та розміру прибутку підприємства.

Другий етап. На рубежі XIX – XX століття у світі спостерігаються такі явища, як: економічне зростання; створення транснаціональних кампаній; диверсифікація бізнесу за географічними або функціональними сегментами; початок стадії монополістичного капіталізму. Вперше у бухобліку з'являється консолідований баланс (1904 р.) Величезне зростання обсягів інформації вже не дозволяє аудиторам у розумні терміни та ціни здійснити суцільну перевірку. З'являється вибірковий аудит та завдяки Р.Монтгомері виникає теорія про необхідність перевірки аудитором системи внутрішнього контролю. В ці часи аудит у США починає розвиватися шляхом, відмінним від іншого світу.

Третій етап. Це початок регулювання професійної аудиторської діяльності. Світова економічна криза 1939-1933 рр. та як результат – масові банкрутства, дали поштовх для більш жорсткого порядку проведення аудиту. У Германії та США створюються органи загальнодержавного регулювання аудиту, які визначають випадки його обов'язкового проведення.

Четвертий етап. Це досить розгалужений за напрямками етап розвитку аудиту. Повоєнні роки та час відновлення економіки країн Європи, спонукають державні регуляторні органи більш детально регламентувати аудиторську діяльність. З'являються національні професійні об'єднання бухгалтерів (У Франції у 1945 р. діяльність Палати бухгалтерів-експертів та атестованих бухгалтерів регламентує Уряд) та національні стандарти аудиту. У 40-х роках XX століття нарешті чітко формулюється головна мета аудиту – висловлювання думки щодо достовірності фінансової звітності. Одночасно отримує подальший розвиток перевірка системи внутрішнього контролю, за якою приймається теза, що у разі ефективної системи внутрішнього контролю, вірогідність викривлень фінансової звітності є незначною а сама звітність є достовірною. Виокремлюється два види регулювання аудиторської діяльності: європейська, яка передбачає жорстке її регулювання урядом, та англо-американська, за якою аудитом опікуються виключно саморегульовані професійні організації бухгалтерів чи аудиторів. Збільшується частка супутніх аудиторських послуг в загальному обсязі аудиту, активно поширюється консалтинг.

І нарешті **п'ятий етап.** Виникає Міжнародний Комітет з аудиторської практики (ІАРС) у складі Міжнародної Федерації Бухгалтерів (ІФАС). Починається розробка Міжнародних стандартів аудиту (МСА).

Поступово, МСА почали використовуватися або як національні, або з деякими коментарями та незначними правками в різних країнах світу. Почалася ера інтернаціоналізації аудиторської професійної діяльності.

До речі, серед американських науковців з питань аудиту існує досить цікава градація етапів розвитку аудиторської діяльності. Перший етап називається як «підтверджуючий документальний аудит», а аудитор визнається як «собака-сторож». Бо на той час аудитор звертав увагу виключно на баланс, наявність активів, дебіторську заборгованість та кошти у касі та на рахунках банків. Другий етап визначається як «аудит, що базується на ризику» а аудитор отримує назву «собака-нишпорка». На цьому етапі аудитор починає застосовувати вибіркове дослідження, шукаючи викривлення у твердженнях фінансової звітності, та орієнтується на стан системи внутрішнього контролю. Багато уваги приділяється шахрайству з боку персоналу найманого менеджменту. І третій етап – період «системно-орієнтовного аудиту». Коли актуальність звітності дещо відходить на задній план, тоді стають актуальними професійні незалежні оцінки безперервності функціонування, можливості банкрутства, інвестиційної привабливості тощо. На цьому етапі аудитор стає «собакою-поводирем», який надає кваліфіковані поради як менеджменту, так і користувачам його звітів. Проте, незалежно від назви та кваліфікації етапів розвитку аудиту, він, як суспільно потрібна професія, давно склався і лише визначається разом із суспільством, зі шляхами та напрямками розвитку.

В Україні аудит як професія легалізувався у 1993 році, згідно прийнятого Верховною Радою Законом України «Про аудиторську діяльність». За цим законом була створена Аудиторська палата України (АПУ), на яку покладено відповідальність за розробку та впровадження у аудиторську практику певних правил роботи аудиторів та етичних засад їх професійної діяльності. В цій роботі Аудиторські палаті допомагала і Спілка аудиторів України (САУ), яка з 1994 року певний час об'єднувала у своїх лавах більше 2/3 всіх практикуючих аудиторів країни.

Практично з дня заснування АПУ намагалася запровадити стандарти аудиторської практики, запозичені з закордонних аналогів, насамперед зі стандартів аудиту Міжнародної Федерації Бухгалтерів (МФБ).

В зв'язку з тим, що на той час термін «стандарт» сприймався у буквальному розумінні, було вирішено документи, що регламентують

певні підходи до питань аудиторської практики, назвати «нормативами». До речі, термін «стандарт» (з англ. – *standard*) означає норму, зразок, мірило, а стандартизація є встановлення єдиних норм та вимог до чого не будь, а термін «норма» (з англ. – *norma*) означає правило, зразок, певну кількість. «Норматив» по суті є кількісна характеристика певної норми.

Виходячи з цього, термін «стандарти аудиту» більше підходить для регулювання професійної діяльності. Але на початку 90-х років АПУ ще не могла отримати офіційного дозволу від МФБ на застосування стандартів аудиту і було прийняте рішення про запровадження **національних нормативів України з аудиту (ННА)**, перше видання яких побачило світ наприкінці 1994 року.

Загальна кількість нормативів була обмежена – всього 7, серед яких були найважливіші (на думку тодішніх членів АПУ) на час становлення професійного аудиту в Україні. Це такі національні нормативи аудиту (ННА), як : ННА № 1 – Мета і завдання проведення аудиту; ННА № 2 – Договір на проведення аудиту; ННА № 3 – Основні принципи, які регулюють аудит; ННА № 8 – Аудиторські свідчення; ННА № 12 – Документальне оформлення аудиту; ННА № 13-Аудиторський висновок; ННА № 4 – Планування аудиту.

І вже тоді Держава, через регуляторні органи, намагалася встановити свої галузеві вимоги до аудиторів – у 1995 році Фондом Державного майна були затверджені «Роз'яснення стосовно здійснення аудиторських перевірок фінансового стану підприємств, що приватизуються, а в 1997 році Державна комісія з цінних паперів та фондового ринку затвердила перші «Вимоги щодо аудиторської перевірки відкритих акціонерних товариств та підприємств – емітентів облігацій».

Розвиток професійної аудиторської діяльності підштовхнув АПУ до розширення числа національних нормативів з аудиту. Досить актуальною стала і проблема дотримання практиками аудиту чітких етичних засад професійної діяльності. Тому в грудні 1998 року АПУ затвердила **Національні нормативи аудиту в Україні та Кодекс професійної етики аудиторів України**, які набрали чинності з січня 1999 року. В тексті цих нормативів було використано термінологію стандартів аудиту МФБ, проте у передмові було посилення, що під час тлумачення окремих положень ННА слід надавати переважне право законодавству та нормативно-правовим актам України.

Всього до складу ННА /у редакції 1998 року / включалося 32 нормативи, які групувалися за розділами; **Вступний матеріал** (ННА 1 – Вимоги ННА; ННА 2 – Основні вимоги до аудиту); **Відповідальність** (ННА 3-Мета та загальні принципи аудиту фінансової звітності, ННА 4-Договір на проведення аудиту; ННА 5 – Контроль якості аудиторських послуг; ННА 6 – Документальне оформлення аудиторської перевірки; ННА 7 – Помилки та шахрайство; ННА 8 – Перевірка дотримання підприємством вимог законодавчих та нормативно-правових актів України); **Планування** (ННА 9 – Планування аудиту; ННА 10 – Знання бізнесу клієнта; ННА 11 – Суттєвість та взаємозв'язок з ризиком аудиторської перевірки; **Внутрішній контроль** (ННА 12 – Оцінка системи внутрішнього контролю підприємства та ризику, пов'язаного з ефективністю її функціонування; ННА 13 – Аудит в умовах електронної обробки даних); **Аудиторські докази** (ННА 14 – Аудиторські докази; ННА 15 – Відношення аудитора до початкових залишків по рахунках обліку підприємства при першій аудиторській перевірці; ННА 16 – Аналітичні операції; ННА 17 – Вибіркова перевірка; ННА 18 – Аудит облікових оцінок; ННА 19 – Споріднені сторони; ННА 20 – Події, що мають істотний вплив на аудиторський звіт і відбуваються після укладення фінансової звітності підприємства та аудиторського висновку; ННА 21 – Концепція діючого підприємства; ННА 22 – Інформація, що надається аудиторів керівництвом підприємства); **Використання роботи інших фахівців** (ННА 23 – Використання результатів роботи іншого аудитора; ННА 24 – Врахування роботи фахівця внутрішнього аудиту; ННА 25 – Залучення експертів); **Аудиторські висновки та звіти** (ННА 26 – Аудиторський висновок; ННА 27-Інша інформація в документах, що стосуються перевіреної аудитором фінансової звітності підприємства); Окремі вимоги до аудиторських висновків та звітів (ННА 28 – Аудиторські висновки спеціального призначення; ННА 29 – Оцінка перспективної фінансової інформації); **Нормативи, які регулюють спеціальні умови проведення аудиту** (ННА 30 – Використання комп'ютерів в галузі аудиту; ННА 31 – Вплив системи електронної обробки даних на оцінку системи бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю; ННА 32 – Оцінка властивого ризику і ризику невідповідності внутрішнього контролю, їх вплив на незалежні процедури аудиторської перевірки).

Був одночасно оприлюднений і Кодекс професійної етики аудиторів України, який включав у себе такі важливі розділи, як: основні

засади етики аудитора, об'єктивність, вирішення етичних конфліктів, професійна компетентність, конфіденційність, податкова практика, закордонна діяльність, самореклама, незалежність, оплата за угодою і комісійні, несумісна з практикою аудиторів діяльність, грошові суми клієнтів, відносини з іншими аудиторами, реклама і пропозиція послуг.

Зміст Національних нормативів аудиту відображав і певні проблеми, що виявлялися у ході становлення професії. Так в ННА застосовувався термін «гарантія», що скоріше було не тільки неправильним перекладом з англійської терміна «впевненість», а відображало вимогу замовників аудиту, які очікували певних гарантій за результатами аудиторських перевірок.

Намагання впливати на аудиторів приводило до того, що один і той же замовник укладав угоду на перевірку по черзі з різними аудиторськими фірмами (особливо у разі конфліктів між власниками підприємства) що приводило до того, що наступний аудитор перевіряв висновок попередника. Тому в ННА 2 – Основні вимоги до аудиту з'явилося два важливих пункти, які відсутні у стандартах аудиту МФБ, а саме: **п. 20**, за яким аудиторів заборонялося складати офіційний висновок про якість аудиторської перевірки іншим аудитором, та **п. 21**, який забороняв аудиторів висловлювати думку в аудиторському висновку або у аудиторському звіті стосовно фактів чи подій, сутність яких визначає кримінальний або адміністративний Кодекси України. Таке визначення та оцінка визнавалася прерогативою судових органів.

Національні нормативи аудиту використовували вітчизняні незалежні аудитори з 1999 до 2001 року, коли АПУ отримала від МФБ дозвіл на переклад стандартів МФБ, які були оприлюднені під назвою «**Стандарти аудиту та етики. Видання МФБ 2001 р.**» та рекомендувалися АПУ до застосування в аудиторській практиці країни. Видання складалося з 40 стандартів та 14 Положень з міжнародної практики аудиту. В цих стандартах вже не застосовувався термін «аудиторська гарантія», а було використано термін «впевненість». З'явилися стандарти по спеціалізованих сферах та супутніх послугах. Уперше наведено процедури міжбанківського підтвердження та надано опис дій аудиторів за умов використання інформаційних комп'ютерних технологій, розгляду питань, пов'язаних з охороною довкілля та аудиторською перевіркою похідних фінансових інструментів. Стандарт

№240А – «Шахрайство та помилки» доповнився стандартом 240 – «Відповідальність аудитора за розгляд шахрайства та помилок під час перевірки фінансових звітів». З'явився стандарт 260 «Повідомлення інформації з питань аудиторської перевірки вищому управлінському персоналу» та стандарт 580 – «Пояснення управлінського персоналу», були ширше розписані аудиторські процедури, дано опис перевірки порівнюваних даних (стандарт 710) та інші суттєві редакційні та змістовні зміни і доповнення.

Цікаво, що стандарти з аудиту МФБ, які почали називатися міжнародними стандартами (МСА), існували поряд з національними нормативами аудиту (ННА), бо останні не було ані скасовано, ані призупинено їхню дію. Лише у 2003 році АПУ прийняла рішення про застосування в Україні Стандартів аудиту та етики Міжнародної Федерації Бухгалтерів (як Національні стандарти аудиту), офіційно відмінила дію Національних нормативів України з аудиту та Кодекс етики аудитора України і у 2004 році оприлюднила стандарти МФБ вже як національні.

В зв'язку з тим, що МФБ постійно вносить зміни у стандарти обліку та аудиту, АПУ у 2006 році видала новітню редакцію професійних стандартів, яка називалася «Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики». В них дещо змінилася як редакція, так і структура Кодексу професійної етики. Насамкінець у 2010 році Міжнародна федерація бухгалтерів (ІФАС) прийняла нову редакцію стандартів – «Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг», які АПУ прийняла як національні стандарти для вітчизняної аудиторської практики. Таким чином на сьогодні в країні міжнародні (а тепер вже якості національних українських) стандарти аудиту (в редакції МФБ 2012 р.) висвітлюють та регулюють базові питання професійної аудиторської діяльності. При цьому залишаються не без успіху намагання деяких органів державної виконавчої влади (НБУ, Нац.Комфінпослуг та перш за все НКЦПФРУ) взяти на себе регулювання аудиту в галузі, якою вони опікуються, насамперед за рахунок створення певних умов внесення до галузевих реєстрів аудиторських фірм, що штучно впливає на пропозицію аудиторських послуг на ринку аудиту. Таким чином реальне регулювання аудиторської діяльності в країні розпорошується по галузях.

Тести для самоперевірки.

1. Причиною появи професійного аудиту було:

- А) відокремлення менеджменту від власника;
- Б) світова економічна криза;
- В) поява олігархії;
- Г) промислова революція.

2. Стадія розвитку аудиту, що визначає аудитора як «нишпорку», це:

- А) системно орієнтовний аудит;
- Б) ризик орієнтований аудит;
- В) підтверджуючий аудит;
- Г) це не аудит взагалі.

3. В зарубіжних країнах аудиторська діяльність регулюється:

- А) прецедентним правом та рішеннями суду;
- Б) рішеннями Уряду;
- В) рішеннями громадських професійних організацій;
- Г) всім вищепереліченим.

4. Регулювання аудиторської діяльності в Україні здійснюють:

- А) Аудиторська палата України;
- Б) Верховна Рада України;
- В) органи державної виконавчої влади;
- Г) Всі вищеперелічені.

5. Аудитори України у своїй практиці зобов'язані застосовувати:

- А) стандарти аудиту та кодекс професійної етики ІФАС;
- Б) національні нормативи аудиту та національний кодекс етики аудитора;
- В) стандарти GAAP;
- Г) інструкції та методичні вказівки органів фінансового контролю України.

Відповідь: 1А, 2Б, 3В, 4Г, 5А.

Розділ 1.2. Місія та сутність аудиту в сучасному суспільстві

Словник.

Місія – відповідальне доручення, роль.

Сутність – внутрішні основа, зміст, суть чого.

Невпевненість – тверда віра у щось, відсутність сумнівів у чомусь.

Для розуміння питання місії аудиту в сучасному суспільстві слід розуміти, а яке ж воно, це суспільство. На нашу думку сьогоденне Суспільство, особливо його бізнес частину, досить влучно характеризують два шведські доктори економічних наук, які визнані світовим вченим загалом. Це Й.Ріддерстрале та К.А. Нордстрем. Зокрема у своїй праці «Караоке капіталізму» (видання 2004 р. Баланс Бізнес Букс, Дніпропетровськ) вони досить вірно відмічають що... «Сучасне суспільство формується славетним тріо у складі: технологій, інститутів та цінностей. Зміни зробили ненормальне нормою. Економіка «мильної бульбашки» відкрила дорогу подвійній економіці. Наразі успіх – це вивчення екстремальних відхилень. Корпорації втратили контроль. Сучасні компанії стоять перед загрозою війни на два фронти: вони стали заручниками таланту та знаходяться в облозі споживача.

...Переможці знають, що успіх створюється мудрістю і щоб залишитися конкурентоспроможними, вони ставлять перед іншими перепони у вигляді нових, принципово відмінних вимог.

...Усі соціальні організації мають базуватися на принципах довіри. Незалежно від того, чи вони представляють національні держави, футбольні клуби чи комерційні компанії. Довіра не тільки сприяє співробітництву, але і зменшує витрати на контакти та моніторинг. Однак **багато сучасних компаній та організацій є фабриками страху, а не храмами довіри**. І ще цікава цитата від відомих вчених. «**Чим ефективніше стає машина ринкового капіталізму, тим на нижчі прибутки нам слід розраховувати**».

Сучасне капіталістичне суспільство базується на невизначеності та на невпевненості у найближчому майбутньому. Це його повсякден-

ня. Неочікувані раптові банкрутства компаній з сторічною історією, які ще вчора були взірцем надійності та стабільності; раптове падіння ринку нерухомості; банкрутство економік цілих країн, населення яких донедавна безтурботно тишилося умовам життя; зростання цін та зменшення доходів; навіть крах диктаторських національних режимів – все це обличчя та сутність сучасного суспільного життя. Поширення інформаційних технологій, мережа Інтернету призвело до незвично високої ціни на інформацію, особливо на правдиву інформацію.

І дійсно, сьогодні те, що знає одна особа, не обов'язково буде знати інша, навіть якщо обидві одночасно сидять в Мережі. Відповідно зростає ціна на інсайдерську інформацію. В сучасному світі той, хто узнає перший та узнає більше – той переможець (щоправда тимчасовий). Різноманіття однорідної інформації породжує сумніви у її правдивості. Сумніви викликають страх. А Страх – це зворотній бік Жадібності. Як ми вже вказували раніше, Наполеону приписують вираз, що для людини у комерції існують дві протилежні рушійні сил Жадібність та Страх. Жадібність як у матеріальному сенсі, так і у психологічному (хочеться жити краще, яскравіше, подорожувати, тощо). Страх – можна не тільки не досягти мрії витратившись на сам процес досягнення, але і втратити те, чого вже досяг та маєш. Ось чому люди, які мають акції однієї компанії як продають свої цінні папери, так і купують аналогічні. Бо одні вважають (на підставі інформації, яку мають), що краще або менше втратити, або трохи, але хоча б щось заробити, а другі – на підставі тієї ж інформації, що слід швидко купити акції, поки інші не прознали про їх значно більшу (як вони думають) цінність, ніж ринкова.

Все це базується на сучасній інформаційній невизначеності та невпевненості, що існують та продукуються у суспільстві. Особливо це стосується як пересічних, так і інституційних інвесторів.

За таких умов, як відмічали вище Ріддерстрале та Нордстрем, довіри до прямих джерел інформації та їх носіїв немає. Потреба хоча б у її підтвердженні ще одніми носіями чи джерелами – актуальна, як ніколи. І тут у пригоді став професійний незалежний аудит.

Ознаки довіри, а значить і наступної впевненості у правдивості інформації, можна сформулювати таким чином (табл. 1.1.).

Безумовно, це не виключний перелік критеріїв, але з огляду на нього може стати зрозумілим, звідки виникла довіра (а значить і суспільна потреба) до професійного аудиту.

Чим відрізняється професійний аудитор від пересічного акціонера або інвестора, або навіть державного ревізора? **Перша перевага** – ау-

Таблиця 1.1

**Критерії суспільної довіри до інформації
щодо суб'єкта господарювання**

<i>Менше довіри</i>	Критерії або чинники	<i>Більше довіри</i>
Службова особа підприємства, Низько кваліфікований працівник чи особа	Носій інформації	Зовнішній перевіряючий Висококваліфікований фахівець
Неформальна (чутки, статті у пресі чи у Інтернеті)	Формат інформації	Офіційний документ з печаткою або офіційна заява
Фізична особа	Рівень джерела інформації	Орган державної влади Юридична особа
Працівник підприємства	Особа, що інформує	Незалежний від підприємства фахівець
Офіційна (публічна) інформація	Конфіденційність	Конфіденційна інформація
Незрозуміла (незнайомі терміни та незрозумілий формат надання)	Зрозумілість інформації	Зрозумілі терміни, зрозумілі способи створення та розкриття
1–2 джерела	Кількість джерел даних	Більше трьох джерел

дитор адміністративно незалежний від об'єкта перевірки і до того ж якість його роботи перевіряється з боку громадського професійного об'єднання таких же фахівців. *По-друге*, аудитор володіє професійними навичками та знаннями, якими не володіє користувач інформації. *По-третє*, аудитор здійснює перевірки у чіткій відповідності до встановлених стандартів та принципів професійної етики, за порушення вимог яких він може втратити роботу. *По-четверте* – аудитор інакше мотивований, ніж найманий менеджмент або власники підприємства. Відносно суспільства або третіх осіб як менеджмент, так і власники,

більш мотивовані на приховування або перекручення інформації про реальний стан справ. Аудитору навпаки, вигідно сказати про реальний стан справ (об'єктивність), бо цим він захищає інтереси як власника, так і суспільства. Як наслідок – це професія буде мати попит в суспільстві і, відповідно, доходи. В іншому аспекті менеджмент, який завідомо знає, що звітність яку він склав, буде перевірятися незалежним від нього фахівцем, мотивований зробити таку звітність найбільш точною та адекватною фактичному стану речей. *По-н'яте*, інформація аудитора має високий рівень конфіденційності бо призначена виключно для конкретних замовників аудиту – користувачів результатами їхньої перевірки. Публічна інформація від аудиторів носить вкрай загальний характер.

Вказані переваги і сприяли тому, що аудитор був затребуваний суспільством саме як *чинник збільшення довіри* до інформації а значить – до зменшення інформаційної невизначеності та збільшення довіри. Як результат – зменшення невпевненості та страху.

В сучасному суспільстві існує безліч різноманітних конфліктів інтересів. Не уникли їх і аудитори.

Фінансова звітність у сучасному суспільстві мабуть єдиний вид інформації про результати господарської діяльності, який широко доступний будь якій зацікавленій особі. Користувачі фінансової інформації очікують, що укладачі фінансової звітності були чесні та об'єктивні під час її складання. Але, природно, у них існують побоювання отримати від звітності хибну інформацію. Ці побоювання викликані тим, що між укладачами та користувачами фінансової звітності існує конфлікт інтересів. Він ґрунтується на думці, що укладачі звітності (як і користувачі) можуть мати певні упередження. І це унеможливує апіорі абсолютну довіру до звітності. Здійснюючи аудит, професіонали виконують декілька функцій, з яких дві – найголовніші і сприймаються користувачами. Перша – збирання та оцінка даних, необхідних для підтвердження повноти, реальності та арифметичної точності тверджень фінансової звітності. Друга – перевірка відповідності формування та розкриття даних у фінансовій звітності загальним принципам обліку, задекларованим до дотримання та використання укладачами звітності.

Проте, аудиту, як і будь-якій іншій формі контролю, притаманні певні обмеження. Ніякий аудит не може надати абсолютної гарантії щодо достовірності фінансової звітності. Не перевелися шахраї у менеджменті, які можуть талановито та майстерно викривлювати з

корисливою метою дані фінансової звітності. Існує вірогідність, що ніякий ревізор чи аудитор не знайде такі викривлення чи перекручення. Певні невідповідності можуть з'явитися від невірної обробки даних або від неправильного вибору чи застосування принципів обліку. Західна облікова практика передбачає не один, а декілька способів обліку однієї угоди. Окрім цього застосування тих, чи інших процедур обліку та контролю залежать від суб'єктивних уподобань та рішень менеджменту. Тому аудитор залишається лише збирати відповідні та достатні докази, які мають не доказову, а переконливу силу. У МСА усіх редакцій завжди була вказівка на можливість невиявлення навіть суттєвих невідповідностей у фінансовій звітності. При цьому МСА завжди декларували тезу, що аудитор надає користувачеві фінансової звітності високий, але не абсолютний рівень впевненості. Так виник конфлікт інтересів, відомий у західному суспільстві, як «розрив очікувань». Аудиторам відомі обмеження аудиту звітності, але про такі обмеження невідомо більшості суспільства. Хибно визнаючи викривлену звітність причиною банкрутства, суспільство певним чином нижче, чим насправді, оцінює якість роботи аудиторів та пред'являє останнім дуже завищені вимоги. Це і призводить до «розриву очікувань». Професійні організації бухгалтерів та державні регуляторні органи Заходу намагаються боротися з таким станом справ шляхом як роз'яснення технології аудиторської перевірки, так і прийняття відповідних норм та професійних правил проведення аудиту. Але поки що цей конфлікт інтересів існує і навіть посилюється.

Слід вказати і на сучасну тенденцію збільшення змістовності аудиторського висновку та розширення предмету аудиторської уваги. Професійний аудит не може стояти осторонь викликів часу і повинен реагувати на зміни у бізнес середовищі, і тим паче, реагувати на зміни інтересів до суб'єктів господарювання з боку суспільства. З огляду на неминучі процеси глобалізації у світі, в МСА з'явилися положення з міжнародної практики аудиту, які стосуються міжбанківського підтвердження, розгляду екологічних питань у ході аудиту фінансової звітності, електронної комерції та її впливу на аудит звітності.

На сьогодні, за умов ринкових економічних відносин та певної ліберизації соціально-політичних відносин, зменшення державного регулювання, професійний незалежний аудит поки що залишається суспільно визнаним інструментом надання впевненості та зменшення інформаційної невизначеності для всіх учасників ринку.

В Україні означених вище проблем поки що не спостерігається. Реального ринку цінних паперів не існує, а чисельність учасників

біржових торгів не перевищує декількох сотень. Фінансова звітність господарських корпоративних товариств доступна на сайті Національної комісії з цінних паперів та фондового ринку України. Проте її прагматична цінність низька, бо там відсутні розгорнуті обґрунтування виду аудиторського висновку, які в житті є суто конфіденційними. І у суспільній свідомості фінансова звітність в країні ще не набула тієї ваги та значущості, як на Заході. Поки що більшу вагу має інсайдерська інформація та офіційні дані державних регуляторних органів. Тому вітчизняний аудит певною мірою страждає від відсутності реального суспільного попиту на свої послуги.

Однак, попри труднощі росту та проблеми розвитку, **незалежний професійний аудит виконує свою історичну місію – надає певного рівня впевненості щодо перевірених даних, чим створює підставу для прийняття рішень.**

Приклади.

Приклад 1. Користувач звітності завжди приймає рішення про свої майбутні дії. Тому так би мовити «розумному або достатньо кваліфікованому» користувачеві достатньо отримати надійну інформацію про минуле та сьогодення, щоб оцінити перспективи майбутнього та прийняти відповідне економічне рішення стосовно власного капіталу. Перевірений аудитором фінансовий звіт не може бути беззаперечно точним хоча б тому, що ніхто, навіть кваліфікований бухгалтер, не в змозі передбачити наслідки багатьох невизначених майбутніх подій. Тому фінансова звітність буде неточною тою мірою, якою вона залежить від непередбачуваних подій.

Приклад 2. Принципи бухгалтерського обліку, прийняті на Заході, передбачають декілька варіантів ведення обліку одного і того ж господарського факту. Це і декілька способів оцінки запасів, варіантів розрахунку амортизації, варіантів оцінки грошових потоків та вартості бізнесу тощо. Жодне облікове видання або навіть проста логіка не в змозі надати перевагу тому чи іншому способу обліку. Таким чином дуже гнучкі принципи обліку дозволяють менеджменту впливати на інформацію, яку вони оприлюднюють. При цьому як аудитори, так і менеджмент (зокрема бухгалтери) цілком природно можуть розійтися

в думках щодо доцільності чи правомірності застосування того чи іншого принципу обліку.

Приклад 3. Наприклад, соціоутворююче акціонерне товариство придбало чотири ялинки, які прикрасили та встановили на площі у центрі міста перед офісом. Всі акціонери, партнери по бізнесу та фіскальні державні службовці і аудиторі бачили ці ялинки. Після новорічних свят ялинки прибрали та списали. Вартість кожної з ялинок – 50 000 грн. Проте у фінансовій звітності 200 000 грн. не знайдуть відображення, бо ці активи не приносять економічної вигоди. Але у бухгалтерському обліку ці активи будуть відображені, особливо у обліку управлінському, бо ці активи були списані за рахунок прибутку. От у аудитора і виникає проблема та певний конфлікт з бухгалтером із визначенням або інтерпретацією такої ситуації та її впливу на твердження фінансової звітності.

Тести для самоперевірки.

1. Місія аудиту в тому, щоб:

- А) викрити злочинів та шахраїв серед менеджменту;
- Б) виправити помилки бухгалтера у звітності;
- В) оцінити ефективність роботи менеджменту;
- Г) зменшити інформаційну невизначеність та підвищити впевненість користувачів звітності.

2. Сутність аудиту полягає:

- А) у задоволенні інтересів усіх власників;
- Б) у стимулюванні найманого менеджменту до чесної роботи;
- В) у незалежній оцінці правдивості та точності тверджень звітності;
- Г) у забезпечення безпеки бізнесу.

3. Обмеження, притаманні професійному аудиту, полягають у:

- А) неможливості здійснювати слідчі дії відносно посадових осіб;
- Б) вірогідності невиявлення навіть суттєвих невідповідностей у звітності;

- В) обмеженості у розмірах гонорару та часу перевірки;
- Г) залежності від власника об'єкта перевірки.

4. Перевага аудитора перед державними фінансовими контролерами це:

- А) професійна незалежність від замовників аудиту;
- Б) фінансова незалежність від замовників аудиту;
- В) непідпорядкованість державним органам влади;
- Г) переваг немає.

5. Аудитор дає користувачеві аудиторського звіту (висновку):

- А) високий рівень впевненості у достовірності тверджень звітності;
- Б) низький рівень впевненості щодо чесності бізнес партнерів об'єкта перевірки;
- В) середній рівень впевненості щодо можливості шахрайства менеджменту;
- Г) абсолютний рівень впевненості щодо безперервності функціонування об'єкта перевірки.

6. Причиною «розриву очікувань» у професійному аудиті є:

- А) бажання замовників аудиту отримати від аудиторів абсолютно точну та достовірну інформацію;
- Б) неможливість оцінити складність роботи аудитора;
- В) умовна невідповідність обсягів тексту аудиторського звіту вартості аудиту;
- Г) відсутність у аудиторському звіті переліку конкретних менеджерів, винних у помилках або у шахрайстві.

7. Що лежить в основі бажання пересічного власника замовити незалежну аудиторську перевірку фінансової звітності його акціонерного товариства:

- А) сумніви (з огляду на спосіб життя) щодо чесності керівництва;
- Б) неупевненість у кваліфікації менеджменту;
- В) побоювання втратити інвестовані власні гроші;
- Г) все вище перелічене.

Відповіді: 1Г, 2В, 3Б, 4А, 5А, 6Г.

Розділ 1.3. Організація аудиту за кордоном та в Україні

Словник.

Аудиторська фірма – одноосібний аудитор – приватний підприємець, юридична особа у будь – якій організаційній формі.

Аудитор – відповідно сертифікована особа, яка здійснює аудит.

Аудиторська група – усі аудитори та інші працівники аудиторської фірми, що беруть участь у конкретній аудиторській перевірці.

Атестація (сертифікація) аудиторів – визнання кваліфікаційної придатності фізичної особи на заняття аудиторською діяльністю.

Лицензування аудиту – визначене законодавчо надання дозволу на офіційне надання аудиторських послуг.

Організація – добре запланована, продумана побудова, внутрішня дисципліна.

Партнер аудиторської фірми – у західній практиці зазвичай це посада, на якій один з власників аудиторської фірми безпосередньо керує аудиторською діяльністю або окремими її напрямками (перевірками).

Регулятор аудиторської діяльності – орган державної законодавчої або виконавчої влади, який встановлює правила здійснення аудиторської діяльності та вимоги до формату результатів аудиту.

Організація аудиту в Україні і за кордоном має суттєві відмінності. Вони викликані історичними особливостями розвитку країн, ментальністю та історичними традиціями організації бізнесу, обліку та контролю. Не останню роль грає і мова, семантичний зміст якої інтерпретується по-різному при перекладі. Слід враховувати і той факт, що аудит за кордоном має суттєву історичну практику (з 1853р.), тому у суспільства склалося розуміння необхідності аудиту та методів його здійснення в контексті національних бізнесових практик. В Україні ж аудит легалізовано лише у 1993 р., коли ні країна, ні суспільство взагалі не мали історичного досвіду капіталістичної економіки та ринкових відносин, а контроль існував виключно у державній формі.

І в Україні, і на Заході існує два види суб'єктів аудиторської діяльності – приватно практикуючий аудитор – фізична особа та аудиторська фірма. Остання за правовою та організаційною формою поділяється на приватне підприємство та партнерство (в Україні – господарське товариство).

Відмінностями фірм є те, що західні фірми – це бухгалтерські фірми, які зокрема надають і аудиторські послуги. В Україні – це аудиторські фірми, які можуть надавати і бухгалтерські послуги. Тобто в нашій країні аудиторські фірми більш сконцентровані саме на аудиті, ніж на бухобліку або оподаткуванні.

Структура аудиторської фірми.

Безумовно дуже важко якимось чином виділити типову структуру західної аудиторської фірми, бо кожна з них може мати безліч варіантів структур, тому і не існує двох однакових фірм. Одні мають філії за кордоном країни дислокації, інші спеціалізуються на різних видах діяльності замовників тощо. Проте особливістю західної (а зараз і східної) аудиторської фірми є її пірамідальна структура. В основі піраміди – значна кількість недостатньо досвідчених співробітників з невисокою професійною кваліфікацією. Їх реальна кількість коливається залежно від характеру перевірки (або обсягу роботи). Проте серед нижчого рівня піраміди персоналу є і досить досвідчені фахівці, але їх кількість незначна. Весь цей перший рівень фахівців можна кваліфікувати як «співробітники».

На другому рівні пірамід – «керуючі». Керуючий відповідає за всі напрямки роботи, тому що він очолює аудиторську групу. Аудиторська група формується для конкретної перевірки або напрямку роботи. До її складу входять як досвідчені співробітники так і менш досвідчені фахівці – залежно від складності замовлення. Керуючий здійснює планування роботи групи, розставляє виконавців по ділянках та напрямках перевірки, розподіляє обов'язки виконавців, контролює якість роботи, терміни її виконання, витрати на перевірку, інформує партнера фірми про всі значні події, що трапилися в ході роботи. Керуючий повинен мати достатній професійний досвід щоб забезпечити відповідність перевірки вимогам технічних стандартів та Кодексу професійної етики. Зазвичай керуючий групою готує звіти керівництву з всіх питань практики аудиту – від пропозицій щодо документування до змін у програмі перевірки. Керуючий підпорядкований партнеру.

На вищому рівні пірамід персоналу західної аудиторської фірми стоїть партнер. Партнер є головним відповідальним за звітність, що перевірялась та за результати аудиту. Тобто партнер відповідає за контакти з замовником, за планування аудиту, за всі рішення щодо обсягу роботи, за стратегію перевірки, за аудиторській висновок (звіт). Зазвичай партнер підписує від імені аудиторської фірми аудиторський звіт. Останнім часом в аудиторських фірмах почали призначати додаткового партнера (якого напр. У США називають «узгоджуючий партнер»), який по суті здійснює контроль за якістю аудиторських послуг. Таким чином, по мірі підвищення по щаблях такої піраміди, чисельність співробітників аудиторської фірми зменшується, а рівень кваліфікації та професіоналізму – підвищується.

Так би мовити «типова структура» західної аудиторської фірми така: 1-2 партнери, 3-5 керівників, 5-7 аудиторів та фахівці – не аудиторів, обслуговуючий офісний персонал. Окрім цього обов'язковими атрибутами аудиторської фірми є власний офіс (декілька офісів у регіоні або поза його межами), власний сайт, наявність страхування професійних ризиків.

В Україні організація аудиторської фірми дещо інша. По-перше, якщо за кордоном найменша за чисельність аудиторська фірма як мінімум має у своєму штаті 10-15 працівників, то в Україні середня чисельність фірми потроху наближається до трьох осіб. Тому побудувати «піраміду персоналу» просто неможливо. Середня українська аудиторська фірма має наступну структуру. Директор (посада – директор, генеральний директор, президент, залежно від амбіцій, бо у вітчизняному класифікаторі посад відсутня посада «партнер»). Зазвичай це мажоритарний власник фірми (йому належить не менше 70% статутного капіталу фірми). Він несе відповідальність за всі аспекти діяльності аудиторської фірми та повністю керує процесом аудиту – від контактів з замовником до підписання аудиторського звіту.

Директор безпосередньо керує аудиторами та фахівцями, що не мають сертифіката аудитора. Тому оргструктура української фірми дворівнева, що зменшує перспективи службового зростання працівників. Страхування професійних ризиків, власні сайти з інформацією про фірму поки що не набули масового розповсюдження серед вітчизняних аудиторів. Безумовно, є і інші варіанти, наближені до західного типу організації фірми, але їх поки що досить мало у загальному обсязі вітчизняних суб'єктів аудиту і вони не є визначальними.

Види аудиторів.

В цілому всіх аудиторів виділяють у три великі групи: незалежні професійні аудиторів, внутрішні аудиторів, аудиторів державного сектора економіки (державні аудиторів).

Незалежних аудиторів часто називають зовнішніми аудиторами. Це з точки зору відношення до об'єкта перевірки. Зазвичай зовнішні незалежні аудиторів перевіряють публічну фінансову звітність для задоволення інформаційних потреб власників, інвесторів, кредиторів або державних регуляторних органів. За це зовнішні аудиторів отримують від замовника аудиту (часто це безпосередньо об'єкт перевірки) відповідну грошову винагороду.

Внутрішні аудиторів працюють у штаті підприємства, де і проводять аудит. На відміну від аудиторів зовнішніх їхня професійна незалежність визначається не відсутністю будь-яких зобов'язань чи фінансової зацікавленості у замовникові, як у зовнішніх, а визначається їхнім статусом у системі управління підприємства.

Державні аудиторів працюють як штатні працівники у державних органах законодавчої та виконавчої влади усіх рівнів. Існує дуже велика кількість різних груп державних аудиторів, які охоплюють, як діяльність самих державних відомств, так і використання державних коштів цими відомствами.

Слід зазначити, що на практиці між різними групами аудиторів існує як певна взаємозалежність та взаємодія, так і певний конфлікт інтересів.

Види аудиторської діяльності.

У спеціальній та науковій літературі досить велике розмаїття видів аудиту. При цьому їх види (за назвою) можуть відрізнятися залежно від національних особливостей або традицій. Не відстала від Заходу і Україна. В нашій країні визнають такі види аудиту: аудит фінансової звітності, супутні аудиторські послуги, «комплаєнс-аудит», екологічний аудит, енергетичний аудит, «електроаудит», аудит сертифікаційний, аудит кадровий, аудит ефективності, тощо. У США виокремлюють аудит фінансової звітності, операційний аудит, аудиторське обслуговування та інше. На нашу думку, найбільш доцільно використовувати класифікацію за міжнародними стандартами МФБ, за якими всі аудиторські послуги поділяють на такі великі групи: а) аудит та огляд історичної фінансової інформації; б) завдання з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації, в) супутні послуги (Рис. 1. 1).

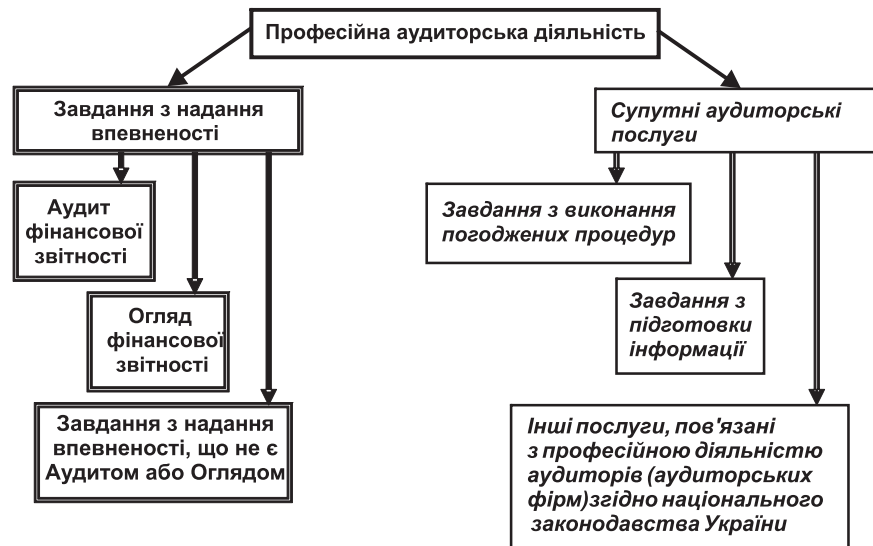


Рис. 1.1. Види аудиту за МСА

Аудит та огляд історичної фінансової інформації включає:

- Аудит фінансової звітності.
- Огляд фінансової звітності.
- Огляд проміжної фінансової звітності.
- Аудит фінансової звітності банків.
- Аудит похідних фінансових інструментів.
- Аудит фінансової звітності, складеної відповідно до концептуальних основ спеціального призначення.
- Аудит окремих фінансових звітів та певних елементів, рахунків або статей фінансового звіту.
- Завдання з надання звіту щодо узагальненої фінансової звітності.

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

- Перевірка прогнозної фінансової інформації,
- Перевірка заходів контролю в організації, що надає послуги.

До супутніх послуг за МСА входять:

- Завдання з виконання узгоджених процедур стосовно фінансової інформації,
- Завдання з підготовки інформації для фінансової звітності.

По суті, стандарти аудиту МФБ поділяють аудит на два

великих видів: Надання впевненості (аудит, огляд, інші завдання) та Супутні послуги.

Аудиторська палата України, з огляду на вимоги МСА, прийняла власний перелік послуг, які можуть надавати замовникам вітчизняні суб'єкти аудиторської діяльності (рішення АПУ від 27.09.2007 № 182/5), а саме:

1. Завдання з надання впевненості

1.1. Аудит історичної фінансової інформації, зокрема фінансової звітності.

1.2. Огляд історичної фінансової інформації, зокрема фінансової звітності.

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

- оцінка (перевірка) ефективності (відповідності) системи внутрішнього контролю (аудиту);
- оцінка (перевірка) ефективності (відповідності) використання виробничих потужностей;
- оцінка (перевірка) ефективності (відповідності) функціонування системи управління;
- оцінка (перевірка) ефективності (відповідності) системи матеріального стимулювання та оплати праці персоналу;
- оцінка (перевірка) ефективності (відповідності) систем управління персоналом;
- оцінка (перевірка) ефективності (відповідності) інформаційних систем (технологій);
- оцінка (перевірка) ефективності систем інформаційної безпеки діяльності підприємств;
- оцінка (перевірка) ефективності (відповідності) систем корпоративного управління;
- оцінка відповідності діяльності підприємства вимогам законодавства (податкового, митного, господарського та ін.);
- оцінка (перевірка) відповідності управлінських рішень або окремих господарських операцій вимогам законодавства;
- економічні експертизи (зокрема судова за наявності відповідної атестації судового експерта);
- оцінка вартості активів (зокрема незалежна за наявності кваліфікаційного свідоцтва оцінювача);
- оцінка (тестування) надійності системи бухгалтерського обліку;

- оцінка (тестування) відповідності рівня професійних знань персоналу, задіяного у фінансово-господарській діяльності;
- здійснення на замовлення розрахунків (економічний, фінансовий, стратегічний та інші види аналізу) для оцінки стану та результатів господарської діяльності;
- перевірка прогнозу фінансової інформації;
- інші завдання, які виконуються як завдання з надання впевненості.

2. Супутні послуги, визначені Міжнародними стандартами супутніх послуг

2.2. Завдання з виконання погоджених процедур стосовно фінансової інформації.

2.3. Завдання з підготовки фінансової інформації.

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

3.1. Ведення бухгалтерського обліку.

3.2. Складання фінансових звітів.

3.3. Відновлення бухгалтерського обліку.

3.4. Консультації з питань бухгалтерського обліку та фінансової звітності:

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

3.5. Консультації з питань системи внутрішнього контролю.

3.6. Консультації з питань оподаткування, зокрема з організації податкового обліку та податкової звітності.

3.7. Складання податкових декларацій та звітів.

3.8. Консультації з питань застосування інформаційних технологій.

3.9. Консультації з інших питань управління та ведення бізнесу:

- правове забезпечення прийняття (або результатів прийняття) управлінських рішень щодо зміни форм власності, форм господарювання, функцій власності, легітимності окремих господарських операцій тощо;

- організаційне забезпечення управління – структуризація, реструктуризація, перебудова, розробка нової системи обліку, внутрішнього контролю, внутрішнього аудиту, управління в цілому, розробка внутрішніх інструкцій для посадових осіб, внутрішніх стандартів корпоративного управління тощо;
- інформаційного забезпечення управління – консультування з питань вибору програмних продуктів або технічної бази з автоматизації обліку та внутрішнього контролю (аудиту), розробка схем документообороту, форм внутрішніх документів і напрямів інформаційних потоків у системі управління; проведення тренінгів, семінарів з питань обліку, оподаткування, правового забезпечення та організації управління, безпеки бізнесу тощо;

- управління грошовими потоками, інвестиційної політики.

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

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

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

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

4. Організаційне та методичне забезпечення аудиту

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

4.2. Проведення професійних тренінгів для практикуючих аудиторів.

4.3. Здійснення заходів з контролю якості аудиторських послуг.

Як бачимо, перелік аудиторських послуг досить значний. При цьому аудиторські послуги охоплюють практично весь спектр питань управлінської практики. Саме ці послуги мають право надавати та надають на практиці українські аудитори та аудиторські фірми. Більш детально про види, предмет, завдання кожного з видів аудиторських послуг викладено у розділі 10 підручника.

Організація ринку аудиторських послуг. Сертифікація. Ліцензування, Регулювання.

Щоб стати аудитором, легалізувати відповідний вид бізнесу та утриматися на цьому ринку послуг, слід пройти декілька етапів. Взагалі ці етапи поділяють на такі: сертифікація аудитора (у західній практиці – атестація), ліцензування, постійне підвищення кваліфікації. Закордонна аудиторська практика визнає певні назви професійної діяльності. Це «присяжний бухгалтер», «присяжний внутрішній аудитор» та «присяжний аудитор інформаційних систем». За українською аналогією термін «присяжний» цілком можливо розуміти як «сертифікований, незалежний».

В країнах ринкової економіки сертифікацію здійснює та чи інша саморегульована професійна громадська організація бухгалтерів та аудиторів. В Україні такого немає. Сертифікацію здійснює недержавний орган – Аудиторська палата України (*надалі по тексту – АПУ*). В деяких країнах у іспитах на отримання атестата присяжного бухгалтера беруть участь представники місцевої виконавчої влади, які на далі будуть видавати атестованій особі ліцензію на професійне надання бухгалтерських послуг.

Наприклад, у США присяжний внутрішній аудитор атестує громадська організація – Міжнародний Інститут Внутрішніх Аудиторів. Сертифікат внутрішнього аудитора засвідчує кваліфікацію особи але не передбачає видачі ліцензії на практичну діяльність. Це тому, що роботодавці, наймаючи сертифікованого внутрішнього аудитора зараховують останнього у штат фірми, де він і працює як співробітник такої фірми.

В США у 1979 р. була створена атестаційна комісія для визначення професійної придатності для отримання атестату «присяжного аудитора по інформаційним системам» (CISA). Програма CISA видає професійне свідоцтво, проте воно дещо відрізняється, наприклад від ліцензії штату.

В Україні сертифікацію всіх вітчизняних аудиторів поки що здійснює АПУ. Є два види сертифіката – сертифікат аудитора та сертифікат аудитора банків. До 2002 року існувало ліцензування приватних аудиторів та аудиторських фірм, яке здійснювало теж АПУ. Після відміни ліцензування аудиторської діяльності, АПУ запровадило Реєстр аудиторів та аудиторських фірм України. Свідоцтво про внесення до цього Реєстру надає право аудитору здійснювати професійну діяльність на ринку аудиту в країні. Внутрішніх аудиторів сертифікує Гільдія про-

фесійних внутрішніх аудиторів України, але цей сертифікат видають виключно членам цієї професійної організації. Сертифікація аудиторів інформаційних систем, як і самі такі аудитори, в Україні відсутня.

Регулятори аудиту.

Регулювання професійної аудиторської діяльності здійснюється через встановлення випадків обов'язкового аудиту згідно з чинним законодавством; через запровадження стандартів аудиторської роботи та кодексу професійної етики; через вимоги до аудиторських фірм.

Регуляторами виступають як державні органи виконавчої влади, так і саморегульовані професійні об'єднання фахівців – бухгалтерів чи аудиторів. Західна практика свідчить, що такі питання, як вимоги до аудиторських фірм, розробка стандартів перевірки, упровадження етичних норм роботи, сертифікація та підвищення кваліфікації, перевірка внутрішньої системи контролю за якістю аудиторських послуг у межах аудиторської фірми – ці питання мають вирішувати національні саморегульовані професійні організаціям бухгалтерів та аудиторів. Так, у США цими питаннями опікується найпотужніша громадська організація – Американській Інститут дипломованих присяжних бухгалтерів (AICPA). В країні існує ще 5 національних відповідних організацій. Всі вони у свого часу розробили та прийняли до виконання так звані «загально прийнятні стандарти аудиторської діяльності» (GAAS). До цього додано Положення про аудиторські стандарти (SAS).

Міжнародний Інститут Внутрішніх Аудиторів (IIA) також прийняв власні професійні стандарти та етичний кодекс. Певний вплив на зміст стандартів мають і державні органи та суди. Так у США Комісія з цінних паперів та біржам (SEC) досить активно трактує стандарти, особливо щодо певних та конкретних процедур перевірки фінансової звітності аудиторами. Використовуючи прецедентну практику багато судів в США у разі конфліктів за участю аудиторів спирались на стандарти або безпосередньо самостійно їх трактували. Головне бухгалтерське Управління США (GAO) видало власні «Загально прийнятні державні стандарти аудиторської діяльності: для аудиту державних організацій, програм, діяльності та функцій» (у професійному середовищі вони називаються «Жовта Книга»). Ці стандарти обов'язкові як аудиторам державних організацій, так і недержавним установам та неурядовим та некомерційним організаціям. Вони практично поєднують стандарти AICPA та IIA. Міжнародна Федерація Бухгалтерів (IFAC) постійно розробляє та поновлює власні стандарти аудиту, остання

редакція яких називається «Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг». МФБ дуже активно просуває свої стандарти, особливо на теренах країн колишнього СРСР та східної Європи.

У Європі діє досить відома міжнародна організація бухгалтерів – АССА. Це, по суті міжнародний неформальний навчальний заклад, який відомий своєю системою сертифікації професійних бухгалтерів, що досить високо котирується у світі, особливо в Азії.

В Україні безпосередньо регулюють аудиторську діяльність Верховна Рада України (через прийняття відповідних законодавчих актів), органи державної виконавчої влади : Національний Банк України (НБУ), Національна Комісія з цінних паперів та фондового ринку України (НКЦПФРУ), Національна Комісія з регулювання ринку фінансових послуг України (НКРРФПУ) – шляхом ведення галузевих реєстрів аудиторських фірм та встановленням вимог до формату та змісту аудиторських висновків (звітів), Аудиторська палата України (АПУ). Остання є недержавним органом. Але, з огляду на законодавство України, а саме – на Закон України «Про аудиторську діяльність» (надалі – Закон), рішення АПУ (згідно зі ст.19 Закону) обов'язкові до виконання всіма суб'єктами аудиту. Через включення або виключення до Реєстру аудиторів та аудиторських фірм АПУ здійснює доступ на ринок професійних послуг, або робить це через встановлення умов включення до Реєстру. Виключення з Реєстру АПУ здійснює через розгляд скарг на суб'єктів аудиту або через перевірку наявності системи внутрішнього контролю якості професійних послуг. Окрім цього АПУ, згідно зі ст.12 Закону, здійснює сертифікацію аудиторів, затверджує стандарти аудиту, затверджує програми підготовки аудиторів, веде Реєстр, здійснює контроль за дотриманням аудиторами та аудиторськими фірмами вимог Закону, стандартів аудиту, норм професійної етики, організує контроль за якістю аудиторських послуг, регулює взаємовідношення між аудиторами (аудиторськими фірмами) у процесі аудиторської діяльності. Тобто, формально не являючись офіційним регулятором ринку аудиту в Україні, фактично АПУ є таким органом. Тому на сьогодні частка ринку аудиту або окремих його суб'єктів має високу ступінь залежності від уподобань або інтересів конкретних членів АПУ, де визначальну роль у рішеннях має особистий «людський фактор» членів палати. Згідно із Законом України «Про аудиторську діяльність» до складу АПУ делеговано 10 осіб від професійної аудиторської спільноти (через обрання на загаль-

ноукраїнському з'їзді), та 10 осіб від органів державної виконавчої влади (по одній особі від: НБУ, НКЦПФРУ, НКРФПУ, Державної служби статистики, Державної фінансової інспекції, Мінфіну України, Мінекономіки, Мін'юсту, Державної податкової служби / зараз – Міндоходів та зборів/, Рахункової палати України). Слід відмітити відсутність підзвітності або підпорядкованості АПУ будь-кому та відсутність органу громадського нагляду за аудитом, як це прийнято у демократичних країнах.

Умовою легалізації аудиторської фірми в Україні є: володіння аудиторами не менше 70% статутного капіталу; наявність у штаті фірми хоча б одного аудитора; директором фірми має бути аудитор; аудиторська фірма повинна мати свідоцтво про внесення до Реєстру аудиторів та аудиторських фірм АПУ. Це принципово співпадає з зарубіжною практикою легалізації аудиторських фірм.

У країнах Європи зазвичай 1-2 загальнонаціональні професійні організації бухгалтерів, які розділяються на бухгалтерів приватного та державного секторів економіки. Значимо, що сертифікований бухгалтер або аудитор у європейській країні обов'язково повинен бути членом однієї з національних професійних організацій. Це досить сильно дисциплінує фахівців, створює керованість професійним загалом та дозволяє реально впливати на учасників ринку професійних бухгалтерських та аудиторських послуг. У США обов'язковість членства у професійній бухгалтерській чи аудиторській організації не задекларована. Проте користувачі ринку професійних послуг завжди надають перевагу саме членам професійних об'єднань. Це пояснюється в основному двома факторами: перший – член професійної організації обов'язково має більш високу кваліфікацію, бо він має як можливість так і обов'язок безперервно вдосконалювати свої знання (напр. АІСРА щорічно проводить до 600 семінарів, конференцій, тренінгів для своїх членів); по-друге, професійна організація контролює якість послуг своїх членів та захищає їхні професійні інтереси перед суспільством. Така практика дає суттєві переваги бухгалтеру або аудитору – члену професійної організації, перед іншими своїми колегами по фаху. До того ж, сертифікати міжнародних або великих національних об'єднань бухгалтерів (аудиторів) неформально дають певні преференції щодо працевлаштування як у національних юрисдикціях, так і за кордоном або у транснаціональних кампаніях чи фірмах. На жаль, в Україні членство у професійній організації необов'язкове і аудитор може бути одночасно членом всіх можливих професійних об'єднань.

Сучасні тенденції організації професійної аудиторської діяльності.

Слід вказати на певні зміни у сприйнятті організації незалежного аудиту в Західному суспільстві. Ці зміни викликані зростаючою кількістю фактів шахрайства великих національних та особливо – транснаціональних компаній з фінансової звітністю, складеною за Міжнародними стандартами обліку та стандартами звітності МФБ, раптових банкрутств та невисокою якістю професійного аудиту великих транснаціональних та національних аудиторських фірм. Спочатку США приймають закон Сарбейнза-Окслі, за однією з вимог якого зовнішні аудиторі зобов'язані надавати висновок про ефективність та надійність системи внутрішнього контролю емітента фінансової звітності. Це стало певним прикладом і для Європи та іншого світу. Потім, за низкою Директив ЄС, розпочинається упровадження зовнішнього контролю за ефективністю внутрішніх систем контролю за якістю аудиторських послуг в аудиторських фірмах. На додаток до цього встановлюється вимога щодо організації органу незалежного від фаху суспільного нагляду за аудиторською діяльністю. Такі органи організуються або під патронатом національного Мінфіну або Мін'юсту чи Кабміну тієї або іншої країни. Останнім часом у західному суспільстві зростає занепокоєння монополізацію ринку аудиторських послуг великими транснаціональними фірмами (так звана «велика четвірка») і виникають пропозиції щодо демонополізації аудиту. При цьому традиційно у західному суспільстві відповідальність за аудит несуть професійні громадські організації. Це саморегульовані об'єднання фізичних осіб-аудиторів або бухгалтерів або аудиторів та аудиторських (бухгалтерських) фірм. Інколи членами таких організацій в деяких країнах стають і користувачі аудиторських послуг – банки, концерни та страхові компанії, великі виробничі та торгові об'єднання (так зване «некомерційне партнерство»). Такі організації здійснюють сертифікацію кандидатів у професійні бухгалтери та аудиторі, яка визнається як суспільством, так і державою та бізнесом; регулярно організують підвищення кваліфікації своїх членів та контролюють якість послуг, що ними надаються; проводять наукові дослідження у сферах обліку та аудиту та широко пропагують спеціальність в суспільстві. Зазвичай таких організацій в країні 1-2 (в США та в Україні їх 5). При цьому в більшості країн аудитор (бухгалтер) повинен обов'язково бути членом професійної організації, що цілком природно з огляду на функції таких об'єднань. Перелік міжнародних, великих національних та ук-

раїнських професійних об'єднань бухгалтерів та аудиторів наведено у Реєстру аудиторських фірм АПУ.

Думається, що наша країна цей в найближчому майбутньому буде відповідати міжнародній практиці організації незалежного професійного аудиту в сучасному суспільстві.

Приклади.

Приклад 1. Якщо українська аудиторська фірма бажає надавати професійні послуги з обов'язкового аудиту фінансової звітності акціонерних товариств, то вона може претендувати на це за таких умов: наявність свідоцтва АПУ про внесення до реєстру аудиторів та аудиторських фірм; наявність свідоцтва АПУ про зовнішню перевірку системи внутрішнього контролю за якістю аудиторських послуг; наявність у штаті фірми не менше 3-х сертифікованих аудиторів; свідоцтво Національної комісії з цінних паперів та фондового ринку України (НКЦПФРУ) про внесення аудиторів, що можуть перевіряти звітність господарських товариств, до відповідного реєстру Комісії; наявність поліса зі страхування професійних аудиторських ризиків; наявність офісу та сайту фірми. В проекті – наявність свідоцтва НКЦПФРУ про те, що керівник фірми і хоча б один з аудиторів фірми пройшли навчання за програмою НУЦПФРУ щодо аудиту фінансової звітності. З 1994 по 2008 р. для того ж аудиту звітності господарських товариств було достатньо лише мати спочатку ліцензію, а потім – лише свідоцтво АПУ про включення до реєстру аудиторів та аудиторських фірм.

Тести для самоперевірки.

1. Щоб перевірити фінансову звітність української кредитної спілки, аудиторській фірмі необхідно:

- А) мати свідоцтво про внесення до Реєстру аудиторів та аудиторських фірм АПУ;
- Б) мати свідоцтво про внесення аудитора фірми до Реєстру аудиторів Національної комісії з регулювання ринку фінансових послуг України;
- В) мати угоду з кредитною спілкою пор проведення обов'язкового аудиту її звітності;
- Г) Все вищеперелічене.

2. Типовий склад працівників аудиторської фірми повинен бути наступним:

- А) директор (партнер), фахівці з обліку, аудитор;
- Б) директор (партнер), головний аудитор, аудитори, фахівці з обліку;
- В) директор (партнер), головний аудитор, аудитори, фахівці з обліку, обслуговуючий персонал;
- Г) директор (партнер), головні аудитори (керівники групи), аудитори, фахівці з обліку, юрист, фахівець з маркетингу, фахівець з ІТ, обслуговуючий персонал.

3. Щоб мати право на аудит фінансової звітності українських акціонерних товариств, аудиторська фірма повинна:

- А) мати у своєму штаті не менше 3 аудиторів;
- Б) мати офіційний офіс (приміщення) та власний сайт;
- В) мати страхування професійних ризиків;
- Г) все вище перелічене;

4. В Україні перевірка тверджень фінансової звітності, що надається до державних регуляторних органів виконавчої влади, є:

- А) оглядом;
- Б) аудитом;
- В) супутніми послугами;
- Г) іншими професійними послугами.

5. Оцінка ефективності системи внутрішнього контролю, це:

- А) аудит;
- Б) огляд;
- В) завдання з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом;
- Г) інші професійні послуги.

6. Здійснення аудитором для замовника консолідації фінансової звітності, це:

- А) огляд;
- Б) завдання з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом;
- В) інші професійні послуги;
- Г) супутні послуги.

7. Складання аудитором податкової звітності за замовника, це:

- А) надання впевненості, що не є аудитом або оглядом;

- Б) огляд;
- В) аудит;
- Г) інші професійні послуги.

8. Здійснення заходів з контролю якості аудиторських послуг, це:

- А) супутні послуги;
- Б) огляд;
- В) послуги з методичного забезпечення аудиту;
- Г) аудит.

9. Підготовка аудитором фінансової інформації для зборів акціонерів, це

- А) надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом;
- Б) аудит;
- В) супутні послуги;
- Г) огляд.

10. Ведення аудиторською фірмою бухгалтерського обліку за замовника («аутсорсінг»), це:

- А) послуги з методичного забезпечення аудиту;
- Б) аудит;
- В) супутні послуги;
- Г) інші послуги.

11. До консультаційних аудиторських послуг відносяться:

- А) перевірка прогнозової інформації;
- Б) оцінка ефективності інформаційної безпеки;
- В) проведення професійних тренінгів для бухгалтерів замовника;
- Г) все вищеперелічене.

12. Оцінка аудитором ефективності управління персоналом замовника, це:

- А) надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом;
- Б) аудит;
- В) супутні послуги;
- Г) інші послуги.

Відповіді: 1Г, 2Г, 3Г, 4Б, 5Г, 6Г, 7Г, 8В, 9В, 10Г, 11В, 12А.

Розділ 1.4. Принципи аудиту

Словник.

Принцип – основне, вихідне положення вчення, науки; переконання; основна особливість будь-якого пристрою.

Концепція – система поглядів на будь-що, головна думка.

Постулат – базове положення, допущення, що приймається без доказів.

Професійна аудиторська діяльність базується на загально людських морально-етичних принципах. Це пояснюється самою місією аудиту у суспільстві, яка бажає довіряти аудиторам. Принципи аудиту лежать в основі всієї теорії аудиторської діяльності та практично впливають на практику аудиту, через прийняті спільнотою аудиторів технічні стандарти та Кодекс професійної етики. В професійній мові аудиторів виокремлюють так звані «фундаментальні принципи», які у свою чергу впливають на концепції та постулати аудиту.

До фундаментальних принципів аудиту сьогодні відносять:

- Чесність
- Об'єктивність
- Професійна компетентність
- Належна ретельність
- Конфіденційність
- Етика професійної поведінки
- Стандарти надання послуг

Ці принципи корелюють з загальними концепціями аудиту, до яких відносять:

- а) **етику поведінки,**
- б) **професійну незалежність,**
- в) **професіоналізм,**
- г) **доказовість,**
- д) **точність подання.**

У свою чергу концепції породжують певні постулати професії, які впливають на структуру та зміст технічних стандартів аудиту. До таких постулатів зазвичай відносять:

- Можливість конфлікту інтересів
- Виключність аудиторської діяльності
- Професійні зобов'язання
- Верифікацію
- Внутрішній контроль та його ефективність
- Достовірність минулих даних в майбутньому.

І вже через постулати формуються технічні стандарти та концептуальна основа аудиту, перш за все аудиту фінансової звітності. Розглянемо все це детальніше.

Отже – фундаментальні принципи.

Чесність (*інколи перекладається ширше, як порядність*). За цим принципом професійний аудитор повинен бути відвертим та чесним під час надання професійних послуг.

Об'єктивність. Професійному аудитору слід бути справедливим та не дозволяти впливу чи появи пересуду або упередженості, конфлікту інтересів або впливу інших осіб, що зашкодить об'єктивності його професійного судження.

Порядність передбачає не просто чесність, але й ведення справ згідно із чинним законодавством. Принцип об'єктивності зобов'язує всіх професійних аудиторів бути справедливими, інтелектуально чесними і вільними від конфлікту інтересів.

Професійні аудитори виконують багато різних функцій та повинні демонструвати свою об'єктивність за різних обставин. Професійні аудитори виконують завдання щодо складання звітності і консультують з оподаткування та надають інші послуги управлінському персоналу. Інші професійні аудитори складають фінансові звіти як підлеглі, надають послуги з внутрішнього аудиту та обіймають посади пов'язані з фінансовим менеджментом в промисловості, торгівлі, державному секторі та в сфері освіти. Вони також займаються навчанням і підвищенням кваліфікації тих, хто намагається стати професійними аудиторам. Незалежно від своїх послуг і функцій, професійним аудиторам слід захищати порядність своїх професійних послуг та зберігати об'єктивність у своїх судженнях.

При виборі ситуацій та методів роботи, на які необхідно звернути особливу увагу з точки зору етичних вимог щодо об'єктивності, слід належним чином розглянути зазначені нижче фактори.

- Професійні аудитори стикаються з ситуаціями, які передбачають можливість здійснення на них тиску. Такого роду тиск може знизити об'єктивність професійних аудиторів.

- Неможливо передбачити всі ситуації, в яких може виникати такий тиск, і забезпечити рекомендації на всі ці ситуації. При встановленні стандартів для визначення відносин, що можуть завдати шкоди об'єктивності аудитора або виявляються шкідливими, слід керуватися здоровим глуздом.
- Слід уникати відносин, що дозволяють пересуду, упередженості або впливу інших осіб знижувати об'єктивність.
- Професійні аудитори зобов'язані забезпечити дотримання персоналом, який надає професійні послуги, принципу об'єктивності.

Професійні аудитори не повинні приймати або пропонувати подарунки або розваги чи преференції, які ймовірно могли б усвідомлюватися як такі, що здійснюють значний та неналежний вплив на їх професійне судження або на професійне судження осіб, з якими вони ведуть справи. В різних країнах існують неоднакові уявлення про те, що вважається надмірним подарунком або пропозицією про розваги чи преференції, але професійним аудиторам слід уникати обставин, які можуть завдати шкоди їх професійній репутації.

Професійна компетентність та належна ретельність. Професійному аудитору слід надавати професійні послуги з належною ретельністю, компетентністю та старанністю; **він несе постійний обов'язок з підтримки професійних знань та навичок** на рівні, необхідному для надання замовнику або роботодавцю переваг, пов'язаних з використанням професійних послуг компетентної особи, що спирається на сучасні досягнення у практиці, законодавстві та методах роботи.

Професійні аудитори не повинні удавати, що вони мають досвід або експертні знання, якими насправді не володіють.

Професійну компетентність можна поділити на дві різні фази.

(а) Досягнення рівня професійної компетентності

Досягнення рівня професійної компетентності вимагає високих стандартів загальної освіти, за якою повинна слідувати спеціальна освіта,

(б) Збереження рівня професійної компетентності

- Збереження рівня професійної компетентності потребує постійного стеження за останніми подіями в аудиторській професії, зокрема за відповідними національними та міжнародними положеннями з аудиторського обліку і аудиту та за іншими відповідними нормативними актами і законодавчими вимогами.

- Професійний аудитор (аудиторська фірма) повинен прийняти програму, покликану забезпечити контроль якості для надання професійних послуг згідно з відповідними національними та міжнародними положеннями.

Конфіденційність.

Професійному аудитору слід дотримуватись конфіденційності інформації, отриманої у процесі надання професійних послуг та не слід використовувати або розголошувати таку інформацію без належних та визначених повноважень, особливо якщо відсутнє юридичне або професійне право та обов'язок розкриття цієї інформації. Професійні аудитори зобов'язані дотримуватись конфіденційності інформації про справи замовника та роботодавця, отриманої при наданні професійних послуг. Обов'язок із забезпечення конфіденційності залишається в силі і після припинення відносин між професійним аудитором та його замовником або роботодавцем.

Професійний аудитор повинен завжди дотримуватись конфіденційності, за винятком випадків, коли йому надано особливі повноваження з розкриття інформації або якщо є юридичне або професійне право чи обов'язок розкриття цієї інформації.

Професійні аудитори повинні забезпечити, дотримання конфіденційності їх підлеглими та особи, які надають консультації або допомогу.

Конфіденційність стосується не тільки розкриття інформації. Вона також вимагає, щоб професійний аудитор, який одержує інформацію під час надання професійних послуг, не використовував, не удавав використання цієї інформації для особистої вигоди або вигоди третьої сторони.

Професійний аудитор має доступ до великого обсягу конфіденційної інформації про справи замовника або роботодавця, яка не надається іншим представникам громадськості. Тому професійний аудитор повинен бути надійним і без дозволу не розкривати інформацію іншим особам. Це не стосується розкриття такої інформації з метою належного виконання обов'язків професійного аудитора відповідно до професійних стандартів.

В інтересах суспільства та аудиторів слід визначити професійні стандарти конфіденційності та надати рекомендації щодо характеру та обсягу обов'язків відносно конфіденційності, а також обставин, за яких дозволяється або вимагається розкривати інформацію, отриману при наданні професійних послуг.

Однак, слід визнати, що конфіденційність інформації передбачає статутне або неписане право, і тому докладні етичні вимоги щодо конфіденційності залежатимуть від особливостей законодавства кожної країни з організацій-членів МФБ. Прикладами факторів, які мають розглядатися під час ухвалення рішення про те, чи можна розкривати конфіденційну інформацію, є такі випадки, коли є дозвіл на розкриття інформації. Якщо замовник або роботодавець дає дозвіл на розкриття інформації, слід розглянути інтереси всіх сторін, в тому числі третіх сторін, інтереси яких можуть постраждати у разі розкриття інформації.

Професійна поведінка.

Професійний аудитор повинен діяти таким чином, щоб це відповідало добрій репутації професії, повинен утримуватись від будь-якої поведінки, яка могла б завдати цій репутації шкоди. Зобов'язання утримуватись від будь-якої поведінки, яка могла б завдати шкоди репутації професії, вимагає, щоб організації-члени МФБ у ході розробки стандартів етики розглядали обов'язки професійного аудитора щодо замовників, третіх сторін, інших аудиторів, працівників, роботодавців та населення в цілому.

Час від часу професійні аудитори стикаються із ситуаціями, в яких виникає конфлікт інтересів. Такі конфлікти можуть виникати з багатьох причин, починаючи від відносно тривіальної дилеми до крайніх випадків шахрайства та аналогічної незаконної діяльності. Неможливо навіть спробувати скласти детальний та вичерпний контрольний перелік ситуацій, в яких може виникнути конфлікт інтересів. Професійний аудитор повинен постійно пам'ятати про фактори, що спричиняють конфлікт інтересів, і бути напоготові. Слід зазначити, що відкрита розбіжність думок професійного аудитора та іншої сторони сама по собі не є етичною проблемою. Проте факти та обставини в кожному випадку потребують детального вивчення зацікавленими сторонами.

Кодекс професійної етики визнає, що окремі фактори іноді виникають у тих випадках, коли обов'язки професійного аудитора можуть суперечити внутрішнім або зовнішнім вимогам. Отже:

- ◆ може існувати загроза тиску з боку контролюючої особи, управлінського персоналу, директора або партнера; або у випадках, коли відносини носять сімейний або особистий характер, це також може обумовити можливість тиску на них. Справді, варто не допускати виник-

нення відносин або інтересів, що можуть негативно вплинути, завдати шкоди або загрозувати порядності професійного аудитора;

- ◆ до професійного аудитора можуть звернутися з проханням діяти всупереч технічним та/ або професійним стандартам;

- ◆ може виникнути проблема, пов'язана з лояльністю професійного аудитора відносно його вищого керівника, з одного боку, і стандартів професійної поведінки, з іншого;

- ◆ конфлікт може виникнути у разі опублікування хібною інформації, яка вводить в оману, що може бути вигідною роботодавцю або замовнику та вигідною або невигідною для професійного аудитора в результаті її опублікування.

Застосовуючи норми етичної поведінки, професійні аудитори можуть зіткнутися з проблемою визначення того, що є неетичною поведінкою або з проблемою вирішення етичного конфлікту. За наявності серйозних етичних проблем професійні аудитори повинні дотримуватись політики, прийнятої в організації, в якій вони працюють, для вирішення цих конфліктів. Якщо така політика не допомагає вирішити проблему, слід розглянути такі варіанти:

- ◆ обговорити конфлікт з безпосереднім керівником. Якщо участь безпосереднього керівника не допомагає вирішити проблему і професійний аудитор вирішує звернутися до управлінського персоналу вищого рівня, то безпосереднього керівника слід повідомити про таке рішення. Якщо виявиться, що безпосередній керівник втягнутий у конфлікт, професійний аудитор повинен звернутися з цією проблемою до управлінського персоналу вищого рівня. Якщо безпосереднім керівником професійного аудитора є генеральний директор (або особа, яка займає еквівалентну посаду), то наступним рівнем для обговорення проблеми може бути виконавчий комітет, рада директорів, директори, які не є виконавчими, опікуни, управлінський комітет партнерів або акціонерів;

- ◆ звернутися за конфіденційними порадами та консультаціями до незалежного консультанта або відповідної професійної організації аудиторів, щоб одержати уяву про можливі заходи;

- ◆ якщо етичний конфлікт продовжує існувати після використання усіх рівнів внутрішньої перевірки, професійний аудитор у крайньому випадку може не мати іншої альтернативи, у разі серйозних проблем (наприклад, шахрайства), як відмовитися від виконання завдання та направити доповідню відповідному представнику цієї організації.

Крім того, у деяких країнах місцеві закони, нормативні акти або професійні стандарти можуть передбачати, щоб про певні серйозні

проблеми повідомлялось зовнішньому органу, такому як правоохоронний орган або орган нагляду.

Будь-який професійний аудитор, що обіймає керівну посаду у аудиторській фірмі, повинен прагнути, щоб в організації, в якій він працює, було встановлено політику, спрямовану на вирішення конфліктів.

В аспекті етики аудитора слід стисло зупинитися на **професійній незалежності** від замовника або інших користувачів результатами аудиту. Кодекс етики надає концептуальну основу, побудовану на певних принципах, для визначення, оцінювання та реагування на загрози незалежності. Концептуальна основа встановлює принципи, які члени групи з надання впевненості, фірми та мережевої фірми, мають застосовувати, щоб визначити загрози незалежності, оцінити значущість цих загроз та, якщо загрози не є явно незначними, визначити та вжити застережних заходів для усунення загроз чи зменшення їх до прийнятного рівня. Для визначення, яких застережних заходів вживати, необхідне судження. Деякі застережні заходи можуть ліквідувати загрозу, інші – знизити до прийнятного рівня. Кодекс професійної етики вимагає від членів групи з надання впевненості, фірми чи мережевої фірми застосування принципів до конкретних обставин, що розглядаються.

Концептуальний підхід до незалежності.

Незалежність вимагає:

а) **незалежності думки** – це така спрямованість думок, яка дає можливість надати висновок без будь-якого впливу, що може ставити під загрозу професійне судження, і діяти чесно з об'єктивністю та професійним скептицизмом;

б) **незалежності поведінки** – це уникнення фактів та обставин, настільки суттєвих, що розсудлива та поінформована третя сторона, знаючи всю відповідну інформацію, в тому числі вжиті застережні заходи, обґрунтовано дійшла би висновку, що чесність, об'єктивність чи професійний скептицизм фірми, члена групи з надання впевненості знаходяться під загрозою.

Вживання слова «незалежність» поза контекстом може створювати непорозуміння. Взятє окремо слово може призвести користувачів або замовників аудиту до припущення, що особа, яка здійснює професійне судження, має бути вільною від усіх економічних, фінансових та інших відносин. Це неможливо, оскільки кожен член суспільства має стосунки з іншими особами. Тому значущість економічних, фінансових та

інших стосунків також слід оцінювати з огляду на те, що розсудлива та поінформована третя сторона, знаючи всю відповідну інформацію, обґрунтовано вважатиме неприйнятним. Багато різних обставин чи збіг обставин можуть мати відношення до цього, тому, відповідно, неможливо визначити кожну ситуацію, яка створює загрози для незалежності, та визначити відповідні пом'якшувальні заходи, яких слід вжити. Крім того, характер завдань з надання впевненості може бути різним і тому можуть існувати різні загрози, що вимагає вживання різних застережних заходів. Отже, концептуальна основа, яка вимагає від фірм та членів груп з надання впевненості визначати, оцінювати та вирішувати проблеми загрози для незалежності, а не просто дотримуватися конкретних правил, що можуть бути довільними, служить інтересам громадськості. Більш детально про етичні принципи аудиту викладено у розділі 2.4.

Технічні стандарти.

Професійний аудитор повинен надавати професійні послуги згідно з відповідними технічними і професійними стандартами. В основі стандартів аудиторської практики знаходяться постулати теорії аудиту. При цьому аудитор не повинен бездумно користуватися як постулатами, так і технічними стандартами. Слід завжди враховувати обставини місця, часу, умови замовлення. **В основі технічних стандартів аудиту фінансової звітності лежать дев'ять тісно пов'язаних між собою, постулатів :**

1. Можливий конфлікт інтересів;
2. Аудит як виключний вид діяльності;
3. Професійні обов'язки;
4. Професіоналізм;
5. Доказовість;
6. Можливість верифікації;
7. Внутрішній контроль та його ефективність;
8. Цінність попередніх даних;
9. Точність та послідовність.

Стисло зупинимося на кожному з них.

1. **Можливий конфлікт інтересів.** За цим постулатом завжди існує певний конфлікт між аудитором та керівництвом об'єкта перевірки. В середині 70-х років минулого століття, західне суспільство стикається з масовими фактами хабарництва та незаконними виплатами бонусів менеджменту. З огляду на це враховуючи, що конфлікт інтересів існує завжди, аудитори почали в ході кожної перевірки

звітності обов'язково здійснювати процедури щодо виявлення помилок чи перекручень у даних звітності. Відповідно перевірки стали більш дорогими для замовника, а масштаб їх суттєво збільшився. Так з'явився так званий «професійний скептицизм» аудитора, за яким аудитор не повинен заздалегідь вважати що у звітності обов'язково існують суттєві помилки чи перекручення, проте він не повинен вважати, що їх там не може бути взагалі. Ця проблема вирішується за рахунок об'єктивності аудитора в ході процесу збору необхідних, достатніх та відповідних даних.

2. Аудит як виключний вид діяльності. За цим постулатом, перевіряючи фінансову звітність, аудитор повинен діяти виключно саме як аудитор. У цьому випадку інші аудиторські послуги (консультації, рекомендації) повинні сприйматися як вторинні по відношенню до аудиту.

3. Професійні обов'язки. Важлива сторона цього постулату в тому, що аудитори несуть відповідальність не тільки перед безпосереднім замовником перевірки, а і перед третіми особами (інвестори, кредитори, акціонери) та суспільством в цілому. Інколи це створює певні проблеми з огляду на різні інтереси різних користувачів фінансової звітності та аудиторським звітом.

4. Професіоналізм. Західна аудиторська практика передбачає, що аудитор повинен почати перевірку до кінця фінансового року. Чим більше аудитор збере попередньої інформації, тим краще він зможе спланувати свою роботу, що вигідно як аудитору, так і замовнику. Зазвичай аудитор виконує частину перевірки за декілька тижнів або за місяць до кінця фінансового року. В цьому випадку аудитор робить попередній аналітичний огляд на проміжну дату та оцінює ефективність системи внутрішнього контролю, перевіряє залишки на окремих рахунках бухгалтерії. Надалі це дає можливість аудитору обрати найбільш ефективну програму перевірки тверджень фінансової звітності.

5. Доказовість. Головне завдання аудитора – зібрати та оцінити достатню кількість репрезентативних даних для створення чіткої логічної бази для прийняття рішення. Окрім цього висновки аудитора матимуть під собою беззаперечне доказове підґрунтя, що зменшує конфлікт між менеджментом та аудиторами.

6. Можливість верифікації. За цим постулатом верифікація є можливістю збору інформації з будь-якого питання та її оцінка по прийнятних для цілей аудиту критеріям. Згідно з цим аудитор вивчає не всі дані, а лише достатню їх кількість, тобто вибірково. При цьому

аудитор, знаючи, що абсолютно надійні докази отримати неможливо, враховує ризик прийняття помилкового рішення.

7. Внутрішній контроль та його ефективність. На цьому постулаті базується перевірка аудиторами ризику неефективності системи внутрішнього контролю у замовника (або об'єкта) перевірки. Вважається, що ефективна система внутрішнього контролю зменшує до прийнятного рівня вірогідність помилок та шахрайства персоналу системи управління. За рахунок добре організованої та ефективної системи внутрішнього контролю аудитор може значно зменшити процедури верифікації.

8. Цінність попередніх даних. Цікавий, як для української аудиторської практики постулат. Згідно з цим, якщо немає інших доказів, то інформація визначена у ході перевірки як достовірна у минулому, буде достовірною і у майбутньому. Аудитори несуть відповідальність за свої висновки, які зроблені на основі даних, які були їм доступні на момент прийняття рішення. Тому аудитори певною мірою захищені від корегувань даних «заднім числом». Цей постулат певним чином знімає проблему достовірності вхідних залишків на рахунках бухгалтерії, яку не перевірялися аудитором за період, що передує звітному.

9. Точність та послідовність. Це постулат, що найбільш піддається західними критиками роботи бухгалтерів та аудиторів. Він передбачає таке: послідовне дотримання вимог концептуальної основи фінансової звітності призводить до точного подання та розкриття фінансового стану та результатів господарських операцій. Щодо цього постулату, прийнятого на початку 80-х років минулого століття, і досі йдуть наукові та громадські дискусії. На сьогодні сформувалися три думки: 1) фінансова звітність точна, тому що вона відповідає принципам концептуальній основі (або стандартам) звітності; 2) фінансова звітність надана у повній формальній відповідності концептуальній основі, тому вона точна; 3) фінансова звітність точна, не дивлячись на невідповідність концептуальній основі. Ці протиріччя певним чином поступово знімаються через розповсюдження у світі міжнародних стандартів фінансової звітності МФБ.

Реалізація вказаних вище постулатів здійснюється на практиці через застосування технічних стандартів аудиторської практики. В Україні далеко не всі постулати реалізуються на практиці. Але упровадження Аудиторською палатою України Міжнародних стандартів аудиту МФБ поступово створює можливість реалізації теоретичних положень світового аудиту і в нашій країні.

Більш докладно про технічні стандарти аудиту викладено у розділі 2.3.

Приклади.

Приклад 1. Відповідно до норм Кодексу професійної етики МФБ та з урахуванням вітчизняної підприємницької практики, вітчизняним суб'єктам аудиту не слід:

- мати стосунки з персоналом замовника з приводу приховування або викривлення реальних розмірів об'єктів оподаткування (*наприклад*, виконувати завдання які передбачають прямо чи непрямо викривлення реального розміру об'єкту оподаткування, розробку схем щодо ухилення від сплати податків, виправляти документи та облікові записи в ході поновлення обліку тощо);
- користуватися складною ситуацією у замовника (конфлікти інтересів між засновниками, конфлікти з податковими або іншими фіскальними органами, інше) з метою нав'язування власних професійних чи інших послуг (*наприклад*, пропонувати свої послуги за «владнання» справ з податковою інспекцією чи іншими правоохоронними органами; гарантувати посадовим особам написання аудиторського висновку у в їхніх власних інтересах тощо);
- використовувати як критерій думки або суб'єктивні судження замовника (його персоналу, власника) без офіційного їх узгодження та фіксації в робочих документах (Програма перевірки, угода, плани перевірки тощо) як критерії для аудиторських оцінок, що застосовуються (*наприклад*, у висновках чи робочих документах посилається на думку засновника об'єкта перевірки чи на думку посадової особи такого об'єкта);
- не приймати упереджено докази, що надає замовник (його персонал) або треті сторони, якщо ні що формально не свідчить про наявність фальсифікацій або обману чи помилок по суті наданих доказів (документи, реєстри обліку, звітність, довідки від контрагентів, пояснення персоналу, тощо, *наприклад*, не можна аудиторів не приймати та не враховувати надані замовником документи ґрунтуючись на власних підозрах, хоча формально ніщо не свідчить про нелегітимність або відсутність доказової та юридичної сили таких документів);
- надавати оцінку подіям, фактам або діям посадових осіб замовника, або діям третіх осіб, з обвинувачуваного характеру та з класифікацію таких подій чи фактів з точки зору порушення чинного законодавства, *наприклад*, використовувати в робочих документах або

у звітах і висновках терміни типу : «зловживаючи службовим становищем», «злочинна недбалість», «розкрадання майна», «корисливим умислом...», «фірми «метелики», «суб'єкти тіньової економіки», «факти обналички» тощо);

- у своїх робочих документах, аудиторському звіті чи аудиторському висновку використовувати судову або юридичну термінологію (риторику) звинувачувального характеру за якої користувач таких документів зміг би визнати дії (чи бездіяльність) посадових осіб замовника аудиту як таку, що тягне за собою кримінальну або адміністративну відповідальність;
 - інтерпретувати події чи господарські факти в діяльності замовника на догоду особистої думки окремих посадових осіб, керівництва замовника, власника або третіх осіб;
 - здійснювати дії, які б могли дати підставу громадськості (замовникам, державним органам тощо) думати, що аудиторі (аудиторські фірми) здійснюють ще якусь іншу діяльність, крім аудиторської (*наприклад*, аудитор – фізична особа є керівником суб'єкта господарювання, який не здійснює аудиторської діяльності а здійснює комерційну, виробничу чи посередницьку діяльність / торгівля товарами чи послугами / розробка та встановлення програмних продуктів/, посередництво, видавнича діяльність);
 - приймати замовлення за яким аудитор не обирається об'єктом перевірки а призначається вищим органом управління об'єкта перевірки (*наприклад*, аудиторська фірма призначена Міністерством, Комісією або іншим органом влади на перевірку підвідомчих такому Міністерству об'єктів. *Ця вимога не поширюється* на аудиторські фірми – переможців конкурсного відбору для аудиту галузевих чи корпоративних об'єктів).

Приклад 2. Аудитор не має права виказувати офіційне судження щодо якості роботи інших аудиторів, особливо попередників або у разі конфліктів інтересів. Таке право виключно має Аудиторська палата України.

Приклад 3. Аудитор, який представляє професію у органах державної законодавчої або виконавчої влади, або у професійних громадських організаціях чи об'єднаннях, недержавних громадських організаціях або перед міжнародними донорами України, не має права офіційно виказувати негативне відно-

шення до стану професії в Україні, одночасно посиляючись на власний професійний стан (*наприклад*, посиляючись на те, що він (вона) є сертифікованими аудиторами, членами Спілки аудиторів або членами Аудиторської палати України). Проблеми становлення професії є виключно внутрішніми проблемами аудиторів України, які в змозі їх вирішити самостійно. В разі незгоди зі станом розвитку аудиту в країні аудитор може : а) вийти з рядів сертифікованих аудиторів або громадських організацій аудиторів; б) вносити пропозиції (у тому числі і публічно) щодо покращання справ у професійній спільноті відповідним органам або професійній спільноті; в) виказувати свою власну думку не посиляючись на свою причетність до професії, її громадських організацій та керівних органів таких організацій.

Приклад 4. Професійний аудитор не повинен рекламувати чи агітувати за будь-які політичні партії або групи, релігійні конфесії, демонструвати свою причетність до професійних об'єднань роботодавців. В цьому випадку такий аудитор втрачає незалежність та кидає тінь заангажованості на весь професійний загал.

Тести для самоперевірки.

1. Принцип професійного скептицизму вимагає від аудитора:

- А) завжди очікувати можливої наявності фактів обману або помилки;
- Б) вбачати у персоналі управління потенційних шахраї або злодіїв;
- В) ніколи не довіряти системі бухобліку та внутрішнього контролю;
- Г) ніколи не довіряти усним запевненням персоналу.

2. Намагання замовника аудиторських послуг зменшити розмір гонорару аудиторів в ході перевірки :

- А) загрозою власних інтересів;
- Б) загрозою тиску;
- В) загрозою власної оцінки;
- Г) загрозою стосунків.

3. Здійснення аудитором рекламування акцій чи інших цінних паперів клієнта, це:

- А) загроза власних інтересів;
- Б) загроза стосунків;
- В) загроза захисту;
- Г) загроза власних інтересів.

4. Якщо колишній партнер (один з директорів) аудиторської фірми працює головним бухгалтером об'єкта перевірки, то це становить:

- А) загрозу власних інтересів;
- Б) загрозу захисту;
- В) загрозу власної оцінки;
- Г) загрозу стосунків.

5. Аудитор попередньо консультував головного бухгалтера з питань формування та складання фінансової звітності за попередній рік. В наступному році того ж аудитора призначили здійснювати аудит фінансової звітності цього ж підприємства. Така ситуація створює:

- А) загрозу власної оцінки;
- Б) загрозу власного інтересу;
- В) загрозу тиску;
- Г) загрозу стосунків.

Відповіді: 1А, 2Б, 3В, 4Г, 5А.

Розділ 1.5. Предмет аудиту

Словник.

Предмет – будь яке матеріальне явище, річ; те, що є об'єктом будь-якої діяльності або думки; те (ті) на кого направлено думу або дії.

Факт – дійсне явище, подія, те що було насправді (в деяких словниках це істина, подія, результат).

Господарська діяльність – діяльність особи фізичної чи юридичної пов'язана з виробництвом (виготовленням) та (або) реалізацією товарів, матеріалів, виконанням робіт чи наданням послуг, яка направлена на отримання доходу.

На стандарти фінансової звітності технологія бухгалтерського обліку не має ніякого впливу. Немає ніякої різниці, чи фінансова звітність вирізається ножом на берестяній корі або долотом на камені, чи вона надрукована на лазерному принтері. Всі вимоги до звітності направлені на незмінне застосування принципів бухгалтерського обліку та на адекватне розкриття даних тверджень звітності. Тому предметом аудиту є інформація на виході інформаційної системи підприємства, а не сам процес її реєстрації, обробки та формування. Але це виключно результативна інформація. Концептуально, **предметом аудиту є факти, які відображені у фінансовій звітності**. Саме факт господарської діяльності є бонзоном обліку. Господарські факти мають багато різновидів, але узагальнюючи слід визнати, що господарський факт це результат появи чи зникнення власності (тимчасового відчуження однієї з функцій власності) та пов'язаних з цим появою або зникненням (зменшенням) зобов'язань учасників такого факту.

Факти у бухобліку фіксуються у первинних облікових документах, групуються на рахунках аналітичного та синтетичного обліку та відображаються через певні твердження у фінансовій чи податковій звітності. Наприклад, якщо товари показано у статті балансу в розмірі 1 687 000 грн., це твердження означає наступне: запаси саме товарів (а не сировини чи матеріалів) реально існують; запаси реально знаходяться на складах фірми; 1 687 000 грн. це мінімальна собівартість або ринкова вартість; запаси відповідно класифіковані – це власні товари, це товари на консигнації, це товари на відповідальному зберіганні або під заставою; серед запасів є неходові запаси або запаси підвищеного попиту. Відповідні твердження зроблено по всім іншим статтям звітності.

Теоретично, всі факти повинні реєструватися, групуватися та оброблятися (агрегуватися) за відповідними правилами та відображатися у тій чи іншій статті фінансової звітності. Таким чином звітність стає певним набором тверджень менеджменту, які відповідним чином через встановлені процедури і сформував менеджмент. Тому аудитор повинен сформулювати свою власну думку що до того, а чи всі факти адекватно відображено через твердження менеджменту у формах звітності. Згідно МСА аудитор повинен перевірити та підтвердити (або не підтвердити) твердження менеджменту щодо класу операцій, залишків на рахунках, подання та розкриття інформації. МСА поділяються всі твердження фінансової звітності на наступні категорії, що стають предметом професійної уваги аудитора :

1. Твердження щодо класів операцій та подій за період :
 - **Наявність** (операції та події відбулися, відображені в звітності та стосуються об'єкта перевірки);
 - **Повнота** (відображено у звітності всі події та операції);
 - **Точність** (суми та інші дані стосуються подій, відображених в звітності та враховані належним чином);
 - **Відокремлення** (операції та події відображені у відповідному звітному періоді);
 - Операції та події відображено на **відповідних рахунках**.
2. Твердження про залишки на рахунках на кінець періоду:
 - **Існування** – активи, зобов'язання та частки участі у капіталі існують;
 - **Права та зобов'язання** – суб'єкт господарювання утримує чи контролює права на активи, а зобов'язання є його зобов'язаннями;
 - **Повнота** – відображено всі активи, зобов'язання та частки участі у капіталі, які мають бути відображені у звітності;
 - **Оцінка вартості та розподіл** – активи, зобов'язання та частки участі у капіталі включені у фінансові звіти у відповідних сумах та будь-які остаточні корегування оцінки вартості та розподілу відображено у звітності відповідним чином.
3. Твердження пор подання та розкриття фактів у звітності:
 - **Наявність, права та зобов'язання** – події, операції та інші питання, інформація про які розкрита, відбулися та стосуються суб'єкта господарювання;
 - **Повнота** – розкрита вся інформація, яка має бути включеною у фінансові звіти;
 - **Класифікація та зрозумілість** – фінансова інформація подана та визначена відповідним чином і її розкриття чітко сформульоване;
 - **Точність та оцінка вартості** – фінансова та інша інформація розкрита достовірно у відповідних сумах.

Як ми вже знаємо з розділу 1.3, аудитор здійснює не тільки перевірку фактів господарської діяльності, відображених у фінансовій звітності. Надаючи супутні або інші професійні послуги, **предметом уваги та професійних дій аудитора стає інформація про стан, процес, результат та ризику**. Наведений нижче перелік не є вичерпним а орієнтовним і він може змінюватися в залежності від вадів, регіону діяльності, управлінської практики, тощо.

Стан:

- Активів
- Зобов'язань
- Капіталу
- Розрахунків
- Фінансів
- Дисципліни виконання
- інше

Процес:

- Господарські операції всіх видів
- Планування
- Обліку
- Контролю
- Управління
- інше

Результат:

- Здійснення господарських операцій
- Прийнятих управлінських рішень
- Здійснення функції планування
- Здійснення функції обліку
- Здійснення функції контролю
- Здійснених розрахунків (прогнозів)
- Дій управлінського персоналу
- Впливу зовнішнього правового та економічного середовища
- інше

Ризики:

- Порушення вимог чинного законодавства
- Порушення внутрішніх норм та правил
- Відповідальності посадових осіб згідно закону
- Накладення економічних або адміністративних санкцій
- Недосягнення мети
- Банкрутства
- Шахрайства персоналу
- Кримінальних зазіхань на власність, тощо

Але, незалежно від цього, аудитор завжди має предметом своєї уваги інформацію, яку коректніше буде назвати фактографічною інформацією, бо аудитор повинен ідентифікувати таку **інформацію, як факт**. Інформація, що досліджується аудитором може мати різні

джерела. Але аудитор повинен робити висновки тільки по тій інформації, яка найбільш достовірна та адекватна меті аудиторської перевірки. Досить актуальним є питання достатності та відповідності отриманої аудитором інформації для формування власної професійної думки. Це питання розглянуто у відповідному розділі цього підручника, присвяченому аудиторським доказам.

Приклади.

Приклад 1. Виказуючи думку щодо тверджень фінансової звітності, аудитор, по суті повинен перевірити систему внутрішнього контролю та майже всю систему бухгалтерського обліку. Це обумовлено необхідністю отримання достатніх та відповідних доказів по всім твердженням фінансової звітності. Ця робота завершується аудиторським звітом, у якому аудитор висловлює власне професійне судження щодо того, чи відповідають твердження звітності концептуальній основі складання, подання та розкриття остатньої.

Приклад 2. Надаючи професійні послуги з оцінки стану та ефективності використання, напр. активів підприємства, аудитор робить порівняння з встановленими (або спеціально прийнятими для перевірки та узгодженими з замовником) критеріями фактичного стану та результатів ефективного використання конкретних активів. Після чого він надає замовнику звіт, в якому вказує на відхилення фактичних даних від критеріїв, та надає рекомендації по зменшенню або ліквідації таких відхилень. При цьому професійне судження не виказується.

Тести для самоперевірки.

1. До тверджень щодо залишків на рахунках бухобліку *не відносяться*:

- А) Права та зобов'язання;
- Б) Оцінка вартості та розподіл;
- В) Повнота;
- Г) Наявність.

2. До тверджень щодо подання та розкриття фактів у звітності не відносяться:

- А) повнота;
- Б) існування;
- В) точність;
- Г) оцінка вартості.

3. До тверджень щодо класу операцій відносяться:

- А) відокремлення;
- Б) класифікація;
- В) зрозумілість;
- Г) оцінка вартості.

4. Відповідність кваліфікації управлінського персоналу своїм обов'язком та правом на робочому місці, є предметом:

- А) аудиту;
- Б) огляду;
- В) завданням з надання впевненості, що не є аудитом або оглядом;
- Г) супутніх аудиторських послуг.

5. Фінансова та податкова звітність, яку складає аудитор для замовника, є предметом:

- А) огляду;
- Б) завдання з надання впевненості, що не є аудитом або оглядом;
- В) інших професійних послуг;
- Г) аудитом.

6. Якщо систему бухобліку з у замовника аудиторських послуг уявити як систему збирання (реєстрації), обробки та агрегації даних з наступною їх класифікацією по статтях фінансової звітності, то предметом аудиту звітності буде:

- А) правила реєстрації господарських фактів;
- Б) методологія обробки даних;
- В) достовірність даних звітності;
- Г) все вище перелічене.

7. Замовник бажає отримати від незалежного аудитора підтвердження фактів крадіжки товарів на складах персоналом системи управління замовника. Мета – відкриття кримінального впровадження проти винних осіб. В якій редакції завдання аудитор (з урахуванням всіх можливих ризиків та власних ресурсів) може погодитися на таке замовлення:

- А) виявлення винних у шахрайстві з матеріальними ресурсами;
- Б) оцінка відповідальності завідуючих складами та бухгалтерії;
- В) організація проведення суцільної інвентаризації активів в місцях їх зберігання;
- Г) оцінка достовірності звітів матеріально відповідальних осіб.

Відповіді: 1Г, 2Б, 3А, 4В, 5В, 6 В, 7В.



ТЕМА 2. РЕГУЛЮВАННЯ АУДИТОРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

Розділ 2.1. Регулювання аудиторської діяльності в Україні

Словник.

Асистент (помічник) аудитора – фізична особа, яка безпосередньо працює в аудиторській фірмі, склала письмовий іспит за програмою, затвердженою Радою ВПГО «Спілка аудиторів України», та має намір скласти відповідні іспити для отримання сертифіката аудитора.

Аудиторська палата України (АПУ) – незалежний орган, створений згідно з Законом України «Про аудиторську діяльність» для забезпечення регулювання і вдосконалення аудиторської діяльності в Україні як системи незалежного фінансового контролю.

Кваліфікаційний іспит – іспит, який проводиться для визначення необхідного обсягу знань для отримання сертифіката аудитора за програмою, затвердженою АПУ.

Незалежне виконання професійних обов'язків – порушення аудитором (аудиторською фірмою) вимог чинного законодавства України, стандартів аудиту, норм професійної етики аудиторів та рішень АПУ.

Професійні обов'язки аудитора (аудиторської фірми) – законодавча вимога дотримуватись норм чинного законодавства, стандартів аудиту, затверджених АПУ, норм професійної етики аудиторів,

Тема 2.

Регулювання аудиторської діяльності

рішень АПУ, які регулюють діяльність аудиторів (аудиторських фірм).

Реєстр аудиторських фірм та аудиторів – база даних, що містить інформацію про аудиторські фірми та аудиторів, які займаються аудиторською діяльністю індивідуально як фізичні особи – підприємці.

Свідоцтво про включення до Реєстру аудиторських фірм та аудиторів – документ встановленого АПУ зразка, що підтверджує факт включення аудиторської фірми (аудитора) до Реєстру, а також право аудиторської фірми (аудитора) на здійснення аудиторської діяльності.

Сертифікація аудиторів – визначення кваліфікаційної придатності кандидата на зайняття аудиторською діяльністю шляхом перевірки відповідності його освіти та досвіду роботи вимогам Закону України «Про аудиторську діяльність» і складання ним письмового кваліфікаційного іспиту.

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

Сертифікат аудитора банків – офіційний документ, який визначає кваліфікаційну придатність аудитора на проведення аудиту банків.

Спілка аудиторів України (САУ) – Всеукраїнська професійна громадська організація, яка об'єднує сертифікованих аудиторів України.

ГПБАУ – Всеукраїнська громадська організація «Гільдія професійних внутрішніх аудиторів України»

Система організації аудиторської діяльності в різних країнах запроваджується з певними особливостями. Специфіка такої організації проявляється у ступені державного впливу на аудиторську діяльність. Тому на сьогодні умовно виділяють дві моделі створення нормативно-правової бази з регулювання аудиторської діяльності:

- 1) державне регулювання;
- 2) регулювання професійними організаціями спільно з державою.

Україна відноситься до другої моделі регулювання аудиторської діяльності.

Початок правовому регулюванню аудиторської діяльності в Україні було покладено 22.04.1993 р., коли був прийнятий Закон України «Про аудиторську діяльність». Цим Законом уперше на законодавчому рівні були визначені правові засади здійснення аудиторської діяльності в Україні, що спрямовані на створення системи незалежного фінансового контролю з метою захисту інтересів користувачів фінансової та іншої економічної інформації.

Закон України «Про аудиторську діяльність» визначає такі поняття як «аудиторська діяльність» та «аудит», висуває вимоги до аудиторів та аудиторських фірм, визначає порядок сертифікації аудиторів та повноваження АПУ.

Відповідно до Закону України «Про аудиторську діяльність» аудиторська діяльність, перш за все, є підприємницькою діяльністю. Отже аудиторська діяльність також підпадає під регулювання інших законодавчих актів, що регламентують здійснення підприємницької діяльності. Серед таких нормативно-правових актів можна назвати Конституцію України, Господарський та Цивільний кодекси, закони з оподаткування тощо. Таким чином, законодавчу базу регулювання аудиторської діяльності можна умовно поділити на дві рівня:

- 1) база, що регулює аудиторську практику;
- 2) база, що регулює аудиторську діяльність, як вид підприємницької діяльності.

Наступною сходинкою державного регулювання аудиту є підзаконні нормативно-правові акти, що приймаються на підставі законодавчої бази та стосуються аудиторської практики. До таких підзаконних актів можна віднести рішення інших органів державної влади, що стосуються здійснення аудиторської практики. Зокрема, Постанова Національного банку України від 17.11.2011 р. № 410 «Про затвердження Положення про порядок ведення Реєстру аудиторських фірм, які мають право на проведення аудиторських перевірок банків»; Розпорядження Державної комісії з регулювання ринків фінансових послуг України від 19.02.2004 р. № 86 «Про затвердження Порядку ведення реєстру аудиторів, які можуть проводити аудиторські перевірки фінансових установ»; Рішення Національної комісії з цінних паперів та фондового ринку від 25.10.2012 р. № 1519 «Про затвердження Порядку ведення реєстру аудиторських фірм, які можуть проводити аудиторські перевірки професійних учасників ринку цінних паперів» тощо.

Регулювання аудиторської діяльності з боку професійних організацій здійснюється через АПУ та САУ.

АПУ створена відповідно до Закону України «Про аудиторську діяльність» і функціонує як незалежний орган. Формування АПУ здійснюється на паритетних засадах шляхом делегування до її складу аудиторів та представників державних органів. Від державних органів до АПУ делегують по одному представнику Міністерство фінансів України, Міністерство юстиції України, Міністерство економічного розвитку і торгівлі України, Державна податкова служба України, Національний банк України, Державна служба статистики України, Національна комісія з цінних паперів та фондового ринку, Національна комісія, що здійснює державне регулювання у сфері ринків фінансових послуг, Рахункова палата України та Державна фінансова інспекція.

Від аудиторів до АПУ делегуються десять висококваліфікованих аудиторів з безперервним стажем аудиторської діяльності не менше п'яти років та представники фахових навчальних закладів і наукових організацій. Право аудиторів бути обраними до складу АПУ та обирати представників до складу АПУ реалізується через рішення, які приймаються на з'їзді аудиторів України. Метою проведення якого є саме формування складу АПУ.

Загальна кількість членів АПУ становить двадцять осіб, які виконують свої обов'язки на громадських засадах, за винятком Голови АПУ. Термін повноважень члена АПУ становить п'ять років. При цьому Закон України «Про аудиторську діяльність» забороняє одній і тій же особі бути делегованій до складу АПУ більше двох термінів підряд.

Ведення поточних справ та своєчасне інформаційне забезпечення роботи членів АПУ здійснює Секретаріат, який очолює завідувач. Завідувач Секретаріату АПУ призначається і звільняється рішенням АПУ за поданням Голови АПУ. Порядок призначення і звільнення завідувача Секретаріату АПУ визначається Регламентом АПУ. Завідувач Секретаріату підпорядковується Голові АПУ. Повноваження завідувача Секретаріату АПУ, його права та обов'язки визначаються Положенням про Секретаріат АПУ, яке затверджується АПУ.

Джерелами фінансування діяльності АПУ є:

- плата за проведення сертифікації фізичних осіб на право зайняття аудиторською діяльністю та за продовження терміну чинності сертифікатів аудиторам України;
- плата за включення до Реєстру аудиторських фірм та аудиторів, а також плата за продовження терміну дії Свідоцтва;

- добровільні внески, що надходять від професійних організацій аудиторів України;
- надходження у вигляді дивідендів та інших пасивних доходів від господарської діяльності юридичних осіб, створених за участю АПУ;
- інші джерела, не заборонені законодавством України.

Для виконання своїх функцій АПУ рішенням від 22.03.2012 р. № 248/4 створено наступні комісії із числа членів АПУ:

– *Комісія АПУ з сертифікації та освіти аудиторів*, метою створення і діяльності якої є координація всіх організаційних процедур, які необхідні для організації та проведення кваліфікаційного іспиту, а також узагальнення його результатів, продовження терміну чинності сертифікатів аудиторів;

– *Комісія АПУ зі стандартів та практики аудиторської діяльності*, метою створення і діяльності якої є сприяння процесу впровадження в практику аудиторської діяльності професійних стандартів, що видаються Міжнародною федерацією бухгалтерів та прийнятих в Україні в якості національних, удосконалення методики та практики надання аудиторських послуг в Україні, забезпечення їх високої якості відповідно до вимог Закону України «Про аудиторську діяльність» та професійних стандартів;

– *Комісія АПУ з питань правового забезпечення аудиторської діяльності*, метою створення і діяльності якої є моніторинг законодавства про аудиторську діяльність, проведення експертизи проектів нормативно-правових актів із питань їх впливу на аудиторську діяльність, надання висновків про відповідність чинному законодавству проектів документів, які виносяться на затвердження АПУ;

– *Комісія АПУ з контролю якості та професійної етики*, метою створення і діяльності якої є сприяння у забезпеченні високої якості аудиторських послуг та відповідності їх вимогам Закону України «Про аудиторську діяльність», стандартам аудиту та етики;

– *Комісія АПУ з зовнішніх зв'язків та інформаційного забезпечення аудиторської діяльності*, метою створення і діяльності якої є встановлення та розширення зовнішніх зв'язків АПУ з державними та іншими органами, функції яких спрямовані на регулювання аудиторської діяльності в Україні, інформування громадськості про стан аудиторської діяльності в Україні, забезпечення інформування громадськості про аудиторські фірми та аудиторів, що мають право на здійснення аудиторської діяльності, а також удосконалення інфор-

маційного забезпечення аудиторів з метою ефективного регулювання аудиторської діяльності;

– *Дисциплінарна комісія АПУ*, метою створення і діяльності якої є сприяння у забезпеченні належного виконання аудиторами (аудиторськими фірмами) професійних обов'язків.

Законом України «Про аудиторську діяльність» передбачена можливість залучення до роботи в комісіях АПУ експертів, які не є членами АПУ. Основною формою роботи АПУ є засідання, а результатом реалізації повноважень є рішення, які приймаються на засіданнях АПУ. Інформація про прийняті АПУ рішення публікується на офіційному сайті АПУ (www.aru.com.ua) та у фаховому виданні АПУ – журналі «Аудитор України».

Повноваження АПУ визначені Законом України «Про аудиторську діяльність» та полягають у наступному:

- здійснення сертифікації осіб, які мають намір займатися аудиторською діяльністю;
- затвердження стандартів аудиту;
- затвердження програми підготовки аудиторів та за погодженням з Національним банком України програми підготовки аудиторів, які здійснюватимуть аудит банків;
- ведення Реєстру аудиторських фірм та аудиторів;
- здійснення контролю за дотриманням аудиторськими фірмами та аудиторами вимог Закону України «Про аудиторську діяльність», стандартів аудиту, норм професійної етики аудиторів;
- здійснення заходів із забезпечення незалежності аудиторів при проведенні ними аудиторських перевірок та організації контролю за якістю аудиторських послуг;
- регулювання взаємовідносин між аудиторами (аудиторськими фірмами) в процесі здійснення аудиторської діяльності та у разі необхідності застосування до них стягнення;
- здійснення інших повноважень, передбачених Законом України «Про аудиторську діяльність» та Статутом АПУ.

Організація аудиторської діяльності представлена на рисунку 2.1

Перше Положення про порядок сертифікації громадян України, які мають намір займатися аудиторською діяльністю, було прийнято АПУ 11.11. 1993 р. (протокол АПУ № 5). На цей час сертифікація фізичних осіб, що мають намір займатися аудиторською діяльністю, регулюється Положенням про сертифікацію аудиторів (рішення АПУ

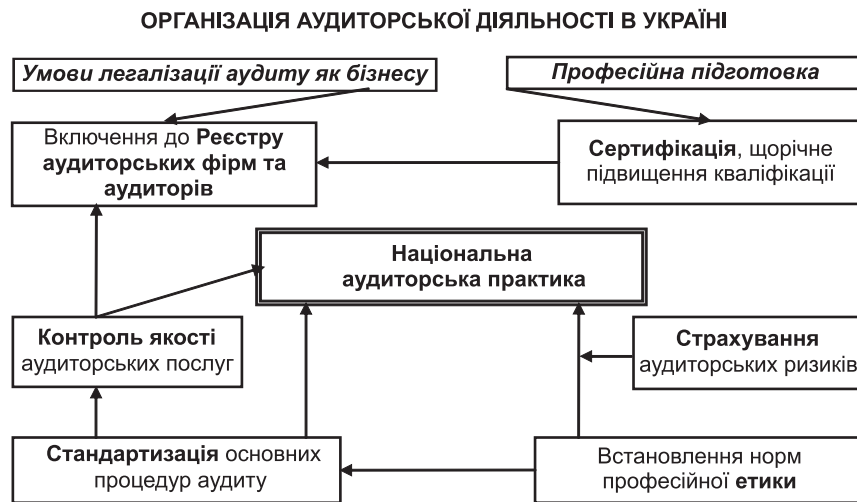


Рис. 2.1. Організаційна структура професійної аудиторської діяльності

від 31.05.2007 р. № 178/6) та Порядком сертифікації аудиторів банків (рішення АПУ від 11.10.2007 р. № 183/3).

В Україні існував розподіл сертифікатів за серіями. Сертифікат серії А засвідчував право аудитора здійснювати аудит підприємств різних форм власності на території України (крім банків). Сертифікат серій Б надавав право здійснювати аудит банків, а серії АБ – підприємств, господарських товариств і банків. В даний час існує два види сертифікатів: сертифікат аудитора та сертифікат аудитора банків.

Право на отримання сертифіката аудитора надається фізичним особам, які:

- 1) мають вищу економічну або юридичну освіту, документ про здобуття якої визнається в Україні (не нижче освітньо-кваліфікаційного рівня спеціаліста чи магістра);
- 2) мають необхідні знання з питань аудиту, фінансів, економіки та господарського права;
- 3) мають досвід роботи не менше трьох років підряд на посадах ревізора, бухгалтера, юриста, фінансиста, економіста, асистента (помічника) аудитора;
- 4) успішно склали письмовий кваліфікаційний іспит.

Аудитором не може бути особа, яка має не погашену або не зняту судимість за вчинення злочину, або на яку протягом останнього року

накладалося адміністративне стягнення за вчинення корупційного правопорушення.

Структура знань, якими має володіти кандидат, встановлюється АПУ і складається з аудиту і суміжних з аудитом галузей знань (зокрема, знання з бухгалтерського обліку, фінансів та інформаційних технологій, основ економіки та управління, права і оподаткування).

Право на отримання сертифіката аудитора банків мають фізичні особи, які:

- мають повну вищу економічну або юридичну освіту (не нижче освітньо-кваліфікаційного рівня спеціаліста чи магістра), документ про здобуття якої визнається в Україні;
- досвід практичної роботи не менш як три роки поспіль у банківській сфері на посадах ревізора, бухгалтера, юриста, фінансиста, економіста, аудитора або які мають практичний досвід у наданні банкам будь-яких послуг чи консультацій, пов'язаних із бухгалтерським обліком у банках, банківським аудитом, консультацій з банківського менеджменту, консультацій з фінансової діяльності банків, оподаткування банків тощо, працюючи на посадах ревізора, бухгалтера, юриста, фінансиста, економіста, аудитора, асистента (помічника) аудитора не менш як три роки;
- успішно склали кваліфікаційний іспит.

Кваліфікаційний іспит на отримання сертифікату аудитора проводиться в два етапи у день, що визначає АПУ:

- перший – тести у вигляді питань, що дають змогу вибрати правильну відповідь із чотирьох тверджень;
- другий – письмове розв'язання ситуаційних завдань з практики аудиту. До другого етапу допускаються кандидати, які набрали не менш як 70 балів правильних відповідей за результатами I етапу (тестування).

Кандидати, екзаменаційні роботи II етапу яких оцінені у 60 і більше балів, є такими, що склали кваліфікаційний іспит і здобули право на отримання сертифіката аудитора після затвердження протоколу на засіданні АПУ. Кандидати, чиї екзаменаційні роботи оцінені у 59 і менше балів, є такими, що не склали кваліфікаційний іспит.

Результати складання I та II етапів кваліфікаційного іспиту затверджує Комісія АПУ з сертифікації та освіти аудиторів. Результати I етапу кваліфікаційного іспиту повідомляють кандидатам упродовж двох тижнів, а II етапу – упродовж одного місяця.

Після затвердження на засіданні АПУ протоколу Комісії АПУ з сертифікації та освіти аудиторів за результатами складання кваліфікаційного іспиту Секретаріат АПУ здійснює видачу сертифікатів аудиторів, які реєструється у книзі обліку сертифікатів АПУ. Отримання сертифіката аудитор засвідчує підписом у книзі обліку. Сертифікат містить такі реквізити: номер сертифіката; прізвище, ім'я та по батькові аудитора; дата, номер рішення АПУ про видачу сертифіката із зазначенням терміну його чинності; дата, номер рішення АПУ про продовження терміну чинності сертифіката. Сертифікат підписує Голова АПУ та завідувач Секретаріату АПУ. Сертифікат засвідчується печаткою АПУ. Датою набрання чинності сертифіката вважається дата прийняття АПУ відповідного рішення. Результат успішно складеного I етапу кваліфікаційного іспиту дійсний упродовж одного року.

Порядок сертифікації кандидатів на отримання сертифікату аудитора банків має свої особливості. Кваліфікаційний іспит на отримання сертифікату аудитора банків також проводиться в два етапи: перший етап – письмове тестування, другий – письмове вирішення ситуаційних завдань. При складанні кваліфікаційного іспиту кандидати мають продемонструвати, що вони:

- володіють відповідними знаннями з аудиту, суміжних з аудитором галузей знань з урахуванням специфіки організації та діяльності банків;
- здатні застосовувати свої знання і навички на практиці;
- можуть застосовувати свої знання для вирішення комплексних завдань із різних предметів;
- здатні брати до уваги та використовувати наявність альтернативних рішень;
- обізнані зі стандартами аудиту.

Кандидати на отримання сертифікату банків, які за результатами складання першого етапу кваліфікаційного іспиту (тестування) набрали не менше як 70 балів правильних відповідей допускаються до другого етапу кваліфікаційного іспиту. 70 та більше балів необхідно також отримати і на другому етапі. Кандидати, оцінка яких за надання відповіді на ситуаційні завдання становить менше як 70 балів, вважаються такими, що не склали кваліфікаційного іспиту.

Кандидати на отримання сертифікату аудитора та сертифікату аудитора банків, які не склали кваліфікаційний іспит, мають право скласти його вдруге та апелювати до Комісії АПУ з сертифікації та освіти аудиторів у разі, якщо вони надали обґрунтовані докази мож-

ливого підвищення оцінки за окремі відповіді. Кандидат на отримання сертифіката аудитора, що апелює, повинен надати апеляцію до Комісії АПУ з сертифікації та освіти аудиторів у письмовій формі упродовж 10 днів після затвердження та повідомлення результатів іспиту. Кандидати на отримання сертифікату аудитора банків, які не склали кваліфікаційного іспиту (перший або другий етап), мають право надати апеляцію до Комісії АПУ з сертифікації та освіти аудиторів упродовж місяця після затвердження та повідомлення йому результатів іспиту.

Розгляд апеляції здійснюється в присутності кандидата, що апелює.

За наслідками розгляду апеляції апеляційна комісія має право прийняти одне з таких рішень:

- залишити результати кваліфікаційного іспиту без змін;
- вважати кандидата таким, що склав кваліфікаційний іспит.

Термін чинності сертифікату аудитора та аудитора банків – п'ять років.

Сучасне суспільство вимагає від аудиторів високої якості послуг, що надаються. Тому кожний аудитор зобов'язаний щорічно здійснювати заходи по удосконаленню професійних знань з урахуванням вимог часу. Систематичне удосконалення професійних знань відповідає принципу професійної етики та базовій zasadі аудиту – вимозі компетентності, як запоруки якості послуг. Удосконалення професійних знань практикуючих аудиторів за програмами, затвердженими АПУ.

Удосконалення професійних знань може здійснюватися лише у формі очного та дистанційного навчання. За підсумками удосконалення професійних знань аудитори проходять контрольне тестування, яке є обов'язковим. Для оцінки рівня знань як достатнього, слухачеві за результатами контрольного тестування слід набрати не менше 70 відсотків (балів) правильних відповідей з 40 поставлених питань. Аудитори, які не набрали відповідної кількості балів, мають право до кінця року ще раз пройти контрольне тестування на платній основі. Успішне проходження тестування є підставою для здійснюється продовження терміну чинності сертифікату аудитора. Офіційним документом, що підтверджує удосконалення професійних знань є Свідоцтво про постійне удосконалення професійних знань аудиторів.

Не мають права продовжити термін чинності сертифікату аудитора, якщо вони у період терміну чинності сертифікату:

- менше трьох років займались аудиторською діяльністю як фізичні особи-підприємці або у складі аудиторської фірми

- на посаді аудитора, або обіймали посади бухгалтера, фінансиста чи економіста (в тому числі на похідних від професій посадах), або надавали інші послуги, пов'язані з професійною діяльністю, визначені затвердженим АПУ переліком послуг;
- займаючись аудиторською діяльністю як фізичні особи-підприємця, своєчасно не подавали звіти про виконані ними роботи (за Ф № 1-аудит) та підтверджували свою аудиторську діяльність;
- не проходили успішно щороку контрольні тестування за підсумками удосконалення професійних знань за програмами, затвердженими АПУ, або за програмою удосконалення професійних знань аудиторів банків, або щороку не удосконалювали професійні знання згідно Положенням про постійне удосконалення професійних знань аудиторів України;
- до них застосовувалися стягнення з боку АПУ у вигляді зупинення чинності сертифіката.

Для продовження терміну чинності сертифікату аудитора банків існує інша процедура.

Аудитори банків, термін чинності сертифіката яких закінчується, не раніше як за три і не пізніше як за один місяць до закінчення терміну його чинності мають подати до Комісії АПУ з сертифікації та освіти аудиторів такі документи:

- заяву встановленого зразка;
- копію трудової книжки, засвідчену нотаріально або на останньому місці роботи;
- сертифікат, термін чинності якого закінчується;
- звіт про надання аудитором банків аудиторських послуг банкам;
- копії свідоцтв про щорічне удосконалення професійних знань аудиторів;
- документ про внесення плати за продовження чинності сертифіката;
- копію першої сторінки паспорта, засвідчену нотаріально або на останньому місці роботи.

За результатами розгляду заяви про продовження терміну чинності сертифіката та інших документів Комісія АПУ з сертифікації та освіти аудиторів має право призначити вдруге складання аудитором кваліфікаційного іспиту якщо:

- до аудитора застосовувалися стягнення АПУ щодо обме-

- ження здійснення аудиторської діяльності, або мали місце претензії з боку НБУ стосовно здійснення аудиту банків;
- аудитор протягом двох років поспіль не виконував вимоги щодо щорічного удосконалення професійних знань;
- аудитор несвоєчасно подав до АПУ документи на продовження терміну чинності сертифіката.

У разі, якщо Комісія АПУ з сертифікації та освіти аудиторів має документальне підтвердження незадовільної ділової репутації аудитора, вона відмовляє такому аудитору в продовженні терміну дії сертифіката аудитора банків.

Отримання сертифікату надає аудитору право займатися аудиторською діяльністю як фізична особа-підприємець або у складі аудиторської фірми.

Аудиторські фірми та аудитори, які зареєстровані як фізичні особи-підприємці, мають право на здійснення аудиторської діяльності лише після включення їх до Реєстру аудиторських фірм та аудиторів. Реєстр представляє собою базу даних, що містить інформацію про аудиторські фірми та аудиторів, які займаються аудиторською діяльністю індивідуально як фізичні особи-підприємці.

Порядок ведення Реєстру визначається та забезпечується АПУ. Використовуючи надані їй повноваження АПУ своїм рішенням від 26.04.2007 р. № 176/7 затвердила Порядок ведення Реєстру аудиторських фірм та аудиторів.

Аудиторські фірми можуть бути включені до Реєстру лише у випадку, коли вони відповідають вимогам Закону України «Про аудиторську діяльність», а саме:

- установчими документами передбачено виключно аудиторську діяльність;
- загальний розмір частки засновників (учасників), які не є аудиторами, у статутному капіталі не перевищує 30 відсотків;
- керівником є аудитор.

Після прийняття АПУ рішення про включення аудитора, що здійснює діяльність як фізична особа-підприємець, або аудиторської фірми до Реєстру, видається Свідоцтво про включення до Реєстру відповідного зразка терміном на п'ять років.

- Включені до Реєстру аудиторські фірми та аудитори зобов'язані:
 - дотримуватися в аудиторській діяльності вимог чинного законодавства України, рішень АПУ, стандартів аудиту, норм професійної етики аудиторів;

- не пізніше 25 лютого поточного року подавати до АПУ звіт про надані послуги за минулий рік;
- у випадку зміни даних, у місячний термін подати до АПУ заяву про внесення змін до Реєстру, реєстраційну картку із зазначенням внесених змін та документи, що підтверджують відповідні зміни.

Технічне ведення, актуалізацію Реєстру здійснює Секретаріат АПУ. Секретаріат АПУ несе відповідальність за збереження даних Реєстру, підтримання його в робочому стані та за достовірність оприлюднених даних Реєстру в пресі.

Реєстр ведеться в електронній формі з деталізацією за адміністративно-територіальними одиницями України (області, АР Крим, міста Київ та Севастополь).

Перелік аудиторських фірм та аудиторів, які включені до Реєстру, публікується АПУ у кінці кожного року в засобах масової інформації, а також регулярно оновлюється на веб-сайті АПУ.

За достовірність інформації, наданої до АПУ, аудиторська фірма або аудитор несе відповідальність згідно із законодавством України.

Інформація з Реєстру щодо найменування аудиторської фірми (П.І.Б. аудитора – фізичної особи-підприємця); ідентифікаційного коду/номера заявника; номера телефону та номера Свідоцтва є відкритою для користувачів.

Регулювання аудиторської діяльності в Україні від імені професійної організації здійснює не лише АПУ. Вагомий вклад в український аудит у свій час внесла ВПГО «Спілка аудиторів України» (САУ), яка створена на підставі Конституції України, Закону України «Про аудиторську діяльність» та інших законодавчих актів України. Повноваження ВПГО «Спілка аудиторів України» визначаються Законами України «Про аудиторську діяльність», «Про об'єднання громадян» та Статутом САУ. У своїй діяльності ВПГО «Спілка аудиторів України» не переслідує комерційних цілей і не ставить перед собою завдань щодо отримання прибутку з метою перерозподілу між своїми членами. Мета діяльності ВПГО «Спілка аудиторів України» полягає в сприянні об'єднанню інтересів аудиторів для служіння суспільству, вдосконаленні професії аудитора, захисті законних прав членів спілки, сприянні розвитку аудиторської діяльності в Україні та піднятті довіри громадськості до професії аудитора.

Для досягнення поставленої мети ВПГО «Спілка аудиторів України» вирішує такі завдання:

- представляє інтереси членів в органах державної влади, місцевого самоврядування, судах, перед підприємствами, установами та організаціями;
- здійснює координацію діяльності членів спілки з метою впровадження та додержання високоякісних професійних стандартів, на зближення їх до міжнародних стандартів та підвищення рівня професіоналізму;
- сприяє розвитку ринку аудиту та аудиторських послуг шляхом налагодження зв'язків з громадськістю, спрямованих на підвищення престижу професії аудитора;
- вносить пропозиції до законодавчих органів та органів влади й управління при розробці законодавчих та правових актів з питань аудиторської діяльності, бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні;
- здійснює правовий і соціальний захист своїх членів;
- інформує громадськість про роботу ВПГО «Спілка аудиторів України».

Реалізацію поставлених перед собою завдань ВПГО «Спілка аудиторів України» здійснює через наступні заходи:

- розробка науково обґрунтованої методики та рекомендацій з питань аудиторської діяльності;
- сприяння зміцненню зв'язку між економічними науками, освітою та практикою, приймання участі у навчальній та просвітницькій діяльності, сприяння підготовці кадрів, обмін досвідом, в тому числі за кордоном;
- розвиток міжнародного співробітництва, приймання участі у роботі міжнародних громадських (неурядових) організацій;
- участь в об'єднанні інтелектуальних та матеріальних ресурсів, у формуванні системи інформаційного забезпечення аудиторської діяльності;
- у межах своїх повноважень вживання заходів для впровадження високоякісних професійних стандартів та дотримання Кодексу етики професійних бухгалтерів членами ВПГО «Спілка аудиторів України»;
- проведення семінарів, конференцій та інших заходів, спрямованих на удосконалення професійних знань аудиторів;
- створення третейського суду при ВПГО «Спілка аудиторів України»;
- проведення експертизи та аналізу регуляторного впливу законодавчих та нормативно-правових актів.

ВПГО «Спілка аудиторів України» має фіксоване членство в особі окремих аудиторів та асоційоване членство в особі асистентів (помічників) аудитора. До органів управління ВПГО «Спілка аудиторів України» відносяться з'їзд делегатів та Рада ВПГО «Спілка аудиторів України». Найвищим органом ВПГО «Спілка аудиторів України» є з'їзд делегатів. Рада ВПГО «Спілка аудиторів України» є постійно діючим органом спілки, яка діє в період між з'їздами та обирається на 3 роки.

Після набрання чинності в 2012 році нового Закону України «Про громадські об'єднання» ВПГО «Спілка аудиторів України» розпочала роботу над приведенням свого Статуту у відповідність до вимог нового Закону. Внаслідок цієї роботи були більш конкретизовані мета та завдання САУ. Зокрема, серед головної своєї мети САУ серед іншого бачить у тому числі і міжнародне визнання кваліфікації українських аудиторів. Серед нових завдань САУ заслуговують увагу наступні:

- сприяння добровільному об'єднанню інтелектуальних та матеріальних ресурсів своїх членів для формування системи постійно діючого інформаційного забезпечення аудиторської діяльності;
- взаємодія з іншими національними та міжнародними професійними організаціями аудиторів, бухгалтерів, фахівців з оподаткування та оцінки; встановлення та розвиток з ними співпраці;
- розробка власних програм добровільної сертифікації професійних знань членів спілки, що відповідають вимогам світової практики до професійної освіти бухгалтера (аудитора);
- добровільна сертифікація претендентів на отримання кваліфікації «асистент аудитора ВПГО «Спілка аудиторів України»;
- формування системи постійного професійного розвитку членів спілки, організація та контроль підвищення кваліфікації професійних знань членів спілки відповідно до Положення про систему постійного професійного розвитку, затвердженого Радою ВПГО «Спілка аудиторів України»;
- розробка та впровадження на засадах добровільності внутрішніх систем контролю якості аудиторських послуг для членів спілки.

Відповідно до чинного законодавства України громадяни мають право об'єднуватись у громадські організації за професійними

інтересами. Аудитори в цьому випадку не стали виключенням. На сьогодні в Україні крім САУ існує більш 12 професійних організацій, що об'єднують у тому числі і аудиторів. «Спілка аудиторів України» серед них є найбільшим професійним об'єднанням з погляду кількості аудиторів, які є її членами.

Наступною за кількістю членів професійною організацією є Федерація професійних бухгалтерів та аудиторів України (**ФПБАУ**). ФПБАУ є громадською професійною саморегулюючою некомерційною організацією, створеною з метою відстоювання інтересів представників бухгалтерської та аудиторської професій. Своїми пріоритетами ФПБАУ бачить:

- підвищення рівня професіоналізму фахівців-обліковців;
- поліпшення їх іміджу в суспільстві;
- покращення якості послуг, що ними надаються.

Наступною за кількістю членів професійною організацією є Українська асоціація сертифікованих бухгалтерів та аудиторів (**УАСБА**). УАСБА це всеукраїнська, недержавна неприбуткова організація, членами якої є фахівці бухгалтерського обліку, оподаткування та аудиту. Свою місію УАСБА бачить у сприянні розвитку професії та забезпеченні фахового зростання своїх колег в Україні, захисті інтересів професійної спільноти, виведенні статусу обліку, аудиту і бухгалтерської справи в цілому на якісно новий рівень, як у професійному аспекті, так і у сприйнятті їх суспільством.

Професійні внутрішні аудитори в Україні об'єднані у дві громадські організації.

Інститут Внутрішніх аудиторів України (**ІА Ukraine**) є відділенням Міжнародного Інституту Внутрішніх аудиторів (США). Створений у 2001 р. Представлений в основному внутрішніми аудиторами банків, деяких учасників ринку фінансових послуг та великих міжнародних компаній, що працюють в країні. Здійснює сертифікацію своїх членів (на англійській мові). Використовує стандарти ІА.

Гільдія Професійних Внутрішніх Аудиторів України (**ГПВАУ**). Створена у 2005 р. Об'єднує у своїх лавах вітчизняних фахівців з контролю та внутрішнього аудиту, які працюють переважно в різних підприємствах приватного сектора економіки та державних внутрішніх аудиторів. Має національну систему сертифікації, підвищення кваліфікації, та професійний етичний кодекс.

До членів професійних громадських організацій аудиторів, які допустили порушення норм Статутів, можуть бути застосовані

передбачені Статутами міри відповідальності. Але незалежно від того чи є аудитор членом професійної громадянської організації, чи ні заходи контролю за дотриманням стандартів аудиту, норм професійної етики тощо здійснює АПУ. Такими повноваженнями АПУ наділив Закон України «Про аудиторську діяльність». Відповідно у разі необхідності до аудиторів застосовуються з боку АПУ відповідні стягнення. Під стягненням розуміється захід впливу як міра юридичної відповідальності, що застосовується АПУ до аудитора (аудиторської фірми). Стягнення можуть бути застосовані у вигляді:

- попередження – це найбільш м'який вид стягнення, який представляє собою форму морального впливу на аудитора з метою попередження його від вчинення порушення професійних обов'язків надалі. Застосовується, як правило, за вчинення незначних правопорушень і виноситься в письмовій формі;
- зупинення чинності сертифіката на строк від 6 місяців до одного року – означає, що фізична особа, термін чинності сертифіката аудитора якої зупинено, не має документального підтвердження її кваліфікаційної придатності на заняття аудиторською діяльністю на території України на визначений рішенням АПУ строк;
- анулювання сертифіката, виключення з Реєстру – означає, що фізична особа, сертифікат аудитора якої анульовано, не є аудитором і не має документального підтвердження її кваліфікаційної придатності на заняття аудиторською діяльністю на території України, і може бути допущена до повторної сертифікації не раніше ніж через два роки після прийняття рішення АПУ про анулювання її сертифіката.

Вид стягнення залежить від суттєвості порушення професійних обов'язків, їхніх наслідків, ступені вини аудитора (аудиторської фірми) та інших обставин, що впливають на обрання міри відповідальності. Суттєвість порушень визначає Дисциплінарна комісія АПУ при розгляді матеріалів дисциплінарного провадження. Порушення не суттєвого характеру тягне за собою застосування з боку АПУ стягнення у вигляді попередження або зупинення терміну чинності сертифіката на строк до 6 місяців. Інші види стягнення застосовуються за порушення суттєвого характеру.

Розгляд на засіданні АПУ питань про застосування стягнень здійснюється за поданням Дисциплінарної комісії АПУ. При необхідності

АПУ заслуховує пояснення аудитора. Рішення АПУ про зупинення чинності сертифіката або його анулювання набирає чинності з моменту його оприлюднення в засобах масової інформації та може бути оскаржено в суді.

Відповідальність аудитора (аудиторської фірми) не обмежується стягненнями за неналежне виконання професійних обов'язків. За неналежне виконання своїх зобов'язань аудитор (аудиторська фірма) несе також майнову та іншу цивільно-правову відповідальність відповідно до договору та законодавства України. Розмір майнової відповідальності в цьому випадку не може перевищувати фактично завданих замовнику збитків з вини аудитора (аудиторської фірми). Крім цього Закон України «Про аудиторську діяльність» передбачає, що усі спори стосовно невиконання умов договору, а також спори майнового характеру між аудитором (аудиторською фірмою) та замовником мають вирішуватися у встановленому законом порядку.

Приклади.

Приклад 1. Петренко М. Н. в грудні 2007 року отримала сертифікат аудитора та почала аудиторську діяльність у складі аудиторської фірми «Прогноз-аудит». У травні 2009 року Петренко М. Н. припинила трудові відносини з аудиторською фірмою і працевлаштувалася на посаду начальника відділу внутрішнього контролю ПАТ «Світязь». Починаючи з 2008 року вона щорічно підвищувала свою кваліфікацію як аудитор та успішно проходила контрольні тестування за підсумками удосконалення професійних знань за програмами, затвердженими Аудиторською палатою України. В жовтні 2012 року Петренко М. Н. надала до Аудиторської палати України документи на подовження терміну чинності сертифікату аудитору.

У грудні 2014 року коли підійде строк подовження терміну чинності сертифікату аудитору з боку Аудиторської палати України буде в цьому відмовлено, оскільки Петренко М. Н. займались аудиторською діяльністю менше трьох років.

Приклад 2. Кротенко П.Р. має вищу економічну освіту (освітньо-кваліфікаційний рівень – магістр з економіки) та протягом п'яти років працював заступником директора з інформатизації ТОВ «ПроКуб-лайн». У січні 2012 року Кротенко П.Р. перейшов

на посаду головного бухгалтера, а в травні 2013 року подав заяву та відповідні документи для отримання сертифікату аудитора.

За результатами розгляду наданих документів Кротенко П.Р. не був допущений до кваліфікаційного екзамену, тому що має стаж на посаді бухгалтера менше трьох років поспіль. Право на отримання сертифікату аудитора Кротень П.Р. матиме не раніше січня 2015 року.

Приклад 3. За несуттєве порушення до аудитора Лойко Р.Л., який одноособово надає аудиторські послуги, з боку Аудиторської палати України застосовано стягнення у вигляді зупинення чинності сертифіката на строк 6 місяців. У цей період до нього звернулося ТОВ «Страхрезерв» з пропозицією провести аудиторську перевірку з метою підтвердження формування Статутного капіталу товариства.

Лойко Р.Л. Аудитор має відмовитися від завдання, тому що фізична особа, термін чинності сертифіката аудитора якої зупинено, не має документального підтвердження її кваліфікаційної придатності на заняття аудиторською діяльністю на території України на визначений рішенням АПУ строк.

Приклад 4. Мамченкова О.Д., маючи бажання отримати сертифікат аудитора, в травні 2011 року склала перший етап кваліфікаційного іспиту. Згодом обставини змінилися – у грудні цього ж року жінка народила дитину. По досягненні дитиною одного року, в січні 2013 року, Мамченкова О.Д. вийшла на роботу і виявила бажання продовжити процедуру отримання сертифікату аудитора. Проте, вона повинна знов скласти обидва етапи кваліфікаційного іспиту, тому що результат успішно складеного першого етапу дійсний упродовж одного року, який минув в квітні 2012 року.

Приклад 5. 25 квітня 2013 року Комісія Аудиторської палати України з сертифікації та освіти затвердила результати першого етапу кваліфікаційного іспиту (тестування) на отримання сертифікату аудитора банків. Один із кандидатів за результатами складання цього кваліфікаційного іспиту (тестування), набрав 68 балів правильних відповідей. Але він не погодився з такими результатами, бо вважає, що у нього є більше 70 правильних відповідей. Щоб доказати це, ним 28 травня 2013 року була надана

апеляція до Комісії Аудиторської палати України з сертифікації та освіти аудиторів. Комісія, розглянувши апеляцію, вирішила залишити результати кваліфікаційного іспиту без змін, оскільки цей кандидат на отримання сертифікату аудиторів банку порушив термін надання апеляції. Апеляцію необхідно було подати упродовж місяця після затвердження та повідомлення йому результатів іспиту.

Тести для самоперевірки.

1. Правові засади здійснення аудиторської діяльності в Україні визначені:

- А) Міжнародними стандартами аудиту;
- Б) Статутом Аудиторської палати України;
- В) Статутом ВПГО «Спілка аудиторів України»;
- Г) Законом України «Про аудиторську діяльність».

2. Управління аудиторською діяльністю в Україні здійснюється:

- А) Міністерством фінансів України;
- Б) Аудиторською палатою України;
- В) Верховною Радою України;
- Г) ВПГО «Спілка аудиторів України».

3. Регулювання аудиторської діяльності з боку професійних громадських організацій здійснюється з боку:

- А) Аудиторською палатою України;
- Б) Самими професійними громадськими організаціями;
- В) Міжнародною федерацією бухгалтерів;
- Г) Міністерством фінансів України.

4. Яким органом здійснюється сертифікація аудиторів?

- А) Аудиторською палатою України;
- Б) ВПГО «Спілка аудиторів України»;
- В) Міністерством фінансів України;
- Г) Національним банком України.

5. Яка з перелічених функцій не входить до компетенції професійних організацій аудиторів України?

- А) Регулююча;
- Б) Економічна;
- В) Інформаційна;
- Г) Методологічна.

6. Затвердження стандартів аудиту відноситься до повноважень:

- А) Аудиторської палати України;
- Б) Аудиторської палати аудиторів та ВПГО «Спілка аудиторів України»;
- В) Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України;
- Г) нікого. Затвердження стандартів аудиту це прерогатива Верховної Ради України.

7. Розробкою внутрішньо фірмових стандартів аудиту в Україні займається:

- А) Аудиторська палата України;
- Б) Міжнародна федерація бухгалтерів і аудиторів;
- В) Міністерство фінансів України;
- Г) суб'єкти аудиторської діяльності.

8. Що таке Реєстр аудиторських фірм та аудиторів?

- А) це список фізичних осіб, що мають сертифікат аудитора;
- Б) це список аудиторських фірм, що мають свідоцтво про включення до Реєстру відповідного зразка;
- В) це список фізичних осіб-підприємців, що мають свідоцтво про включення до Реєстру відповідного зразка;
- Г) це база даних Аудиторської палати України, що містить інформацію про аудиторські фірми та аудиторів, які займаються аудиторською діяльністю індивідуально як фізичні особи-підприємці.

9. Який орган уповноважений здійснювати ведення Реєстру аудиторських фірм та аудиторів в Україні?

- А) Міністерство фінансів України;
- Б) Аудиторська палата України;
- В) ВПГО «Спілка аудиторів України»;
- Г) Федерація професійних бухгалтерів та аудиторів України.

10. За суттєві порушення до аудиторів та аудиторських фірм застосовуються можуть бути застосовані такі види стягнення:

- А) попередження або зупинення терміну чинності сертифіката на строк до 6 місяців;
- Б) попередження або зупинення терміну чинності сертифіката на строк до 12 місяців;
- В) анулювання сертифіката або виключення з Реєстру аудиторських фірм та аудиторів;
- Г) анулювання сертифіката, виключення з Реєстру аудиторських фірм та аудиторів або зупинення терміну чинності сертифіката на строк до 12 місяців.

Відповіді: 1Г, 2Б, 3Б, 4А, 5Б, 6А, 7Г, 8Г, 9Б, 10Г.

Розділ 2.2. Форми організації аудиторської діяльності в Україні

Словник.

Аудиторська діяльність – підприємницька діяльність, яка включає в себе організаційне і методичне забезпечення аудиту, практичне виконання аудиторських перевірок (аудит) та надання інших аудиторських послуг.

Аудит корпоративного управління – комплексна оцінка існуючої на підприємстві практики корпоративного управління, виявлення її сильних і слабких сторін у відповідності зі стратегічними цілями цього підприємства.

Аудит фінансової звітності – перевірка звітності суб'єкта з метою висловлення аудитором думки про те, чи складена фінансова звітність у всіх суттєвих аспектах відповідно до застосовної концептуальної основи фінансової звітності.

Емітенти цінних паперів та похідних (деривативів) – юридичні і у випадках, передбачених законодавством, фізичні особи, які від свого імені випускають цінні папери і зобов'язуються виконувати обов'язки, що випливають з умов їх випуску.

Корпоративне управління – система відносин, яка визначає правила

та процедури прийняття рішень щодо діяльності господарського товариства та здійснення контролю, а також розподіл прав і обов'язків між органами товариства та його учасниками стосовно управління ним.

Податковий аудит – аудиторська перевірка правильності та повноти нарахування і сплати податків, а також відображення цих податків у регламентованій звітності.

Похідні цінні папери (деривативи) – цінні папери, механізм випуску та обігу яких пов'язаний з правом та / або зобов'язанням на придбання чи продаж протягом терміну, визначеного контрактом, цінних паперів, інших фінансових та / або товарних ресурсів.

Більша частина підприємств, що орієнтовані на ринкові взаємовідносини, відчують потребу у бухгалтерській інформації, оскільки саме вона в змозі забезпечити нормальне функціонування підприємства. Види бухгалтерської інформації можна поділити на фінансову (зовнішня) та управлінську (внутрішня). Фінансова інформація потрібна менеджерам вищої та середньої ланки та зовнішнім користувачам. Управлінська інформація – є обліковою інформацією, яка підготовлена на допомогу менеджерам з метою її використання у процесах планування, виконання та контролю.

По аналогії з бухгалтерським обліком аудит по відношенню до користувачів розподіляють на зовнішній та внутрішній.

Аудит – це по-перше незалежний аудит відносно контрольованого підприємства. По-друге, це системний процес отримання та оцінки об'єктивних даних про економічні дії та події, що встановлює рівень їх відповідності визначеному критерію та надає результати зацікавленим користувачам.

За характером замовлення аудит ділиться на ініціативний та обов'язковий.

Аудит, що проводиться з ініціативи підприємства (його керівництва, власників, акціонерів і т.п.), вважається ініціативним (добровільним). Характер і масштаби такого аудиту визначає замовник. Ініціативний аудит дає змогу:

- перевірити області обліку підприємства, котрі викликають сумніви;
- оцінити фінансовий та / або господарський стан майбутнього об'єкту інвестування;
- виявити можливі ризики майбутньої діяльності підприємства.

Обов'язковий аудит проводиться у випадках, передбачених чинним законодавством України. Зокрема, Закон України «Про аудиторську діяльність в Україні» передбачає обов'язкове проведення аудиту для:

- підтвердження достовірності та повноти річної фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності відкритих акціонерних товариств, підприємств-емітентів облігацій, професійних учасників ринку цінних паперів, фінансових установ та інших суб'єктів господарювання, звітність яких відповідно до законодавства України підлягає офіційному оприлюдненню, за винятком установ і організацій, що повністю утримуються за рахунок державного бюджету;
- перевірки фінансового стану засновників банків, підприємств з іноземними інвестиціями, відкритих акціонерних товариств (крім фізичних осіб), страхових і холдингових компаній, інститутів спільного інвестування, довірчих товариств та інших фінансових посередників;
- емітентів цінних паперів та похідних (деривативів), а також при отриманні ліцензії на здійснення професійної діяльності на ринку цінних паперів;
- в інших випадках, передбачених законами України.

У якості приклада до інших випадків, коли проведення аудиту є обов'язковим, можна віднести:

- підтвердження достовірності та повноти ліквідаційного балансу господарських товариств, за винятком товариств з річним господарським оборотом менше ніж двісті п'ятдесят неоподатковуваних мінімумів (Закон України «Про господарські товариства»);
- оцінка збитків, що мають бути відшкодовані іноземним інвесторам, завданих їм незаконними діями чи бездіяльністю органів державної влади або органів місцевого самоврядування, їх посадових осіб (Господарський кодекс України);
- підтвердження на момент реєстрації випуску іпотечних облігацій відповідності стану та розміру іпотечного покриття вимогам Закону України «Про іпотечні облігації» та нормативно-правових актів Національної комісії з цінних паперів та фондового ринку щодо даних реєстру іпотечного покриття (Закон України «Про іпотечні облігації») тощо.

В залежності від сфери, у якій здійснює свою діяльність підприємство, аудит поділяється на:

- банківський аудит;
- страховий аудит;
- аудит інших фінансових установ;
- аудит інших видів діяльності.

У залежності від призначення аудит поділяється на:

- аудит фінансової звітності;
- податковий аудит;
- аудит окремих операцій;
- аудит корпоративного управління.

Аудит фінансової звітності проводиться незалежними аудиторами. Результати такого аудиту офіційно оприлюднюються підприємством (публікуються і розсилаються широкому колу користувачів – власникам акцій, кредиторам, органам державного регулювання та ін.)

Метою податкового аудиту є виявлення помилок систем бухгалтерського й податкового обліку та розробка заходів по їх усуненню. В процесі податкового аудиту аудитором вивчаються податкові бази по кожному виду податків, що перевіряються, проводиться аудит податкового обліку й податкової звітності, як комплексний, так і по окремих податках. Під час аудиту податкового обліку й податкової звітності здійснюється збір і аналіз інформації про можливість платника податків по оптимізації оподаткування.

Слід зазначити, що вказаний вище розподіл аудиту за галузевим або предметним принципом досить умовний, бо термін «АУДИТ» слід застосовувати саме до перевірки тверджень звітності.

Аудит окремих операцій – перевірка окремої фінансової або господарської діяльності підприємства з метою визначення її відповідності запропонованим умовам, правилам чи законам. Наприклад, аудит: валютних операцій, кредитних операцій, лізингових операцій, дебіторської заборгованості, кредиторської заборгованості, собівартості, окремих контрактів, тощо.

Виникнення такого виду аудиту, як аудит корпоративного управління пов'язано із встановленням в Україні ринкових відносин та підвищення ролі акціонерних товариств у розвитку економіки держави, що зумовило необхідність усвідомлення важливості проблеми корпоративного управління. В сучасних умовах розвитку економіки більша частина підприємств перебуває у кризовому стані внаслідок недостатнього обсягу надходжень інвестиційних ресурсів. Аудит в даному випадку є тим самим ключем, який може відновити довіру до ринку та віру у правильність його механізмів.

Донедавна аудитор взагалі не мав обов'язку висловлюватися щодо стану системи корпоративного управління підприємства. Ситуація змінилася з прийняттям Національною комісією з цінних паперів та фондового ринку України рішення від 29.09.2011 р. № 1360, яким передбачено у складі аудиторського висновку висловлювати думку про стан корпоративного управління відповідно до Закону України «Про акціонерні товариства». Внаслідок чого аудитор, висловлюючи аудиторську думку щодо фінансової звітності за рік, що закінчився 31 грудня 2011 року, уперше повинні були виразити також і думку щодо стану корпоративного управління.

По періодичності проведення аудит поділяють на:

- первісний – це аудит, який проводиться вперше для даного клієнта. Такий аудит характеризується значно більшими ризиками і трудомісткістю. Це пов'язано з тим, що аудитор не мають у своєму розпорядженні необхідної інформації про особливості діяльності клієнта, його систему внутрішнього контролю тощо;
- повторюваний – аудит стає коли проводиться повторно або регулярно та ґрунтується на знанні специфіки діяльності клієнта, стану організації бухгалтерського обліку, результатах тривалої співпраці з клієнтом.

Залежно від часу проведення аудит поділяють на:

- перманентний – аудит, який проводиться у процесі фінансово-господарської діяльності підприємства. Метою такого аудиту є забезпечення менеджерів підприємства інформацією про відхилення виробничих процесів від заданих параметрів, конкурентоспроможність виготовленої продукції на ринках України або за рубежом тощо;
- ретроспективний – аудит, який здійснюється після виконання господарських операцій, здебільшого за минулий рік.

Форми організації аудиторської діяльності представлені на рисунку 2.2

Виходячи з визначення аудиторської діяльності, що наведено в Законі України «Про аудиторську діяльність», аудиторська діяльність – це діяльність, що здійснюється у трьох напрямках:

- практичне виконання аудиторських перевірок (аудит);
- організаційне і методичне забезпечення аудиту;
- інші види аудиторських послуг.

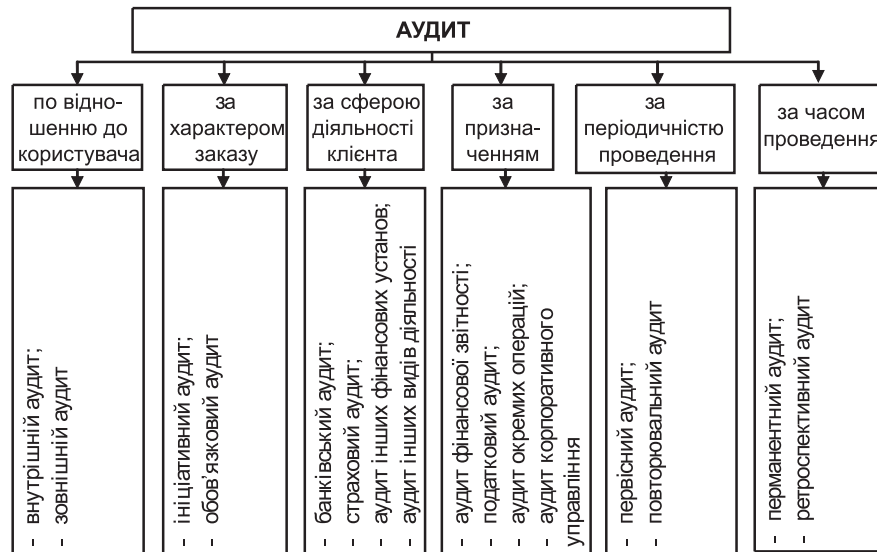


Рис. 2.2. Форми організації аудиторської діяльності

Слід зауважити, що перелік аудиторських послуг розвивається разом із диверсифікацією видів підприємницької діяльності та потреб Суспільства у достовірній та правдивій інформації. Тому сучасні аудиторські послуги можуть суттєво змінитися у майбутньому.

Приклади.

Приклад 1. Українське підприємство у формі товариства з обмеженою відповідальністю має намір взяти участь у тендері, який проводить іноземний замовник. Відповідно до вимог замовника фінансова звітність учасників тендеру має бути складена за Міжнародними стандартами фінансової звітності (далі МСФЗ) та підтверджена аудитором. Підприємством була здійснена процедура трансформації фінансової звітності відповідно до МСФЗ шляхом перегрупування облікової інформації та коригування статей звітності, підготовленої за правилами П(С)БО. Після трансформації звітності підприємство звернулося до аудиторської фірми для проведення аудиту.

В даному випадку для аудиторської фірми, яка отримує це завдання, це є ініціативним аудитом, оскільки чинне законо-

давство не містить вимоги щодо обов'язкового підтвердження фінансової звітності для участі у тендері.

До того ж дане завдання слід розглядати як завдання з надання впевненості.

Приклад 2. Два підприємства – контрагенти мають розбіжності у думках щодо існування заборгованості за поставлений товар. Для вирішення суперечки одне підприємство звернулося до аудиторської фірми з завданням перевірити та підтвердити існування заборгованості. При цьому замовник висловив побажання, щоб аудитор другий екземпляр звіту надав його контрагенту, як доказ існування заборгованості.

В такому випадку, для аудитора це буде завданням з виконання погоджених процедур, оскільки передбачає лише виконання певних процедур стосовно окремих статей фінансових даних (а саме, дебіторської або кредиторської заборгованості).

При цьому аудитор не має права погодитися на умови замовника надати другий екземпляр звіту про результати роботи іншому підприємству, якщо він не отримував від другої сторони згоди на проведення певних (погоджених) процедур. Звіт про фактичні результати виконання погоджених процедур надається лише тим сторонам, які дали свою згоду на проведення процедур.

Приклад 3. Суб'єкт підприємницької діяльності – юридична особа на підставі укладеного договору, протягом трьох років, отримує в аудиторській фірмі консультації з питань ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності. Юридична особа звернулася із замовленням щодо трансформації фінансової звітності, складеної за П(С)БО, у звітність відповідно вимог МСФЗ. Аудиторська фірма має право прийняти таке замовлення (за наявності відповідних фахівців), оскільки трансформація звітності за іншою, ніж застосовувана, концептуальною основою передбачена переліком послуг, які можуть надавати аудитори (аудиторські фірми), визначених АПУ

Приклад 4. Проти посадових осіб одного із підприємств заведена кримінальна справа по факту фальсифікації документів. Учасники цього підприємства пред'явили претензії

аудитору, який на підставі договору проводив перевірку щодо правильності визначення оподаткованого прибутку в податковому обліку на цьому підприємстві. У відповідь на пред'явлені претензії, аудитор надав пояснення про те, що він, як аудитор, мав виконати ті дії, які були погоджені з замовником (це є податковий аудит, який за МСА визначається як погоджені процедури) серед яких не було завдання щодо виявлення подій (фактів, операцій, документів), які б не мали ознаки шахрайства. Тому цілком логічно, що виконані погоджені процедури були неефективними для виявлення факту навмисного викривлення, зокрема, через фальсифікацію документів. Крім того, аудитор не мав спеціальної підготовки експерта з питань встановлення справжності документів та підписів на них, тому від нього цього і не можливо очікувати.

Приклад 5. Приватне акціонерне товариство у листопаді 2012 року звернулося до аудиторської фірми з пропозицією укласти договір про надання послуг з відновлення бухгалтерського обліку за 2012 рік. Договір був укладений, послуги надані і оплачені у лютому 2013 року. У березні 2013 року це товариство знову звертається в цю ж аудиторську фірму з пропозицією укласти договір на надання аудиторських послуг з підтвердження фінансової звітності за 2012 рік.

В даній ситуації аудиторська фірма не має права укласти договір на аудит фінансової звітності за 2012 рік, тому що надавала послуги з відновлення бухгалтерського обліку.

Аудиторська фірма має право укласти договір на аудит фінансової звітності за 2013 рік.

Тести для самоперевірки.

1. Метою внутрішнього аудиту є:

- А) проведення перевірок та здійснення оцінок системи внутрішнього контролю підприємства;
- Б) проведення перевірок та здійснення оцінок фінансової і господарської інформації;
- В) проведення перевірок та здійснення оцінок дотримання законів, нормативних актів та інших зовнішніх вимог;
- Г) перевірка усіх вищенаведених елементів.

2. Аудит фінансової звітності – це:

- А) перевірка звітності суб'єкта з метою виявлення аудитором помилок систем бухгалтерського й податкового обліку та розробки заходів щодо їх усунення;
- Б) перевірка окремої фінансової діяльності підприємства з метою визначення її відповідності запропонованим умовам, правилам чи законам;
- В) перевірка звітності суб'єкта з метою висловлення аудитором думки про те, чи складена фінансова звітність у всіх суттєвих аспектах відповідно до застосовної концептуальної основи фінансової звітності;
- Г) незалежна діяльність на підприємстві з перевірки й оцінки його роботи в його ж інтересах.

3. Ініціативний аудит дає змогу:

- А) перевірити сфері обліку підприємства, котрі викликають сумніви; оцінити фінансовий та/або господарський стан майбутнього об'єкту інвестування; виявити можливі ризики майбутньої діяльності підприємства;
- Б) перевірити сферу обліку підприємства, котрі викликають сумніви;
- В) висловити аудиторську думку щодо фінансової звітності за рік;
- Г) здійснити збір і аналіз інформації про можливості підприємства по оптимізації оподаткування.

4. Зовнішній аудит не охоплює:

- А) здійснення оцінок системи внутрішнього контролю підприємства;
- Б) висловлювання думки про стан корпоративного управління;
- В) процес отримання та оцінки об'єктивних даних про економічні дії та події, що встановлює рівень їх відповідності визначеному критерію та надає результати зацікавленим користувачам;
- Г) перевірку звітності з метою висловлення думки про те, чи складена фінансова звітність у всіх суттєвих аспектах відповідно до застосовної концептуальної основи фінансової звітності.

5. Аудиторська діяльність – це:

- А) підприємницька діяльність, яка містить в собі організаційне і методичне забезпечення аудиту;
- Б) підприємницька діяльність, яка містить в собі організаційне і методичне забезпечення аудиту, практичне виконання аудиторських перевірок;
- В) підприємницька діяльність, яка містить в собі організаційне і методичне забезпечення аудиту, практичне виконання аудиторських перевірок (аудит) та надання інших аудиторських послуг;
- Г) непідприємницька діяльність, яка містить в собі організаційне і методичне забезпечення аудиту, практичне виконання аудиторських перевірок (аудит) та надання інших аудиторських послуг.

6. Аудиторські послуги можуть надаватися у формі:

- А) аудиторської перевірки, експертизи, консультації;
- Б) аналізу фінансово-господарської діяльності;
- В) консультації з питань бухгалтерського обліку, звітності, оподаткування, аналізу фінансово-господарської діяльності;
- Г) всі відповіді правильні.

7. Аудиторська перевірка обов'язкова для таких суб'єктів підприємницької діяльності як:

- А) товариство з обмеженою відповідальністю;
- Б) представництво іноземної компанії;
- В) публічне акціонерне товариство;
- Г) приватне підприємство.

8. Аудиторська фірма не має права займатися наданням таких послуг як:

- А) ведення бухгалтерського обліку та підготовка фінансової звітності;
- Б) автоматизація бухгалтерського обліку і упровадження інформаційних технологій;
- В) консультації з питань організації служби внутрішнього аудиту;
- Г) посередництво під час укладання зовнішньоекономічних контрактів.

9. Основною метою обов'язкового аудиту є:

- А) виправлення помилок в бухгалтерському обліку і фінансовій звітності;
- Б) виявлення фактів шахрайства управлінського персоналу підприємства;
- В) підтвердження достовірності фінансової звітності;
- Г) надання допомоги управлінському персоналу підприємства у підготовці фінансової звітності.

10. Аудит відрізняється від супутніх послуг:

- А) рівнем впевненості аудитора;
- Б) кількістю необхідних аудиторських доказів;
- В) характером процедур аудиту;
- Г) усе перелічене.

11. Аудит який проводить аудиторська фірма за рішенням директора приватного товариства – це:

- а) внутрішній аудит;
- б) зовнішній аудит;
- в) обов'язковий аудит;
- г) ініціативний аудит.

Відповіді: 1Г, 2В, 3А, 4А, 5Г; 6В; 7Г; 8В; 9Г; 10Г.

Розділ 2.3. Технічні стандарти аудиту**Словник.**

Аудит групи – аудит фінансової звітності групи.

Аудитор компонента – аудитор, який на вимогу аудиторської групи із завдання для групи виконує роботу з підготовки фінансової інформації, пов'язаної з компонентом, для аудиту групи.

Аудиторська документація – запис виконаних аудиторських процедур, отриманих доречних аудиторських доказів і висновків яких дійшов аудитор (іноді також вживають такі терміни, як «робочі документи» або «робоча документація»).

Викривлення – розбіжність між сумою, класифікацією, поданням або розкриттям статті у фінансовому звіті та сумою, класифікацією, поданням або розкриттям інформації, які є обов’язковими для цієї статті відповідно до застосовної концептуальної основи фінансової звітності.

Достатня впевненість – це високий рівень впевненості, який отримують, якщо аудитор одержав достатні та прийнятні аудиторські докази для зменшення аудиторського ризику (тобто ризику того, що аудитор висловить невідповідну думку, якщо фінансова звітність суттєво викривлена) до прийнятне низького рівня.

Завдання і надання впевненості – завдання, за яким фахівець-практик надає висновок, призначений підвищити ступінь довіри ми визначених користувачів, інших ніж відповідальна сторона, щодо результату оцінки або визначення предмета перевірки за відповідними критеріями. Результатом оцінки або визначення предмета перевірки є інформація, отримана через застосування критеріїв до предмета перевірки. Відповідно до Міжнародної концептуальної основи завдань з надання впевненості фахівцеві-практику дозволяється виконувати два типи завдань з надання впевненості: завдання з надання достатньої впевненості та завдання з надання обмеженої впевненості.

Завдання з надання достатньої впевненості – метою завдання з надання достатньої впевненості є зменшення ризику завдання з надання впевненості до прийнятно низького рівня за обставин завдання як основи для надання позитивної форми висновку фахівця-практика.

Завдання з надання обмеженої впевненості – метою завдання з надання обмеженої впевненості є зменшення ризику завдання з надання впевненості до рівня, який є прийнятним за обставин завдання, але більшим, ніж у завданні з надання достатньої впевненості як основи для надання негативної форми висновку фахівця-практика.

Завдання з огляду – мета завдання з огляду полягає в тому, щоб на основі процедур, які не дають усіх доказів, що їх вимагав би аудит, надати аудитору змогу констатувати, чи привернув його увагу будь-який факт, який дає підстави стверджувати, що фінансова звітність не складена в усіх суттєвих аспектах

відповідно до застосовної концептуальної основи фінансової звітності.

Завдання з погоджених процедур – завдання, в якому аудитору доручається виконати процедури аудиторського характеру, які були узгоджені аудитором, суб’єктом господарювання та будь-якими відповідними третіми сторонами, та надати звіт про отримані результати.

Історична фінансова інформація – інформація, виражена у фінансових показниках, стосовно конкретного суб’єкта господарювання, отримана на основі облікової системи цього суб’єкта господарювання, про економічні події, які відбувалися у минулих періодах, або про минулі економічні умови чи обставини на певний момент часу.

Компонент – суб’єкт господарювання або вид господарської діяльності, про яку управлінський персонал групи чи компонента складає фінансову інформацію, яку слід включати до складу фінансової звітності групи.

Міжнародна федерація бухгалтерів – всесвітня організація бухгалтерів-професіоналів.

Партнер із завдання – партнер або інша особа в аудиторській фірмі, яка несе відповідальність за завдання з аудиту, його виконання та звіт, що надається від імені фірми.

Помилка – ненавмисне викривлення фінансової звітності, включаючи пропуск суми або розкриття інформації.

Прогнозна фінансова інформація – фінансова інформація, що ґрунтується на припущеннях про події, які можуть відбутися в майбутньому, та про можливі дії суб’єкта господарювання. Може мати форму прогнозу, перспективної оцінки або їх поєднання.

Проміжна фінансова інформація – фінансова інформація, яка складається і подається відповідно до застосовної концептуальної основи фінансової звітності та містить повний або стислий пакет фінансової звітності за період, менший за фінансовий рік суб’єкта господарювання.

Процедури по суті – процедури аудиту, призначені для виявлення суттєвих викривлень на рівні тверджень. Процедури по суті включають: тести деталей (класів операцій, залишків на рахунках та розкриття інформації); аналітичні процедури по суті.

Професійні стандарти – Міжнародні стандарти аудиту (МСА) та відповідні етичні вимоги.

Професійний скептицизм – ставлення, що поєднує довірливість, уважність до обставин, які можуть вказувати на можливе викривлення внаслідок помилки або шахрайства, та критичну оцінку аудиторських доказів.

Професійне судження – застосування необхідних навичок, знань і досвіду в контексті стандартів аудиту, бухгалтерського обліку та професійної етики при прийнятті обґрунтованих рішень щодо плану дій, які прийнятні за обставинами завдання з аудиту.

Тести заходів контролю – процедура аудиту, призначена для оцінки ефективності функціонування заходів контролю в запобіганні або виявленні та виправленні суттєвих викривлень на рівні тверджень.

Найвищий управлінський персонал – особа (особи) чи організація (організації) (наприклад, установа, що виконує функції довіреної особи), які відповідають за нагляд за стратегією суб'єкта господарювання і зобов'язаннями, пов'язаними із підвітністю суб'єкта господарювання. Така відповідальність охоплює також нагляд за процесом фінансової звітності.

Шахрайство – навмисна дія однієї або кількох осіб з управлінського персоналу, тих, кого наділено найвищими повноваженнями, працівників або третіх сторін, що пов'язана із застосуванням омани для отримання неправомірної або незаконної переваги.

Ринкові відносини надали суб'єктам господарювання повну свободу дій та одночасно повну відповідальність за ці дії (через підприємницький ризик). Тому зростає необхідність не лише ефективного управління, але й ефективного фінансового контролю. Аудит поєднує інтереси держави та власника без додаткових бюджетних витрат. Саме тому в незалежному професійному аудиті зацікавлені не лише власники та управлінський персонал підприємств, але й держава. Загальна мета аудиту – сформулювати висновок щодо фінансової звітності суб'єктів господарювання. Для досягнення мети аудиту аудитор повинен виконати аудиторські процедури саме з метою одержання необхідних доказів, які допоможуть йому обґрунтувати свою думку щодо достовірності фінансової звітності. Як вже зазначалося раніше

правові засади здійснення аудиторської діяльності в Україні регламентує Закон України «Про аудиторську діяльність», який передбачає застосування аудиторами професійних стандартів, затвердження яких є виключним правом АПУ.

Базою для будь-яких стандартів є загально визнані результати науки, техніки, досвіду. Розробляти, затверджувати та приймати стандарти можуть на декількох рівнях. Наприклад,

- міжнародний – приймають міжнародні організації і для кожної окремої держави носять характер рекомендацій;
- регіональний – приймають на регіональному рівні;
- національний – застосовується виключно в рамках держави. При цьому допускається прийняття міжнародного стандарту як національного;
- галузевий – доповнює чи перевищує вимоги державних стандартів;
- стандарти підприємств – створюють внутрішню систему управління якістю, регламентують внутрішні вимоги, ратифікують процеси та операції.

На сьогодні в Україні як національні стандарти аудиту, що є обов'язковими для застосування, діють Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг видання 2010 року (далі МСА). Це так звані технічні стандарти аудиту, які встановлюють принципи здійснення тих чи інших дій аудитора в ході надання професійних послуг та загальні принципи проведення перевірки тверджень звітності.

Слід чітко розуміти, що стандарти носять виключно рекомендаційний характер, а їх застосування в тих, чи інших випадках, є результатом професійного судження аудитора.

Розробкою МСА займається Міжнародна федерація бухгалтерів (далі МФБ).

МФБ була заснована у 1977 році з метою служіння інтересам суспільства, вдосконалення бухгалтерської професії на міжнародному рівні та розвитку сильної міжнародної економіки за допомогою впровадження та дотримання високоякісних професійних стандартів, міжнародного зближення національних стандартів і висловлювання з питань, що викликають широкий суспільний інтерес, де професійні знання бухгалтерів найбільш вагомі.

Розробку, впровадження та застосування міжнародно-визнаних стандартів МФБ визнає засобом забезпечення достовірності інформа-

ції, яку прагнуть отримати інвестори та інші зацікавлені особи. Займаються розробкою стандартів незалежні Ради, що існують у складі МФБ: Рада з Міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості (РМСАНВ), Рада з Міжнародних стандартів бухгалтерської освіти (РМСБО), Рада з Міжнародних стандартів етики для бухгалтерів (РМСЕБ) та Рада з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку для державного сектора (РМСБОДС).

Стандарти, розроблені РМСАНВ, регулюють процес виконання завдань з аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг.

Порядок застосування МСА згруповано на рисунку 2.3.



Рис. 2.3. Порядок застосування Міжнародних стандартів аудиту

МСА формують єдині базові вимоги до якості та надійності аудиту та визначають певний рівень гарантії результатів аудиту у разі їх дотриманні.

МСА вимагають як основу для аудиторської думки, щоб аудитор отримав достатню впевненість у тому, що фінансова звітність у

цілому не містить суттєвого викривлення внаслідок шахрайства або помилки.

Умовно система МСА поділена на 8 послідовних розділів (табл. 2. 1).

Таблиця 2.1

Угрупування МСА за розділами

Номер МСА	Назва МСА
1	2
Розділ 1: Загальні принципи аудиту та відповідальність аудитора	
МСА 200	«Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту»
МСА 210	«Узгодження умов виконання завдань з аудиту»
МСА 220	«Контроль якості аудиту фінансової звітності»
МСА 230	«Аудиторська документація»
МСА 240	«Відповідальність аудитора, що стосується шахрайства, при аудиті фінансової звітності»
МСА 250	«Розгляд законодавчих та нормативних актів при аудиті фінансової звітності»
МСА 260	«Повідомлення інформації з питань аудиту тим, кого наділено найвищими повноваженнями»
МСА 265	«Повідомлення інформації про недоліки внутрішнього контролю тим, кого наділено найвищими повноваженнями, та управлінському персоналу»
Розділ 2: Оцінка ризиків та дії аудитора у відповідь на оцінені ризики	
МСА 300	«Планування аудиту фінансової звітності»
МСА 315	«Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвих викривлень через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища»
МСА 320	«Суттєвість при плануванні та проведенні аудиту»
МСА 330	«Дії аудитора у відповідь на оцінені ризики»
МСА 402	«Аудиторські міркування стосовно суб'єктів господарювання, які звертаються до організацій, що надають послуги»
МСА 450	«Оцінка викривлень, ідентифікованих під час аудиту»

Продовження табл. 2.1

1	2
Розділ 3: Аудиторські докази	
МСА 500	«Аудиторські докази»
МСА 501	«Аудиторські докази – додаткові міркування щодо відібраних елементів»
МСА 505	«Зовнішні підтвердження»
МСА 510	«Перші завдання з аудиту – залишки на початок періоду»
МСА 520	«Аналітичні процедури»
МСА 530	«Аудиторська вибірка»
МСА 540	«Аудит облікових оцінок, у тому числі облікових оцінок за справедливою вартістю, та пов'язані з ними розкриття інформації»
МСА 550	«Пов'язані сторони»
МСА 560	«Подальші події»
МСА 570	«Безперервність»
МСА 580	«Письмові запевнення»
Розділ 4: Використання роботи інших аудиторів	
МСА 600	«Особливі міркування – аудити фінансової звітності групи (включаючи роботу аудиторів компонентів)»
МСА 610	«Використання роботи внутрішніх аудиторів»
МСА 620	«Використання роботи експерта аудитора»
Розділ 5: Аудиторські висновки та звітність	
МСА 700	«Формулювання думки та надання звіту щодо фінансової звітності»
МСА 705	«Модифікації думки у звіті незалежного аудитора»
МСА 706	«Пояснювальні параграфи та параграфи з інших питань у звіті незалежного аудитора»
МСА 710	«Порівняльна інформація – відповідні показники і порівняльна фінансова звітність»
МСА 720	«Відповідальність аудитора щодо іншої інформації в документах, що містять перевірену аудитором фінансову звітність»
Розділ 6: Спеціалізовані сфери аудиту	
МСА 800	«Особливі міркування – аудити фінансової звітності, складеної відповідно до концептуальних основ спеціального призначення»

Продовження табл. 2.1

1	2
МСА 805	«Особливі міркування – аудити окремих фінансових звітів та певних елементів, рахунків або статей фінансового звіту»
МСА 810	«Завдання з надання звіту щодо узагальненої фінансової звітності»
ПМПА 1000	«Процедури міжбанківського підтвердження»
ПМПА 1004	«Взаємовідносини інспекторів з банківського нагляду та зовнішніх аудиторів»
ПМПА 1006	«Аудит фінансової звітності банків»
ПМПА 1010	«Розгляд екологічних питань при аудиті фінансової звітності»
ПМПА 1012	«Аудит похідних фінансових інструментів»
ПМПА 1013	«Електронна комерція: вплив на аудит фінансової звітності»
Розділ 7: Вимоги до завдань з огляду та завдань з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації	
МСЗО 2400	«Завдання з огляду фінансової звітності»
МСЗО 2410	«Огляд проміжної фінансової інформації, що виконується незалежним аудитором суб'єкта господарювання»
МСЗНВ 3000	«Завдання з надання впевненості, що не аудитами чи оглядами історичної фінансової інформації»
МСЗНВ 3400	«Перевірка прогнозової фінансової інформації»
МСЗНВ 3402	«Звіти з надання впевненості щодо заходів контролю в організації, що надає послуги»
Розділ 8: Супутні послуги	
МССП 4400	«Завдання з виконання узгоджених процедур стосовно фінансової інформації»

Усі наведені МСА містять сферу їх застосування, мету застосування, цілі, які має досягнути аудитор та матеріали для застосування і інші пояснювальні матеріали.

При цьому МСА не містять детальних інструкцій щодо їх застосування, оскільки вони розраховані на високий професійний рівень, компетентність та самостійність аудитора, який під час застосування МСА має використовувати своє професійне судження.

МСА 200 розглядає загальну відповідальність, незалежного аудитора під час проведення аудиту фінансової звітності відповідно до цих МСА. Зокрема, він установлює загальні цілі аудитора та пояснює характер і обсяг аудиту, призначеного надати можливість аудиторю досягнути цих цілей.

Загальні цілі аудитора під час проведення аудиту фінансової звітності такі:

- а) отримати достатню впевненість у тому, що фінансова звітність у цілому не містить суттєвого викривлення внаслідок шахрайства чи помилки, надаючи, таким чином, аудиторю можливість висловити думку, чи складена фінансова звітність у всіх суттєвих аспектах відповідно до застосовної концептуальної основи фінансової звітності;
- б) надати звіт про фінансову звітність і повідомити інформацію, як цього вимагають МСА, відповідно до результатів, отриманих аудитором.

Відповідно до МСА 200 загальні принципи проведення аудиту складаються із дотримання аудитором таких правил:

- дотримання відповідних етичних вимог, включаючи вимоги щодо незалежності;
- планування та виконання аудиту із професійним скептицизмом;
- застосування професійного судження під час планування та виконання аудиту фінансової звітності;
- отримання достатніх та прийнятних аудиторських доказів для зменшення аудиторського ризику до прийнятно низького рівня, які надають аудиторю можливість дійти обґрунтованих висновків, на яких ґрунтується аудиторська думка;
- дотримання всіх МСА, які є доречними для аудиту.

Узгодження аудитором умов завдання з аудиту з управлінським персоналом здійснюється з використанням МСА 210. Метою аудитора під час узгодження умов завдання є прийняття або продовження

завдання з аудиту лише тоді, коли узгоджено основу його виконання через:

- обґрунтування наявності передумов для проведення аудиту;
- підтвердження того, що є взаєморозуміння між аудитором та управлінським персоналом і, за потреби, тими, кого наділено найвищими повноваженнями, щодо умов завдання з аудиту.

Узгоджені умови завдання з аудиту аудитор записує у листі-зобов'язанні з аудиту чи в іншій належній формі письмової угоди та вони мають містити:

- мету та обсяг аудиту фінансової звітності;
- відповідальність аудитора;
- відповідальність управлінського персоналу;
- ідентифікацію застосовної концептуальної основи фінансової звітності для складання фінансової звітності;
- посилення на очікувану форму й зміст будь-яких звітів, що їх надасть аудитор, і констатацію того, що можуть існувати обставини, за якими звіт може відрізнитися від очікуваної форми та змісту.

У ході проведення аудиту постійного клієнта аудитор може вирішити не надсилати щоразу новий лист-зобов'язання з аудиту чи іншу письмову угоду. Проте інколи є доцільним переглянути умови завдання з аудиту чи нагадати суб'єкту господарювання про існуючі умови. Це є доцільним у таких випадках:

- існує будь-яка ознака того, що суб'єкт господарювання неправильно розуміє мету та обсяг аудиту;
- переглянуті будь-які або особливі умови завдання з аудиту;
- здійснена зміна старшого управлінського персоналу;
- здійснена значна зміна права власності;
- змінився характер чи обсяг бізнесу суб'єкта господарювання;
- виникла зміна законодавчих чи нормативних вимог або в концептуальній основі фінансової звітності, застосованої під час складання фінансової звітності;
- інші зміни у вимогах до звітності.

Разом із МСА 200 слід застосовувати МСА 220, який розглядає конкретну відповідальність аудитора стосовно процедур із контролю якості аудиту фінансової звітності.

Метою аудитора згідно з МСА 220 є виконання процедур контролю якості на рівні завдань, які надають достатню впевненість у тому, що:

- аудит відповідає вимогам професійних стандартів та застосовним законодавчим і нормативним вимогам;
- наданий аудиторський звіт є відповідним за конкретних обставин.

Система контролю якості охоплює політики та процедури, які розглядають кожен із таких елементів:

- відповідальність керівників за якість у межах фірми;
- відповідні етичні вимоги;
- прийняття й продовження стосунків з клієнтами і завдань з аудиту;
- людські ресурси;
- виконання завдання;
- моніторинг.

Наявність в аудиторській фірмі системи контролю якості та її відповідність вимогам МСА підтверджується Свідоцтвом про відповідність системи контролю якості, яке видається Аудиторською палатою України.

Докази наявності у аудитора підстав для висновку про досягнення загальних цілей аудитора та докази того, що аудит планувався та виконувався відповідно до МСА і застосовних законодавчих і нормативних вимог надає аудиторська документація, вимоги до форми та змісту якої встановлює МСА 230. Цей МСА розглядає також конкретну відповідальність аудитора за складання аудиторської документації для аудиту фінансової звітності. МСА 230 вимагає від аудитора своєчасного складання аудиторської документації, яка є достатньою для надання можливості досвідченому аудитору, який не мав попереднього відношення до аудиту, зрозуміти:

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

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

- розмір та складність суб'єкта господарювання;
- характер аудиторських процедур, які слід виконати;

- ідентифіковані ризики суттєвого викривлення;
- значущість отриманих аудиторських доказів;
- характер і обсяг ідентифікованих винятків;
- необхідність документувати висновок або основу для висновку, якщо їх важко визначити з документації про виконану роботу або отриманих аудиторських доказів;
- методологія аудиту й інструментальні програмні засоби, які використовували.

Аудиторська документація може бути записаною на папері чи електронних або інших носіях інформації. Також складовою аудиторської документації можуть стати витяги чи копії записів суб'єкта господарювання.

Сфера застосування інших МСА та цілі аудитора при їх застосуванні згруповані в **Додатку 1**.

Приклади.

Приклад 1. Аудиторська фірма має постійного клієнта, з яким співпрацює з 2009 року. За цей час сумнів щодо чесності та сумлінності управлінського персоналу у нього не виникало, тому під час виконання завдання з аудиту фінансової звітності за 2012 рік, керівник групи прийняв рішення не застосовувати професійний скептицизм, про що було зазначено в робочій документації. Помилка аудитора в даному випадку полягає в тому, що застосування професійного скептицизму є обов'язковою умовою виконання завдання з аудиту і про це зовсім не потрібно зазначати в аудиторській документації з виконання завдання. Звісно аудитор не може нехтувати своїми знаннями та досвідом щодо чесності та сумлінності управлінського персоналу, але це не звільняє його від необхідності дотримання професійного скептицизму та застосування менш переконливих аудиторських процедур.

Приклад 2. Відповідно до чинного законодавства підприємство, для якого є обов'язковим підтвердження аудитором річної фінансової звітності, зобов'язане перейти на складання фінансової звітності за МСФЗ. Підприємство датою переходу на МСФЗ визнало 2012 рік. За підсумками 2012 року підприємством складена фінансова звітність без повного дотримання

вимог МСФЗ, оскільки повний пакет фінансової звітності, складеної за МСФЗ передбачено скласти за результатами діяльності у 2013 році.

Для підтвердження фінансової звітності за результатами 2012 року аудитор повинен керуватися МСА 800 «Особливі міркування – аудити фінансової звітності, складеної відповідно до концептуальних основ спеціального призначення», оскільки це завдання є аудитом фінансової звітності, складеної відповідно до концептуальних основ спеціального призначення. Саме МСА 800 допускає, що застосована концептуальна основа складання фінансової звітності може ґрунтуватися на концептуальній основі фінансової звітності, встановленій повноважною або визнаною організацією, що формує стандарти, або законом чи нормативом, але не узгоджуватися з усіма вимогами цієї концептуальної основи.

Приклад 3. Аудиторська фірма отримала замовлення на перевірку бізнес-плану, складеного для залучення інвестицій.

Таке завдання є завданням з перевірки прогностичної інформації, при його виконанні аудитор має застосовувати МСЗНВ 3400 «Перевірка прогностичної фінансової інформації». Перевірка полягає в пошуку доказів, що підтверджують припущення. Результатом виконання завдання є формування думки про те, чи підготовлено прогностичну фінансову інформацію належно на основі припущень і чи подано її за відповідною концептуальною основою фінансової звітності.

Приклад 4. Організація, що надає послуги з ведення бухгалтерського обліку, звернулася до аудиторської фірми з проханням перевірити систему внутрішнього контролю.

Таке завдання є завданням з надання впевненості про заходи контролю. Воно виконується відповідно до МСЗНВ 3402 «Звіти з надання впевненості щодо заходів контролю в організації, що надає послуги». За результатами перевірки надається Звіт з надання впевненості незалежного аудитора організації, що надає послуги, про опис заходів контролю, їх структуру та ефективність функціонування.

Приклад 5. До аудитора звернувся суб'єкт господарювання-юридична особа із проханням провести перевірку стану креди-

торської заборгованості. Це завдання відноситься до узгоджених процедур і виконується відповідно до МССП 4400 «Завдання з виконання узгоджених процедур стосовно фінансової інформації». За результатами виконання узгоджених процедур надається Звіт про фактичні результати. В ньому має бути зазначено, що процедури виконано винятково з метою надання допомоги в оцінці достовірності стану кредиторської заборгованості. Оскільки зазначені вище процедури не є аудитом або оглядом, проведеним відповідно до Міжнародних стандартів аудиту або Міжнародних стандартів завдань з огляду (або національних стандартів чи практик), аудитор не висловлює впевненості стосовно стану кредиторської заборгованості.

Тести для самоперевірки.

1. Розробкою МСА займається:

- А) РМСАНВ;
- Б) РМСБО;
- В) РМСЕБ;
- Г) РМСБОДС.

2. Процес виконання завдань з аудиту регулюють:

- А) Міжнародні стандарти завдань з надання впевненості;
- Б) Міжнародні стандарти завдань з огляду;
- В) Міжнародні стандарти аудиту;
- Г) Міжнародні стандарти супутніх послуг.

3. МСА формують єдині базові вимоги до:

- А) виконання завдання з аудиту історичної фінансової інформації;
- Б) ефективного фінансового контролю;
- В) виконання завдання з надання впевненості;
- Г) якості та надійності аудиту.

5. Положення з міжнародної практики аудиту мають на меті:

- А) надати рекомендації і практичну допомогу аудиторам при впровадженні МСА та сприяти належній практиці;
- Б) надати рекомендації і практичну допомогу аудиторам в процесі вибору аудиторських процедур;

- В) надати рекомендації і практичну допомогу аудиторам у ході виконання аудиту банків;
- Г) надати рекомендації і практичну допомогу аудиторам під час виконання завдань у державному секторі.

6. До загальної мети аудитора під час проведення аудиту фінансової звітності відноситься:

- А) отримати достатню впевненість у тому, що фінансова звітність у цілому складена з припущенням про безперервність діяльності, надаючи, таким чином, аудитору можливість висловити думку, чи складена фінансова звітність у всіх суттєвих аспектах відповідно до застосовної концептуальної основи фінансової звітності;
- Б) отримати достатню впевненість у тому, що фінансова звітність у цілому не містить суттєвого викривлення внаслідок шахрайства чи помилки, надаючи, таким чином, аудитору можливість висловити думку, чи складена фінансова звітність у всіх суттєвих аспектах відповідно до застосовної концептуальної основи фінансової звітності;
- В) отримати достатню впевненість у тому, що фінансова звітність у цілому не містить суттєвого викривлення внаслідок шахрайства чи помилки, надаючи таким чином гарантії користувачам фінансової звітності про відсутність суттєвих помилок у фінансовій звітності;
- Г) отримати достатню впевненість у тому, що фінансова звітність у цілому не містить суттєвого викривлення, надаючи, таким чином, аудитору впевненість про відсутність ризику не виявлення.

7. Міжнародні стандарти аудиту в Україні як національні приймає:

- А) Міністерство фінансів України;
- Б) Верховна Рада України;
- В) Аудиторська палата України;
- Г) Кабінет Міністрів України.

8. Міжнародні стандарти аудиту визначають:

- А) стратегію аудиторської перевірки;
- Б) загальні вимоги до аудиту;

- В) масштаб аудиторської перевірки;
- Г) етику аудиту.

9. Стандарти аудиту визначають:

- А) загальний підхід до визначення та проведення аудиту, масштаб аудиторської перевірки;
- Б) активізацію роботи, статистичні розрахунки;
- В) види звітів аудиторів, питання методології;
- Г) відсутня правильна відповідь.

10. В чому полягає значення стандартів аудиту:

- А) забезпечувати високу якість аудиторської перевірки, допомагати клієнтам зрозуміти процес аудиторської перевірки;
- Б) забезпечувати зв'язок окремих елементів аудиторського процесу, обмежувати контроль з боку держави;
- В) забезпечувати особисту безпеку аудитора; забезпечувати діяльність аудитора.
- Г) відсутня правильна відповідь.

Відповіді: 1А, 2В, 3Г, 4А, 5А, 6Б, 7В, 8Б, 9А, 10А.

Розділ 2.4. Етичні принципи аудиторської діяльності

Словник.

Група із завдання з надання впевненості – персонал, який виконує завдання з надання впевненості, включаючи експертів, що на умовах трудового чи іншого договору з аудиторською фірмою виконують це завдання.

Застережні заходи – вжиття аудитором (аудиторською фірмою) заходів, направлених на усунення чи зменшення загрози недотримання фундаментальних принципів до прийняттого рівня.

Незалежність – це можливість вираження професійної думки та професійна поведінка в ході проведення аудиту та надання інших аудиторських послуг, уникнення фактів та обставин, що можуть поставити під загрозу професійне судження аудитора та дозволяють діяти чесно з об'єктивністю та професійним скептицизмом.

Незалежність думки – така спрямованість думки, яка дає можливість висловити висновок без будь-якого впливу, що може поставити під загрозу професійне судження, та діяти добросовісно, з об'єктивністю та професійним скептицизмом.

Незалежність поведінки – уникнення фактів та обставин настільки суттєвих, що розсудлива та поінформована третя сторона, зваживши усі конкретні факти й обставини, ймовірніше за все, дійшла би висновку, що добросовісність, об'єктивність чи професійний скептицизм аудиторської фірми чи члена групи з виконання завдання були під загрозою.

Партнер із завдання – партнер або інша особа в аудиторській фірмі, яка несе відповідальність за завдання, його виконання та звіт, що надається від імені фірми, і яка, якщо це потрібно, має відповідні повноваження від професійної, юридичної або регуляторної організації.

Персонал – партнери та інші працівники.

Працівники – фахівці, крім партнерів, включаючи будь-яких експертів, яких наймає аудиторська фірма.

Професійний бухгалтер-практик – аудитор, які працюють в аудиторських фірмах або надають професійні аудиторські послуги, як фізичні особи-підприємці.

Відмінною рисою незалежного аудиту є прийняття обов'язку перед громадськістю (урядом, замовниками, кредиторами, роботодавцями, працівниками, інвесторами тощо), яка покладається на об'єктивність і порядність професійних аудиторів з метою підтримки впорядкованого ведення комерційної діяльності. Це покладає на аудиторів обов'язок, обумовлений інтересами громадськості. Тому обов'язки незалежного аудитора не зводяться виключно до задоволення потреб окремого замовника або роботодавця. Ставлення та поведінка аудиторів при наданні таких послуг впливає на економічний добробут їх співтовариства і країни. Незалежні аудиторі зможуть залишатись в такому привілейованому положенні, тільки якщо вони продовжуватимуть надавати суспільству ці унікальні послуги на рівні, який свідчить про те, що суспільна довіра є цілком обґрунтованою. Як наслідок – представники аудиторської професії в усьому світі найбільше зацікавлені в тому, щоб довести до відома споживачів послуг, які надають професійні аудиторі, що ці послуги виконують на найвищому

рівні якості та надаються відповідно до етичних вимог, покликаних забезпечити такий рівень.

Професійна етика є кодексом правил, який визначає поведінку представника певної професії у службовій обстановці (у відношеннях до партнерів, до колег, до членів суспільства) та норми, які відповідають глибокому усвідомленню своєї моральної відповідальності за виконання професійних обов'язків.

Як зазначено у Статуті МФБ, її місія полягає у розвитку та вдосконаленні бухгалтерської професії в цілому світі на основі гармонізованих стандартів, що забезпечують надання неухильно високоякісних послуг в інтересах громадськості. На виконання цієї місії Радою МФБ був заснований Комітет з етики МФБ, завданням якого є розробка та публікація високоякісних стандартів етики та інших рішень для професійних бухгалтерів всього світу. Кодекс етики професійних бухгалтерів, розроблений Комітетом з етики МФБ, визначає етичні вимоги для професійних бухгалтерів. На сьогодні в Україні обов'язковим для дотримання є Кодекс етики професійних бухгалтерів МФБ, затверджений рішенням АПУ від 30.11.2006 № 168/7 (далі – Кодекс етики).

Кодекс етики складається з трьох частин. Частина А визначає фундаментальні принципи професійної етики професійних бухгалтерів і надає концептуальну основу, для застосування цих принципів. Частина Б та В пояснюють, як застосовується концептуальна основа в конкретних ситуаціях та містять приклади застережних заходів для уникнення загроз недотримання фундаментальних принципів. При цьому зовнішні аудиторі використовують лише частину Б Кодексу етики, яка стосується професійних бухгалтерів – практиків, тоді як частина В розповсюджується на штатних бухгалтерів.

Обставини, за яких опиняється інколи аудитор, можуть викликати загрози порушення фундаментальних етичних принципів. Ці загрози у Кодексі етики представлені такими категоріями:

загроза власного інтересу – має місце, якщо аудиторська фірма чи член групи з надання впевненості отримують вигоди внаслідок фінансового інтересу до клієнта з надання впевненості чи конфлікту власних інтересів з ним;

загроза власної оцінки – має місце, якщо аудитор має переглянути своє ж професійне судження;

загроза захисту – має місце, якщо аудиторська фірма або член групи з надання впевненості подає чи його можуть сприймати, ніби він подає, позицію чи думку клієнта таким чином, що це може, чи сприймається, ніби може, створити загрозу для об'єктивності;

загроза особистих стосунків – має місце, якщо завдяки тісним стосункам з клієнтом, посадовими особами чи працівниками, аудиторська фірма або член групи з надання впевненості занадто співчуває (діє по прямому захисту інтересів) інтересам клієнта;

загроза тиску – має місце, якщо член групи з надання впевненості утримується від об'єктивних дій чи здійснення професійного судження під загрозами, фактичними чи відчутними, з боку директорів, посадових осіб чи працівників клієнта з надання впевненості.

Приклади обставин, що можуть створити відповідні загрози, наведені у таблиці 2.2.

Таблиця 2.2

Приклади обставин, що можуть створити відповідні загрози

Загрози	Приклади обставин, що можуть створити загрози
1	2
Загроза власного інтересу	прямий фінансовий інтерес члена групи з надання впевненості в компанії клієнта з надання впевненості
	надмірна залежність аудиторської фірми від загальних гонорарів, що їх сплачує клієнт
	наявність тісних ділових стосунків члена групи з надання впевненості з клієнтом із надання впевненості
	занепокоєння фірми щодо можливості втратити значного клієнта
	ведення переговорів членом групи з аудиту про працевлаштування у клієнта з аудиту
	укладання фірмою угоди про умовні гонорари стосовно завдання з надання впевненості
	надання позики клієнту (або будь-кому з його директорів чи посадових осіб) або отримання позики від нього
Загроза власної оцінки	виявлення аудитором значної помилки під час оцінювання результатів попередніх професійних послуг, виконаних працівником аудиторської фірми
	надання фірмою висновку з надання впевненості щодо ефективності функціонування фінансових систем після їх розробки чи впровадження
	підготовка аудиторською фірмою вихідних даних, що використовувались для формування реєстрів, що є предметом перевірки у завданні з надання впевненості

Продовження табл. 2.2

1	2
	член групи з надання впевненості є або донедавна був директором чи посадовою особою клієнта
	член групи з надання впевненості є або донедавна був працівником клієнта, спроможним істотно впливати на предмет перевірки у завданні
	виконання аудиторською фірмою послуг для клієнта з надання впевненості, які безпосередньо впливають на інформацію про предмет перевірки у завданні з надання впевненості
Загроза захисту	здійснення операцій або рекламування акцій чи інших цінних паперів клієнта;
	захист інтересів клієнта з надання впевненості у судовій справі або при вирішенні спірних питань з третіми сторонами
Загроза особистих стосунків	член групи з виконання завдання має близького або найближчого родича, який є директором або посадовою особою клієнта
	член групи з виконання завдання має близького або найближчого родича, який є працівником клієнта, спроможним істотно впливати на предмет перевірки у завданні
	колишній партнер аудиторської фірми є директором або посадовою особою клієнта з надання впевненості чи працівником, який може справляти прямий та значний вплив на предмет завдання з надання впевненості
	отримання аудитором подарунків або пільг від клієнта, крім випадків, коли їхня вартість є незначною або несуттєвою
	довготривале співробітництво старшого персоналу з клієнтом з надання впевненості
Загроза тиску	погрози заміни клієнтом або звільнення з завдання
	погрози судових позовів
	тиск з метою неприпустимого зменшення обсягу роботи для зменшення розміру гонорару.

Обставини, що можуть створювати загрозу для аудитора, не обмежуються наведеними прикладами. В ділових і професійних стосунках аудитор може зіткнутися з іншими загрозами недотримання одного чи кількох з фундаментальних загроз, які навіть неможливо буде віднести до будь-якої із зазначених категорій. Тому аудитор завжди має бути напоготові до виникнення таких обставин та загроз.

Застережні заходи, що можуть усунути або зменшити загрози до прийняттого рівня, належать до двох широких категорій:

1) застережні заходи, встановлені професійною організацією, законодавством або нормативним актом;

2) застережні заходи у робочому середовищі.

Застережні заходи першої категорії передбачають:

- вимоги до освіти, професійної підготовки та досвіду для набуття статусу професіонала;
- вимоги подальшої професійної освіти;
- нормативні акти щодо корпоративного управління;
- професійні стандарти;
- моніторинг з боку професійних організацій або регуляторних органів і процедури дисциплінарного характеру;
- зовнішня перевірка юридично уповноваженою третьою стороною звітів, податкових декларацій, листування або іншої інформації, підготовлених аудитором;
- ефективні системи розгляду скарг, що застосовуються професійними організаціями, законодавчими чи регуляторними органами, і які дозволяють колегам, роботодавцям та представникам громадськості висвітлювати непрофесійну або неетичну поведінку;
- чітко сформульований обов'язок сповіщати про порушення етичних вимог.

Застережні заходи другої категорії залежать від обставин та поділяються на заходи, які: поширюються на аудиторську фірму; стосуються конкретного завдання; є частиною системи та процедур клієнта.

Прикладами застережних заходів у робочому середовищі на рівні аудиторської фірми є:

- наголос керівництва аудиторської фірми на важливості дотримання фундаментальних принципів;
- наголос керівництва аудиторської фірми на очікуванні, що члени групи з надання впевненості діятимуть у суспільних інтересах;

- впровадження на фірмі політики та процедур контролю якості виконання завдання;
- задокументовані політики щодо необхідності ідентифікувати загрози дотримання фундаментальних принципів, оцінювати значущість цих загроз та застосовувати застережні заходи для усунення або зменшення загроз до прийняттого рівня (Додаток 2);
- задокументована політика незалежності щодо виявлення загроз незалежності, оцінки значущості цих загроз та застосування застережних заходів для усунення або зменшення загроз до прийняттого рівня;
- задокументовані внутрішні політики та процедури, що вимагають дотримання фундаментальних принципів;
- політики та процедури, що нададуть змогу ідентифікувати інтереси або стосунки між аудиторською фірмою або членами групи з надання впевненості та клієнтами;
- політики та процедури моніторингу та, у разі потреби, запобігання залежності від доходів, що одержують від одного клієнта;
- залучення різних партнерів та груп з виконання завдання з розмежованим підпорядкуванням при наданні послуг, що не стосуються надання впевненості, клієнтові з надання впевненості;
- політики та процедури, що забороняють особам, які не є членами групи з виконання завдання, впливати неналежним чином на результат завдання;
- своєчасне ознайомлення персоналу фірми про політики та процедури аудиторської фірми (в тому числі будь-які зміни в них), а також відповідна підготовка та навчання персоналу щодо цих політик та процедур;
- призначення одного з керівників фірми відповідальним за впровадження належної системи контролю якості фірми (Додаток 3);
- інформування персоналу фірми про клієнтів з надання впевненості та зв'язаних з ними суб'єктів господарювання, від яких вони мають бути незалежними;
- механізм застосування дисциплінарних заходів, які сприяють дотриманню політик та процедур;
- оприлюднені політики та процедури, що заохочують та

дають можливість працівникам фірми інформувати вищі рівні управлінського персоналу фірми щодо будь-яких питань стосовно дотримання фундаментальних принципів, що викликають їх занепокоєння.

Прикладами застережних заходів у робочому середовищі на рівні завдання є:

- залучення іззовні аудитора для перевірки виконаного завдання;
- виконання огляду аудитором, який не був членом групи з надання впевненості, виконаної роботи з надання впевненості, чи інших консультацій, у разі потреби;
- звернення за консультацією до незалежної третьої сторони, наприклад, до професійного або регуляторного органу або до іншого аудитора;
- обговорення питань етики з найвищим управлінським персоналом клієнта;
- розкриття найвищому управлінському персоналові клієнта інформації про характер наданих послуг та суми нарахованих гонорарів;
- залучення іншої аудиторської фірми для виконання або повторного виконання частини завдання;
- ротацию старшого управлінського персоналу групи з надання впевненості.

Характер застережних заходів, які може застосувати аудитор, залежить від конкретних обставин. При цьому аудитор через своє професійне судження повинен визначати, що саме проінформована третя сторона буде вважати за обґрунтовану неприпустиму поведінку аудитора.

Застережні заходи, що є частиною системи та процедур клієнта, можуть включати:

- погодження та схвалення особами, які не входять до складу управлінського персоналу, призначення аудиторської фірми на виконання завдання;
- наявність у клієнта компетентних працівників, які мають досвід та повноваження приймати управлінські рішення;
- запровадження клієнтом внутрішніх процедур, що забезпечують об'єктивний вибір при пошуку виконавця завдань, що не є завданням з надання впевненості;
- наявність у клієнта структури корпоративного управління, що забезпечує відповідний нагляд та інформування щодо послуг, які надає аудиторська фірма.

Таким чином, для усунення чи зменшення до прийняттого рівня загроз недотримання фундаментальних принципів аудиторська фірма повинна встановити такі політики і процедури, які б надали їй достатню впевненість у тому, що як фірма, так і її персонал дотримуються відповідних етичних вимог. При цьому вибір застережних заходів є результатом професійного судження керівника аудиторської фірми (або аудитора, який працює одноособово), якій діє в межах існуючого правового поля та етичних і технічних стандартів аудиту.

Як вже раніше зазначалося, під час аудиту аудитор висловлює думку щодо достовірності фінансової звітності, тобто надає висновок, призначений підвищити ступінь довіри до неї з боку визначених користувачів. Отже під час виконання завдання з надання впевненості незалежність аудитора (членів групи з виконання завдання) від клієнта є справою громадського інтересу. Усі виконавці завдання з надання впевненості зокрема і аудиторська фірма, мають бути незалежними від замовника протягом періоду виконання замовлення. Цього вимагають Кодекс етики та МСА.

Принцип незалежності вимагає від аудитора дотримуватися незалежності думки та незалежності поведінки. Впроваджені аудитором (аудиторською фірмою) політика та процедури щодо дотримання принципу незалежності мають надавати можливість визначати й оцінювати обставини і відносини, що створюють загрози незалежності, та здійснити заходи, які дадуть змогу усунути ці загрози або зменшити їх до прийняттого рівня за допомогою застережних заходів або, якщо це необхідно, шляхом відмови від виконання завдання.

Впроваджені аудиторською фірмою політика та процедури щодо дотримання принципу незалежності повинні надавати достатню впевненість, що керівнику фірми буде своєчасно повідомлено про порушення вимог до незалежності і він зможе вжити відповідних заходів для попередження конфлікту інтересів. Для цього:

- усі співробітники фірми, незалежності яких вимагає Кодекс етики та стандарти аудиту, зобов'язані невідкладно інформувати керівника фірми про обставини, що ведуть до порушення незалежності, про які їм стало відомо;
- керівник фірми зобов'язаний негайно повідомити про виявлені порушення політики та процедур керівнику групи з виконання завдання, який разом із керівником фірми зобов'язаний розглянути таке порушення і довести до відома іншого відповідного персоналу фірми та інших осіб, незалежність яких

вимагається, які зобов'язані вжити застережних заходів щодо забезпечення усунення загроз незалежності аудитора;

- щонайменше раз на рік фірма зобов'язана отримати від усього персоналу, незалежності якого вимагає Кодекс етики, стандарти аудиту та Закон України «Про аудиторську діяльність», письмове підтвердження дотримання своєї політики та процедур щодо незалежності (**Додаток 4**).

Обставинами, за яких виникає необхідність застосування застережних заходів, направлених на зменшення виявлених загроз незалежності, є:

- наявність у члена групи з виконання завдання з надання впевненості або у іншої особи, що має прямі родинні стосунки з членом групи, прямого або суттєвого опосередкованого фінансового інтересу у клієнті з надання впевненості;
- надання фірмі позики клієнтом з надання впевненості чи виступ гарантом або поручителем фірми за позику з боку такого клієнта, який є банком чи іншою фінансовою установою, якщо така позика або гарантія за нею є суттєвими;
- отримання фірмою подарунків чи заохочень від клієнта з надання впевненості;
- наявність тісних ділових (не пов'язаних з аудитом) стосунків фірми з клієнтом з надання впевненості;
- наявність сімейних та особистих стосунків між членом групи із завдання з надання впевненості та директором, іншою посадовою особою чи працівниками клієнта з надання впевненості, залежно від їхніх обов'язків;
- якщо директор, інша посадова особа чи працівник клієнта з надання впевненості, який може справляти прямий та суттєвий вплив на інформацію з предмету завдання з надання впевненості, був членом із завдання надання впевненості чи учасником фірми;
- призначення колишньої посадової особи, директора чи працівника клієнта з надання впевненості членом групи із завдання з надання впевненості;
- наявність тривалих стосунків вищого управлінського персоналу з клієнтами з надання впевненості;
- надання послуг, які не є послугами з надання впевненості, клієнтам з надання впевненості (послуг з оцінки вартості, надання послуг у сфері оподаткування клієнтам з аудиту

- фінансової звітності, надання послуг з підтримки у судових справах клієнтів з аудиту фінансової звітності, юридичних послуг клієнтам з аудиту фінансової звітності тощо);
- якщо розмір оплати за замовлення, що сплачується клієнтом з надання впевненості становить суттєву (більше 50%) частку від розміру загальних річних доходів фірми або якщо вартість послуги до сплати за професійні послуги залишається несплаченою клієнтом з надання впевненості протягом тривалого (більше шести місяців) часу;
- наявність чи загрози початку порушення судової справи між аудитором (аудиторською фірмою) та клієнтом з надання впевненості.

З метою усунення або зменшення до прийнятного рівня загроз незалежності, аудитор (керівник аудиторської фірми) зобов'язаний, залежно від виду загроз, здійснити застережні заходи, використовуючи своє професійне судження. У разі, якщо прийняті аудитором (керівником аудиторської фірми) застережні заходи не зменшують загрозу до прийнятного рівня, має бути прийняте рішення про відмову від продовження виконання завдання з надання впевненості чи про відмову від прийняття до виконання завдання з надання впевненості.

Приклади.

Приклад 1. Аудиторська фірма виконує перевірку акціонерного товариства з метою підтвердження фінансової звітності. В період виконання аудиту надходить запит від податкової інспекції щодо передачі документів, які отримані аудитором від замовника, контролюючому органу для проведення зустрічної перевірки.

Аудитор не має права надавати документи за таким запитом, тому що це є порушенням конфіденційності. Аудитор повинен терміново повернути документи товариству.

Надання документів контролюючому органу є обов'язком самого платника податку (товариства, звітність якого перевіряється).

Приклад 2. Аудитор у ході надання консультаційних послуг суб'єкту господарювання посилається на досвід іншого клієнта, інформацію щодо якого отримано під час проведення аудиторської перевірки, із зазначенням конкретних обставин, найменування підприємства та прізвищ.

Така поведінка є безпосереднім порушенням принципу конфіденційності.

Директор підприємства звернувся до аудиторської фірми з пропозицією укласти договір на надання послуг з перевірки правильності організації і ведення бухгалтерського обліку з метою знайти порушення, які були б підставою для звільнення головного бухгалтера. Директор підприємства пропонує значний гонорар. Обсяг плати за аудиторські послуги пропонується визначити залежно від ступеня досягнення поставленої мети.

Аудиторська думка щодо перевірки правильності організації і ведення бухгалтерського обліку на підприємстві має бути заснована на об'єктивному аналізі існуючої інформації. Результат не повинен залежати від бажаного досягнення поставленого замовником завдання. А якщо ні, то аудиторська фірма втрачає свою незалежність. У такій ситуації аудиторська фірма не повинна укладати договір на надання послуг відповідно до визначеної мети і на умова оплати аудиторських послуг, так як втрачається принцип незалежності.

Приклад 3. Товариство з обмеженою відповідальністю звернулось до аудиторської фірми з пропозицією подовження співпраці у поточному році і виконати аудит фінансової звітності за попередній рік. Згідно з обліковими даними станом на дату отримання пропозиції замовник мав борг перед аудиторською фірмою за виконану аналогічну роботу в попередньому році.

За таких обставин будь-які прийняті аудитором (керівником аудиторської фірми) застережні заходи не зменшать загрозу до прийняттого рівня, тому має бути прийняте рішення про відмову від прийняття до виконання завдання з надання впевненості.

Приклад 4. З метою залучення клієнтів аудиторська фірма розмістила в засобах масової інформації рекламу такого змісту: «В нашій аудиторській фірмі працюють найкращі фахівці, які отримали досвід у найпрестижніших зарубіжних аудиторських фірмах».

Така реклама є безпосереднім порушенням принципу професійної поведінки, бо під час рекламування аудитори не мають права робити перебільшені заяви про послуги, які вони в змозі запропонувати, та про набуту кваліфікацію.

Приклад 5. Аудиторська фірма проходить перевірку контролю якості, в процесі якої перевіряючим в складі робочих документів аудитора надають також документи, отримані від замовника.

Це не є порушенням конфіденційності, тому що розкриття аудитором конфіденційної інформації вважається доречним за умов існування професійного обов'язку розкривати інформацію, якщо це не заборонено законом, з метою дотримання вимог до огляду якості професійною організацією.

Тести для самоперевірки.

1. Дотримання аудитором норм професійної етики передбачає дотримання ним таких фундаментальних принципів:

- А) об'єктивність, професійна поведінка;
- Б) чесність, об'єктивність, професійна компетентність та належна ретельність, конфіденційність;
- В) чесність, об'єктивність, професійна компетентність та належна ретельність, конфіденційність, професійна поведінка;
- Г) об'єктивність, професійна компетентність та належна ретельність, конфіденційність, професійна поведінка.

2. Принцип професійна компетентність та належна ретельність означає обов'язок аудитора:

- А) бути щирим та чесним в усіх професійних та ділових стосунках;
- Б) не розголошувати конфіденційну інформацію третім сторонам без належного та спеціального дозволу;
- В) не допускати упередженості, конфлікту інтересів або неправомірного впливу з боку інших осіб на професійні або ділові судження;
- Г) підтримувати професійні знання та навички на рівні, потрібному для забезпечення отримання клієнтом чи роботодавцем компетентних, професійних послуг.

3. Необхідність дотримання принципу конфіденційності зберігається аудитором:

- А) після закінчення стосунків між аудитором та клієнтом або роботодавцем;

- Б) після закінчення стосунків між аудитором та клієнтом;
- В) протягом 5 років після закінчення стосунків між аудитором та клієнтом або роботодавцем;
- Г) до закінчення стосунків між аудитором та клієнтом або роботодавцем.

4. Під час маркетингу та рекламування себе та своєї роботи, аудитори не мають права:

- А) робити перебільшені заяви про послуги, які вони в змозі запропонувати, про набуту кваліфікацію або отриманий досвід;
- Б) зневажливо посилатись на роботу інших професійних бухгалтерів або робити необгрунтовані порівняння з нею;
- В) дискредитувати професію;
- Г) вірними є варіанти А), Б), В)

5. Загрози дотримання фундаментальних принципів у Кодексі етики представлені такими категоріями:

- А) загроза тиску, загроза власного інтересу, загроза особистих стосунків, загроза власної оцінки;
- Б) загроза власного інтересу, загроза власної оцінки, загроза особистих стосунків, загроза захисту, загроза тиску;
- В) загроза захисту, загроза тиску;
- Г) загроза власного інтересу, загроза власної оцінки, загроза захисту, загроза тиску.

6. Загроза власного інтересу – має місце, якщо:

- А) аудитор має переглянути своє ж професійне судження;
- Б) аудитор подає чи його можуть сприймати, ніби він подає, позицію чи думку клієнта таким чином, що це може, чи сприймається, ніби може, створити загрозу для об'єктивності;
- В) аудитор отримує вигоди внаслідок фінансового інтересу до клієнта з надання впевненості чи конфлікту власних інтересів з ним;
- Г) аудитор, завдяки тісним стосункам з клієнтом, посадовими особами чи працівниками, занадто співчуває (діє по прямому захисту інтересів) інтересам клієнта.

7. Наявність тісних ділових стосунків члена групи з надання впевненості з клієнтом із надання впевненості це є:

- А) загроза власного інтересу;
- Б) загроза власної оцінки;
- В) загроза особистих стосунків;
- Г) загроза захисту.

8. Якщо член групи з надання впевненості є або донедавна був працівником клієнта, спроможним істотно впливати на предмет перевірки у завданні, це є:

- А) загроза особистих стосунків;
- Б) загроза власної оцінки
- В) загроза власного інтересу;
- Г) загроза тиску.

9. Застережні заходи у робочому середовищі поділяються на заходи, які:

- А) стосуються конкретного завдання; є частиною системи та процедур клієнта;
- Б) поширюються на аудиторську фірму; стосуються конкретного завдання;
- В) поширюються на аудиторську фірму; є частиною системи та процедур клієнта;
- Г) поширюються на аудиторську фірму; стосуються конкретного завдання; є частиною системи та процедур клієнта.

10. Наявність тривалих стосунків вищого управлінського персоналу з клієнтами з надання впевненості – це обставина, за яких виникає необхідність застосування застережних заходів, направлених на зменшення виявлених:

- А) загроз власного інтересу;
- Б) загроз тиску;
- В) загроз незалежності;
- Г) загроз власної оцінки.

Відповіді: 1В, 2Г, 3А, 4Г, 5Б, 6В, 7А, 8Б, 9Г, 10В.

Розділ 2.5. Контроль якості аудиторських послуг

Словник.

Аудиторська група із завдання – усі партнери та працівники, які виконують завдання, та будь-які особи, залучені фірмою або мережевою фірмою, які виконують процедури із завдання.

Відповідальний за огляд контролю якості завдання – партнер, працівник суб'єкта аудиторської діяльності, зовнішня особа з належною кваліфікацією або група, що складається з таких осіб, жодна з яких не є членом аудиторської групи із завдання, має достатній і відповідний досвід та повноваження об'єктивно оцінювати значні судження, які висловила аудиторська група із завдання, а також висновки, яких вона дійшла під час формування звіту.

Відповідні етичні вимоги – етичні вимоги, які поширюються на аудиторську групу із завдання та відповідального за огляд контролю якості завдання.

Контроль якості – політика та процедури, прийняті аудиторською фірмою, що призначені надати їй обґрунтовану впевненість в тому, що фірма та її персонал дотримуються професійних стандартів та нормативно-правових вимог и що висновки, надані фірмою чи партнерами із завдання є відповідними за даних обставин».

Міжнародний стандарт контролю якості 1 (МСКЯ 1) – стандарт аудиту, який розглядає відповідальність суб'єкта аудиторської діяльності за його систему контролю якості для аудитів та оглядів фінансової звітності, а також іншого надання впевненості та супутніх послуг та застосовується разом із відповідними етичними вимогами.

Міжнародний стандарт аудиту 220 «Контроль якості аудиту фінансової звітності» (МСА 220) – стандарт аудиту, який розглядає конкретну відповідальність аудитора стосовно процедур із контролю якості аудиту фінансової звітності та відповідальність спеціаліста за огляд контролю якості завдання.

Моніторинг – процес, що включає постійний розгляд та оцінку системи контролю якості суб'єкта аудиторської діяльності, зокрема періодичну перевірку обраних завершених завдань, і призначений для надання суб'єкту аудиторської діяльності достатньої впевненості в тому, що його система контролю якості функціонує ефективно.

Положення з національної практики контролю якості аудиторських послуг 1 «Організація аудиторськими фірмами та аудиторями системи контролю якості аудиторських послуг» (ПНПКЯАП 1) – Положення, прийняте АПУ, яким встановлено єдині для України вимоги до організації суб'єктами аудиторської діяльності, систем контролю якості аудиторських послуг та надання рекомендацій щодо ефективного впровадження таких систем контролю якості в практику аудиторської діяльності.

Політика контролю якості – це формалізована сукупність принципів, методів і правил, які застосовує суб'єкт аудиторської діяльності під час здійснення контролю якості аудиторських послуг.

Процедури контролю якості – це заходи та дії, які здійснює суб'єкт аудиторської діяльності для впровадження політики контролю якості та моніторингу системи контролю якості.

Система контролю якості – це формалізована сукупність принципів, методів і правил, які застосовує суб'єкт аудиторської діяльності для здійснення контролю якості аудиторських послуг, а також заходи та дії, які він здійснює для впровадження політики контролю якості та моніторингу відповідності системи контролю якості встановленим вимогам.

Питання контролю якості аудиторських послуг в Україні регулюють такі стандарти та положення:

1. Міжнародний стандарт контролю якості 1 «Контроль якості для фірм, що виконують аудит та огляд історичної фінансової інформації, а також інші завдання з надання впевненості, та надають супутні послуги» (далі МСКЯ 1);
2. МСА 220 «Контроль якості аудиту фінансової звітності» (далі МСА 220);
3. Концептуальна основа контролю аудиторської діяльності в Україні (рішення АПУ від 27.09.2007 № 182/3);

4. Концепція системи забезпечення якості аудиторських послуг в Україні, затв. рішенням АПУ від 21.05.2012 № 250;
5. Положення про зовнішні перевірки системи контролю якості аудиторських послуг, затв. рішенням АПУ від 26.05.2011 № 231/1;
6. Положення з національної практики контролю якості аудиторських послуг 1 «Організація аудиторськими фірмами та аудиторами системи контролю якості аудиторських послуг», затв. рішенням АПУ від 27.09.2007 № 182/4 (далі ПНПКЯ 1).

Перші два документи регламентують контроль якості усередині аудиторської фірми (внутрішній контроль). МСКЯ 1 містить загальний підхід до системи контролю якості; МСА 220 – здійснення контролю під час аудиту фінансової звітності.

Інші – регламентують здійснення оцінки ефективності систем контролю якості суб'єктів аудиторської діяльності (зовнішній контроль).

Прийняття цих документів та періодичне їх удосконалення свідчить про посилення уваги держави до проблем якості аудиту та формування його ґрунтовної методологічної бази.

МСА якість аудиту визначають, як політика та процедури, прийняті суб'єктом аудиторської діяльності, що призначені надати обґрунтовану впевненість в тому, що суб'єкт аудиторської діяльності та його персонал дотримуються професійних стандартів та законодавчих і нормативних вимог, що регулюють аудиторську діяльність, та задовольняє потреби користувачів.

Вимоги до організації систем контролю якості аудиторських послуг аудиторськими фірмами України викладено в ПНПКЯАП 1, яке розроблено відповідно до Закону України «Про аудиторську діяльність» і МСА, насамперед, відповідно до МСКЯ 1 та Кодексу етики професійних бухгалтерів МФБ (далі Кодекс етики).

Система контролю якості аудиторських послуг в Україні формується АПУ, яка визначає її складові (Рис. 2.4). Контроль якості аудиторських послуг можна розділити на:

- внутрішній, що забезпечує суб'єкт аудиторської діяльності;
- зовнішній контроль, що передбачає постійний нагляд за діяльністю суб'єктів аудиторської діяльності.

Необхідність здійснення контролю якості в аудиторських фірмах, а також етичні, організаційні та методичні аспекти контролю якості визначені МСА (Рис. 2.5).

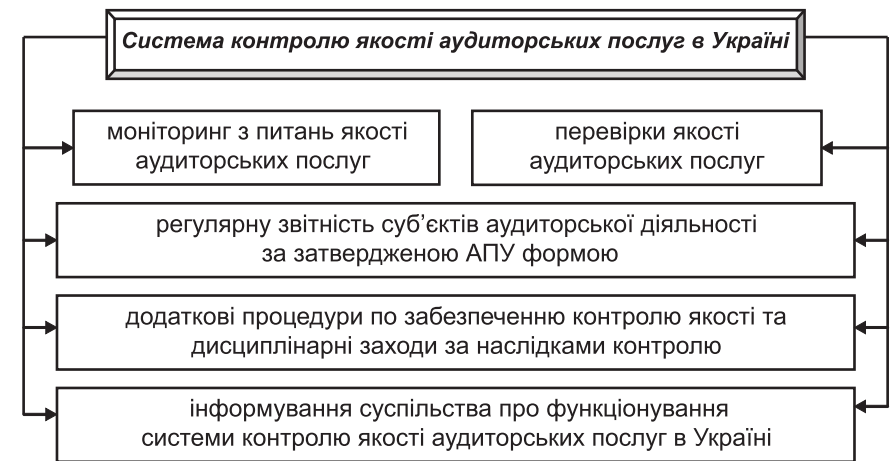


Рис. 2.4. Складові системи контролю якості аудиторських послуг в Україні

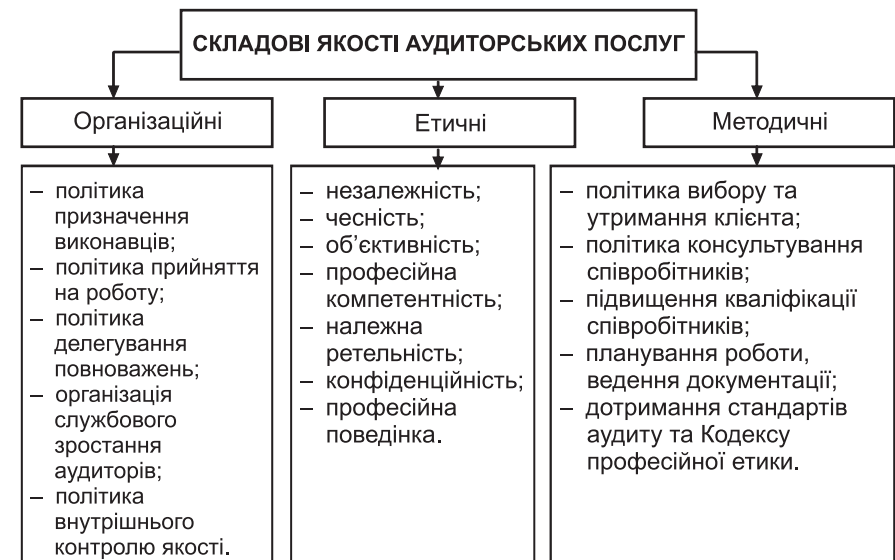


Рис. 2.5. Аспекти контролю якості аудиторських послуг на рівні аудиторської фірми

Суб'єкт аудиторської діяльності повинен впроваджувати політики й процедури контролю якості, що мають забезпечити проведення

всіх перевірок відповідно до МСА. Політика й процедури мають бути реалізовані як на рівні аудиторської фірми, так і на рівні окремих завдань.

Відповідальність за розробку, організацію, впровадження та підтримання ефективного функціонування системи контролю якості аудиторської фірми несе її керівник.

Система контролю якості включає в себе політики та процедури, які розглядають кожен з шести елементів (Рис. 2.6):

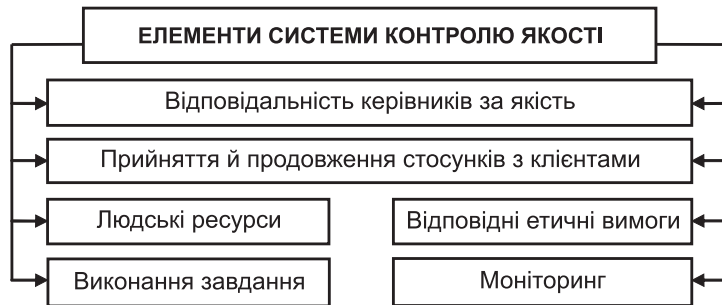


Рис. 2.6. Структура системи контролю якості

Характер, час, політика та процедури контролю якості залежать від багатьох чинників – від географічного розташування філій до організаційної структури аудиторської фірми, кількості працівників, тощо.

Політика і процедури, прийняті аудиторськими фірмами, будуть різними, як і обсяг їхньої документації.

Цілі політики контролю якості, які повинні бути прийняті аудиторською фірмою (табл. 2.3).

Політика та процедури контролю якості аудиторської фірми мають бути викладені письмово в формі відповідного документа та зафіксовані на паперових або електронних носіях з дотриманням вимог до аудиторської документації.

Документальне оформлення політики та процедур залежно від чинників, наведених далі, може бути у вигляді: положення з контролю якості; посібника з контролю якості; збірки внутрішніх стандартів та/або окремих положень аудиторської фірми. Цей документ має бути затверджений наказом (розпорядженням) керівника аудиторської фірми.

Таблиця 2.3

Цілі політики контролю якості аудиту

№	Ціль	Зміст
1	Професійні вимоги	Персонал аудиторської фірми повинен дотримуватися принципів незалежності, порядності, об'єктивності, конфіденційності й норм професійного поведень
2	Уміння й компетентність	Персонал аудиторської фірми повинен складатися зі співробітників, що володіють технічними стандартами та дотримуються їх, а також володіють професійною компетентністю, необхідною для виконання ними обов'язків з відповідною ретельністю
3	Доручення	Аудиторська робота повинна бути доручена співробітникам, які мають достатню технічну підготовку й досвід, що необхідний за конкретних умов
4	Делегування повноважень	Необхідно в достатній мірі розподіляти роботу, здійснювати нагляд і поточну перевірку роботи на всіх рівнях, щоб забезпечити розумну впевненість у тому, що виконана робота відповідає належним стандартам якості
5	Консультування	За потреби слід проводити консультації в самій аудиторській фірмі та за її межами з фахівцями, що володіють належними експертними знаннями
6	Прийняття й збереження клієнтів	Необхідно проводити оцінку потенційних та існуючих клієнтів. Вирішуючи питання щодо прийняття клієнта або продовження співробітництва з ним треба виходити з міркувань незалежності аудиторської фірми, її здатності надавати послуги належним чином і порядності керівництва клієнта
7	Моніторинг	Необхідно проводити постійний моніторинг адекватності та операційної ефективності політики й процедур контролю якості

Керівник аудиторської фірми зобов'язаний призначити особу (осіб) відповідальну за систему контролю якості та, в залежності від наведених чинників:

- або створити підрозділ контролю якості з призначенням керівника такого підрозділу;
- або доручити організацію та здійснення контролю якості одному з аудиторів, як доповнення до його посадових повноважень;
- або визначити відповідно кваліфіковану зовнішню особу, відповідальну за систему контролю якості аудиторської фірми;
- або прийняти виконання повноваження контролю якості на себе.

Відповідальність та повноваження особи або осіб, яких призначено керівником відповідальними за систему контролю якості аудиторської фірми, мають бути зафіксовані у відповідному документі.

Внутрішній контроль якості необхідно забезпечити на всіх етапах діяльності аудиторської фірми, що *передбачає його розподіл на поточний та наступний*.

Поточний внутрішній контроль якості аудиту здійснюється за двома напрямками: контроль окремих аудиторських перевірок та загальний контроль якості аудиту (табл. 2.4).

Поточний внутрішній контроль якості може здійснюватися у формі контролю керівника перевірки за роботою членів аудиторської групи (**Додаток 5**) та контролю аудиторської фірми за роботою своїх співробітників.

Поточний внутрішній контроль виконання завдання включає :

- процедури спостереження за ходом виконання роботи для того, щоб переконатися, що завдання виконується з дотриманням вимог професійних стандартів і законодавства, а всі процедури аудиту документуються;
- визначення здатності та компетентності членів групи для виконання завдання, достатності часу для виконання завдання;
- розгляд суттєвих аспектів, що впливають на виконання завдання, і визначення потреби в зміні часових меж, обсягу й змісту роботи, а також адекватності внесення змін у попередньо складений план роботи;
- визначення випадків, у яких необхідні консультації та звернення до більш досвідчених членів групи виконавців завдання;

Таблиця 2.4

Напрями здійснення поточного внутрішнього контролю якості аудиту

Контроль окремих аудиторських перевірок	Загальний контроль якості аудита
Контроль над дотриманням принципів аудита в процесі кожної перевірки (незалежність, конфіденційність, професійність)	Контроль особистих якостей співробітників (незалежність, конфіденційність, компетентність, професіоналізм, чесність і ін.)
Нагляд за ходом виконання загального плану й програми аудиту, перевірка досягнення цілей аудиту за результатами виконання процедур аудиту	Обґрунтований розподіл обов'язків між членами аудиторської групи з урахуванням кваліфікації й складності завдань, що доручаються
Контроль над належним документуванням аудиторських доказів, отриманих в результаті виконання процедур аудиту	Загальний нагляд за роботою аудиторів щодо дотримання вимог стандартів аудита
Перевірка обґрунтованості й правильності висновків, сформульованих у процесі перевірки, оцінка виявлених відхилень і рекомендованих у цьому зв'язку коригувань фінансової звітності	Дотримання методики добору та відхилення клієнтів на основі принципу незалежності й кадрових можливостей аудиторської фірми

- отримання свідчень того, що належні консультації проведені, їх результати зафіксовані документально та застосовані в ході виконання завдання;
- досягнення впевненості в тому, що висновки засновані на результатах виконаної роботи й достатньому обсязі аудиторських доказів, а ціль завдання досягнута.

Наступний внутрішній контроль якості аудиту полягає в перевірці результатів роботи, що виконана як усією групою в цілому, так і кожним виконавцем особисто.

Керівництво аудиторської фірми має довести до відома всіх працівників політики й конкретні процедури внутрішнього контролю якості аудита таким чином, щоб забезпечити впевненість у тому, що

такі принципи й процедури зрозумілі та дійсно застосовуються (Додаток 6).

У ході аудиту співробітники, що відповідальні за перевірку результатів роботи, зобов'язані регулярно виконувати такі дії:

- стежити за ходом виконання загального плану та програм аудиту;
- проводити оцінки внутрішньогосподарського ризику, ризику засобів контролю, зокрема за підсумками тестування засобів контролю, ризику не виявлення, і при необхідності вносити в межах своєї компетенції коригування в загальний план та програму аудиту;
- стежити за належним документуванням аудиторських доказів, отриманих у результаті аудиторських процедур по суті, і перевіряти адекватність висновків, зроблених по ходу роботи, у тому числі за підсумками проведених консультацій;
- з'ясувати й оцінювати ступінь впливу виявлених у ході аудиту помилок та викривлень і рекомендованих у зв'язку із цим коригувань на достовірність фінансової звітності економічного суб'єкта, що перевіряється.

Для виконання цих дій в практиці зокрема застосовують такі процедури як: перевірка записів і документів; опитування персоналу аудиторської фірми; спостереження; аналітичні процедури (порівняння, співставлення та ін.).

Ефективна система контролю якості передбачає процес моніторингу, призначений для надання аудиторській фірмі достатньої впевненості в тому, що її політики та процедури, які стосуються системи контролю якості, є доречними, достатніми та функціонують ефективно.

Моніторинг окремих завершених завдань мають здійснюватися на циклічній основі. Завдання, які відбирають для перевірки, мають включати, як мінімум, одне завдання на кожного керівника групи із завдання за період, який зазвичай становить не більш трьох років.

У ході проведення моніторингу оцінюється необхідність і можливість підвищення якості аудиту. Моніторинг містить у собі постійний розгляд і оцінку системи контролю якості фірми, а також періодичну перевірку окремих завершених завдань. Процедури моніторингу щодо системи контролю якості включають (Рис. 2.7).

Керівник аудиторської фірми не рідше ніж один раз на рік зобов'язаний ознайомити з результатами моніторингу системи конт-



Рис. 2.7. Процедури моніторингу щодо системи контролю якості

ролю якості керівників груп із завдань та відповідний персонал аудиторської фірми (Додаток 7).

На рівні аудиторської фірми мають бути виконані процедури щодо забезпечення якості аудиту, які повинні визначатись внутрішніми документами, виходячи з потреб аудиторської фірми, поставлених цілей та завдань. Мінімальний перелік таких документів наведено на рисунку 2.8.

Всі процедури контролю якості мають бути відповідним чином задокументовані. За наслідками перевірки контролю якості виконання завдання оформляються документи, що свідчать про те, що:

- процедури, які передбачені політикою аудиторської фірми щодо перевірки контролю якості виконання завдання, були виконані;
- перевірка контролю якості виконання завдання була завершена до моменту надання висновку.

Документування здійснюється у спеціально розроблених тестах та анкетах. Перевірені робочі документи аудитора містять дату їх перевірки та підпис особи, відповідальної за систему контролю якості.

Документація має зберігатися не менш як протягом п'яти років з дати створення документації.

Зовнішній контроль якості аудиту здійснюється шляхом організації постійного нагляду за діяльністю аудиторів і аудиторських фірм. Зовнішній контроль здійснюється Комісією АПУ з контролю якості та професійної етики.

Зовнішній контроль проводиться винятково відносно аудиту. Контроль якості оглядових перевірок, супутніх робіт і послуг, кон-



Рис. 2.8. Перелік внутрішніх документів з системи контролю якості

сультатів тощо, повинен здійснюватися винятково самим суб'єктом аудиторської діяльності. Інформація з результатів таких послуг не підлягає оприлюдненню, консультації в більшості випадків мають

конфіденційний характер, тому зовнішня перевірка їх якості суперечить принципу конфіденційності, закріпленому у Законі України «Про аудиторську діяльність».

Мета зовнішньої перевірки якості аудиторських послуг, як вже зазначалося, полягає в оцінці:

- якості внутрішньофірмової політики та її реалізації на рівні управління діяльністю аудиторської фірми;
- якості роботи з аудиту конкретного підприємства-замовника.

Тобто, перший напрямок – це контроль наявності самої системи, її відповідності діючим вимогам та впровадження на рівні фірми: наявності документів щодо призначення відповідальних осіб за всі напрямки забезпечення якості; наявності відповідних внутрішніх стандартів; відповідність стандартів вимогам МСА; забезпечення гідної кваліфікації кадрів та її постійного підвищення; застосування МСА та внутрішніх стандартів всіма співробітниками; забезпечення поточного контролю та періодичного моніторингу якості.

Другий напрямок – відповідність дій у процесі аудиту конкретного підприємства встановленим нормам та правилам.

Перевірки суб'єкта аудиторської діяльності здійснюються відповідно до визначених цілей (рис. 2.9), на періодичній основі не рідше одного разу на шість років відповідно до Плану зовнішніх перевірок системи контролю якості, що затверджує АПУ та до 1 грудня поточного року оприлюднюється на сайті АПУ і публікується в офіційному виданні АПУ.

Виходячи з мети здійснення зовнішньої перевірки якості аудиторських послуг, предметом перевірки якості аудиту можуть бути:

- статутні документи аудиторської фірми й зміни в них;
- документи аудиторської фірми щодо організації роботи, сертифікації й підвищення кваліфікації аудиторів;
- документи щодо забезпечення етичних вимог;
- внутрішні стандарти, положення, інструкції;
- розпорядчі документи;
- переддоговірна документація й договори на аудит;
- документи по організації й здійсненню внутрішнього контролю якості аудиторських послуг;
- робочі документи по плануванню й проведенню аудиту;
- підсумкова документація за результатами аудиту.

Процедури зовнішнього контролю якості, які застосовуються в Україні, складають шість аспектів перевірки (Рис. 2.10).



Рис. 2.9. Цілі зовнішнього контролю якості відповідно до МСА

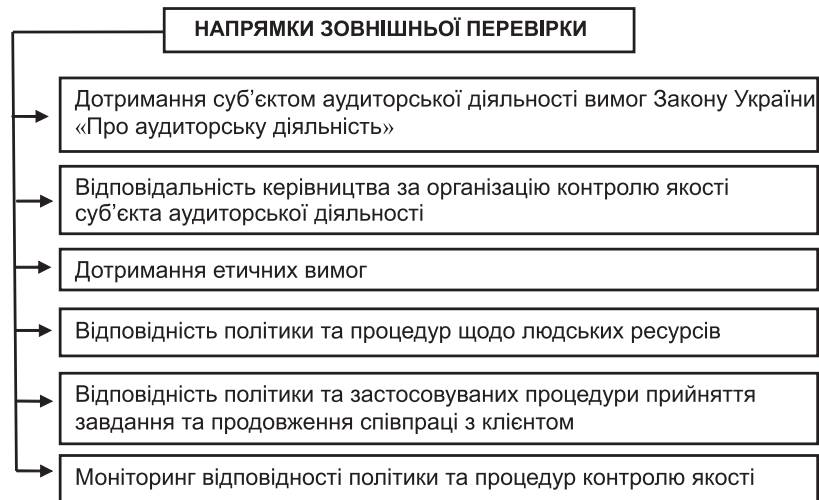


Рис. 2.10. Напрямки зовнішньої перевірки контролю якості аудиту

Здійснюються перевірки суб'єктів аудиторської діяльності контролерами, які направлені АПУ на їх проведення. Перелік контролерів розміщується на веб-сайті АПУ.

За результатами перевірки АПУ приймається рішення про визнання суб'єкта аудиторської діяльності таким, що пройшов перевірку системи контролю якості аудиторських послуг, або не пройшов.

У разі визнання суб'єкта аудиторської діяльності таким, що пройшов перевірку системи контролю якості аудиторських послуг, АПУ видає йому Свідоцтво про відповідність системи контролю якості.

У разі визнання суб'єкта аудиторської діяльності таким, що не пройшов перевірку системи контролю якості аудиторських послуг, АПУ встановлює йому термін від 6 до 12 місяців для усунення недоліків системи контролю якості. Після закінчення встановленого терміну суб'єкт аудиторської діяльності підлягає повторній перевірці на предмет усунення недоліків системи контролю якості. У разі не усунення недоліків протягом установленого терміну результати перевірки системи контролю якості такого суб'єкта аудиторської діяльності підлягають розгляду на Дисциплінарній комісії АПУ щодо застосування стягнень. Рішення про застосування зазначених стягнень підлягає розгляду та затвердженню АПУ.

Інформація та рішення АПУ про відповідність системи контролю якості аудиторських послуг підлягають оприлюдненню на сайті АПУ.

Приклади.

Приклад 1. У процесі проведення аудиту фінансової звітності комбікормового заводу керівник групи з виконання завдання дійшов висновку про необхідність залучення до перевірки інженера-технолога та зоотехніка. В доповідній записці директору аудиторської фірми була обґрунтовано доведена необхідність залучення цих фахівців. Директором аудиторської фірми протягом двох днів були укладені договори-підряди з фізичними особами які мали відповідну освіту та практичний досвід роботи у сфері кормо-виробництва. Крім того, наказом по аудиторській фірмі, цих фахівців було включено до складу групи з виконання завдання для того, щоб вони мали доступ до документів комбікормового комбінату. Виконана спеціалістами робота підтверджена актами.

У ході проведення перевірки контролю якості уповноваженими контролерами були зроблені зауваження, щодо порушення вимог МСА 210 «Узгодження умов завдань з аудиту» та МСА 610 «Використання роботи експерта аудитора».

Дійсно, ході аудиторської перевірки може виникнути необхідність залучення експерта з метою допомоги аудитору отримати достатні та відповідні аудиторські докази. Це пов'язане з тим, що аудитор, будучи професіоналом у сфері бухгалтерського обліку і аудиту, може не мати деякі спеціальні знання й навичками, необхідними для оцінки специфічних аспектів господарської діяльності, що підприємства-замовника. При цьому аудиторська фірма зобов'язана:

- 1) з підприємством-замовником досягти домовленості щодо залучення експертів до деяких аспектів аудиту;
- 2) оцінити наявність необхідної компетенції, уміння та об'єктивності для цілей аудиту;
- 3) отримати розуміння галузі спеціальних знань експерта;
- 4) оцінити достатність роботи експерта.

Ці питання мають бути задокументовані. Аудиторська фірма таких документів не мала.

Важливо, що використання роботи експерта у ході проведення аудиту не знімає відповідальність з аудиторської фірми за висновки, до яких дійшов аудитор спираючись на результати роботи залучених експертів.

Приклад 2. Для проведення аудиту фінансової звітності ПАТ «Прогрес» сформована група з виконання завдання. До її складу увійшли – провідний аудитор, якого призначили керівником групи, та чотири асистенти аудитора.

В цій ситуації, на вимоги МСА 220 «Контроль якості аудиту фінансової звітності», необхідно розробити комплекс рекомендацій для керівника групи з виконання завдання з аудиту, який буде спрямований на скорочення кількості помилок, які можуть припуститися асистенти аудитора. Комплекс рекомендацій доцільно оформити у вигляді робочого документа аудитора в табличній формі.

Наприклад, рекомендації для керівника групи з виконання завдання (на випадок, коли до складу групи входять асистенти аудитора) (фрагмент)

Етапи аудиту	Зміст рекомендацій
Переддоговірний Етап	<ul style="list-style-type: none"> – Ознайомлення асистентів аудитора з особливостями бізнесу підприємства. – Оцінка асистентами аудитора критичних напрямів в діяльності підприємства, в яких ризик порушень є високим.
Етап планування аудиту	<ul style="list-style-type: none"> – Участь асистентів аудитора у розробці загального плану та програм аудиту. – Попередження про напрямки перевірки, що потребують особливої уваги.
Етап виконання аудиту	<ul style="list-style-type: none"> – Контроль з боку керівника за дотриманням термінів та загального плану проведення перевірки. – Перевірка робочих документів асистентів аудитора.
Завершальний Етап	<ul style="list-style-type: none"> – Перевірка результатів аудиту керівником аудиторської групи. – Перевірка повноти збору аудиторських доказів та виконання загального плану аудиту.

Приклад 3. В ході перевірки аудиту фінансової звітності акціонерного товариства виявилось, що за звітний рік товариство здійснювало операції з цінними паперами. Планом аудиту не було передбачено перевірку цього напрямку, тому що в балансі товариства відсутні залишки, як на початок так і на кінець звітного періоду, за статтями «Довгострокові фінансові інвестиції», «Інші фінансові інвестиції» та «Поточні фінансові інвестиції». Тестування системи бухгалтерського обліку (на переддоговірному етапі) говорять про відсутність таких операцій. Керівник групи, розуміючи, що в робочий час не встигне перевірити дані операції та не бажаючи збільшувати строки аудиторської перевірки, забрав усі необхідні документи із собою на вихідні дні.

Контролер з контролю якості, цю ситуацію розцінив як порушення етичних принципів аудиторів, та відніс до категорії «значних порушень».

В цьому випадку дійсно є порушення МСА та Кодексу професійної етики. Без дозволу управлінського персоналу акціонерного товариства аудитор не мав права нести із собою ніякі документи товариства (під розписку можуть, якщо це передбачено умовами договору).

Відповідальність аудитора може виникати також у разі недотримання конфіденційності інформації (незабезпечення схоронності документів, які отримані від підприємства-замовника; незабезпечення схоронності документів, отриманих (підготовлених) аудитором у ході перевірки; розголошення інформації, яка міститься в документах без згоди підприємства-замовника). У разі порушення конфіденційності інформації то може виникнути і кримінальна відповідальність. До того ж, Кодекс професійної етики аудиторів вимагає від аудиторів уникати будь-яких дій, які дискредитують або можуть дискредитувати професію аудитора.

Приклад 4. Під час аудиту кредиторської заборгованості підприємства аудитор зробив запис: «У звітному році підприємство на підставі договору № 23-0-9 від 04.04.2011 р. отримало кредит від «European Properties Ltd» (Швеція) на розширення виробничих потужностей підприємства. Кредит використано на придбання нового обладнання для кондитерського цеху. Кредит надано на 5 років під проценти, які не перевищують рівень встановлений НБУ. У звітному році погашення частки кредиту відбулося з порушенням графіку платежів». В Програмі аудиту кредиторської заборгованості передбачено проведення перевірки отриманих оборотних і необоротних активів за кредитні кошти. Програма аудиту кредитів відсутня. До робочих документів прикладена ксерокопія договору займу.

Контролери констатували, що перевірка кредитної операції спланована не належним чином, так як не визначені можливі зони ризику, не заплановані процедури аудиту в достатньому обсязі для отримання аудиторських доказів.

При підготовці Плану аудиту необхідно визначити можливі зони ризику при аудиті кредитних операцій. До них можна віднести:

- 1) повноту відображення заборгованості по кредиту;
- 2) облікову політику щодо оплати процентів по кредитах;
- 3) адекватність відображення заборгованості перед бюджетом з податку на прибуток, внаслідок впливу кредитних операцій.

Таким чином, спираючись на визначені ризики, в Програмі аудиту кредитних операцій слід передбачити виконання таких процедур аудиту, як:

- 1) вивчення договірних забезпечень кредиту;
- 2) дотримання вимог облікової політики;

- 3) розрахунок суми процентів за отриманими кредитами;
- 4) розрахунок курсових різниць;
- 5) інспектування своєчасності та повноти відображення в бухгалтерському обліку операцій за кредитним договором;
- 6) верифікація застосованої кореспонденції рахунків.

Приклад 5. Аудиторська фірма «Газ-Енерго-Аудит» у поточному році виконала аудит фінансової звітності за попередній рік по 8 договорам. Для виконання завдань з аудиту були задіяні виключно працівники аудиторської фірми, а саме троє аудиторів, троє помічників аудиторів, четверо бухгалтерів. Було створено вісім робочих груп з виконання завдання, які очолювали виключно аудитори. Усі аудитори вперше були призначені керівниками робочих груп.

Розподіл керівництва групами у розрізі підприємств-замовників аудиту затверджений Наказом директора аудиторської фірми:

ПІБ аудитора	Найменування підприємств-замовників-аудиту
Ізмайлов О.Д.	ПП «Криничка», ТОВ «Азімут», ДП «Сільхозтехніка»
Кротов П.Л.	ПАТ «Газові мережі», ПАТ «Енергоснаб», ПАТ «Взрив-холдинг»
Гладишева Р.Я.	ТОВ «Узгір'я», ТОВ «Берегиня»

Відповідно до ПНПКЯ 1, кожна аудиторська фірма зобов'язана здійснювати моніторинг відповідності політики та процедур контролю якості (моніторинг) з метою отримання обґрунтованої впевненості, що її політика і процедури щодо системи контролю якості відповідні, адекватні, працюють ефективно й дотримуються на практиці.

В жовтні поточного року на підставі договору-підряду 08.08. п.р., укладеного між аудиторською фірмою «Газ-Енерго-Аудит» та аудитором Гроповою А.А., яка працює в аудиторській фірмі «Акорд+Аудит+», було проведено моніторинг відповідності політики та процедур контролю якості аудиторською фірмою «Газ-Енерго-Аудит» відносно аудиту фінансової звітності за попередній рік.

Для моніторингу Гропова А. А. відібрала три завдання, а саме ПАТ «Газові мережі», ПАТ «Енергоснаб», ПАТ «Вибух-холдинг», тому що це самі великі підприємства. За результатами моніторингу був складений акт, в якому ніяких порушень МСА, кодексу професійної етики та внутрішніх стандартів не зазначено.

Контролери не визнали результати моніторингу, проведеного Гроповою А. А., тому що завдання, які відбирають для перевірки, мають включати, як мінімум, одне завдання на кожного керівника групи із завдання за період, який зазвичай становить не більш трьох років.

Тести для самоперевірки.

1. Метою МСА 220 є встановлення положень і надання рекомендацій щодо контролю якості зокрема:

- А) політики та процедур аудиторської фірми стосовно аудиторської роботи в цілому;
- Б) процедур стосовно роботи, дорученої асистентам під час проведення окремої аудиторської перевірки;
- В) виконання робіт аудитора;
- Г) правильні відповіді А), Б).

2. Фізичною особою, яка несе остаточну відповідальність за аудит є:

- А) особа відповідальна за контроль якості в аудиторській фірмі;
- Б) члени аудиторської групи із завдання;
- В) керівник аудиторської групи із завдання;
- Г) керівник аудиторської фірми.

3. Під персоналом аудиторської фірми розуміють:

- А) всіх партнерів, задіяних в аудиторській діяльності;
- Б) всіх фахівців, задіяних в аудиторській діяльності;
- В) всіх партнерів і фахівців, задіяних в аудиторській діяльності;
- Г) всіх співробітників аудиторської фірми.

4. Від обсягу і характеру практики аудиторської фірми, її географічної розосередженості, організаційної структури та співвідношення доходів і витрат залежить:

- А) характер і час контролю аудиторської фірми;
- Б) характер, час, політика і процедури контролю аудиторської фірми;
- В) політика і процедури контролю аудиторської фірми;
- Г) контроль якості діяльності аудиторської фірми.

5. Персонал фірми повинен дотримуватися принципів незалежності, порядності, об'єктивності, конфіденційності та професійної поведінки, що відповідає:

- А) навичкам і компетентності;
- Б) професійним вимогам;
- В) моніторингу;
- Г) делегуванню.

6. Політику та процедури контролю якості слід застосовувати:

- А) на рівні аудиторської фірми;
- Б) на рівні проведення аудиту в цілому;
- В) для окремих аудиторських перевірок;
- Г) правильні відповіді А), В).

7. Цілі політики контролю якості, яку слід прийняти аудиторській фірмі містять:

- А) професійні вимоги, навички і компетентність, доручення роботи;
- Б) делегування, консультування, прийняття та збереження клієнтів, моніторинг;
- В) професійні вимоги, навички і компетентність, доручення роботи, делегування, консультування, прийняття та збереження клієнтів, моніторинг;
- Г) навички і компетентність.

8. Щоб мати обґрунтовану впевненість у тому, що політика та процедури є зрозумілими й застосовуються на практиці, потрібно:

- А) ознайомити весь персонал фірми із загальною політикою контролю якості;
- Б) ознайомити весь персонал фірми із процедурами контролю якості;
- В) провести роз'яснювальну роботу з персоналом фірми;
- Г) правильні відповіді А), Б).

9. Аудиторам слід застосовувати ті процедури контролю якості, які:

- А) є найбільш зручними для аудиторської фірми;

- Б) є доречними для конкретної аудиторської перевірки, у контексті політики та процедур аудиторської фірми;
- В) забезпечують ефективність проведення аудиторської перевірки;
- Г) є найбільш зрозумілими та доступними для працівників аудиторської фірми.

10. Проведення заходів з моніторингу передбачас:

- А) перевірку та тестування дотримання загальної політики і процедур контролю якості аудиторської фірми і відповідно перевірку відібраних завдань на відповідність професійним стандартам та політиці і процедурам контролю якості фірми;
- Б) обговорення результатів відібраних завдань з управлінським персоналом аудиторської фірми;
- В) визначення відповідальних за відбір персоналу;
- Г) правильні відповіді Б), В).

Правильні відповіді: 1Г, 2Г, 3Г, 4В, 5Б, 6Г, 7В, 8Г, 9Б, 10А.



ТЕМА 3. МЕТОДИ АУДИТУ

Розділ 3.1. Методичне забезпечення аудиту

Словник.

Метод – систематизована сукупність прийомів і способів, за допомогою яких одержуються достовірні відомості, використовувані далі для побудови наукових теорій і вироблення практичних рекомендацій.

Методика – правило, так би мовити «готовий рецепт», алгоритм, процедура для проведення будь яких націлених дій. Методика відрізняється від метода конкретизацією прийомів і завдань.

Методологія – сукупності принципів і методів, застосування яких у конкретному науковому дослідженні дає можливість розв'язати певну проблему.

Закон переходу кількісних і якісних змін – розкриває механізм розвитку, пояснює, як відбувається розвиток, завдяки яким процесам і як предмети зазнають якісних змін та перетворень.

Закон єдності і боротьби протилежностей – характеризує джерело саморуху й розвитку явищ природи і соціально-історичної реальності

Закон протиріччя – це така вимога до процесу міркування, яка передбачає, що два протилежні судження не можуть бути одночасно істинними; у крайньому разі одне з них буде обов'язково хибним, а то й обидва можуть бути хибними. Яке саме з цих суджень хибне, а яке – істинне, логіка не встановлює.

Закон виключеного третього – це така вимога до процесу міркування, з якої випливає, що з двох суперечливих суджень одне буде обов'язково істинним, а друге буде обов'язково хибним – третього не може бути.

Закон тотожності – це така вимога до процесу міркування, яка передбачає, що будь-яка думка в межах конкретного міркування повинна залишатися незмінною, тобто тотожною сама собі (звідси і назва закону тотожності).

Закон достатньої підстави – це така вимога до процесу міркування, яка передбачає, що для того, щоб визнати певну думку істинною, слід мати достатню підставу.

Аудит, досліджує предмет своєї уваги за допомогою певних наукових методів.

Метод ґрунтується на системі об'єктивно-істинного знання, яка створюється як наукою в цілому, так і окремими її галузями. Різноманітність цих систем породжує багатство наукових методів. Одні методи використовуються багатьма науками, інші – тільки однією, а іноді в одній науці тільки у разі вивченні спеціального предмета.

Правила дії, що характеризують метод пізнання, завжди стандартні й вимогливі. Вони можуть відрізнятися за ступенем спільності й застосовності, проте, оскільки вони є правилами, то мають бути однозначними та відносно постійними. Можна сказати навіть більше: вони як спосіб дії автоматичні і розумові – і тільки так. Метод – це правила дії, правила стандартні й однозначні; немає стандарту й однозначності – немає правила, отже, немає і методу, і логіки. Звичайно, правила змінюються, жодне з них не єдине і абсолютне, але оскільки воно – правило дії суб'єкта, то має бути визначеним та стандартним. Таким чином, кожна наука розробляє свій специфічний метод дослідження, без якого вона взагалі неможлива.

Метод аудиту як загальний підхід до досліджень базується на діалектиці. Основні принципи методу аудиту відображають такі риси діалектики: єдність аналізу і синтезу; єдність дедукції і індукції; вивчення явищ у їхньому взаємозв'язку; вивчення явищ у розвитку, динаміці.

За допомогою методів (способів, прийомів, інструментів) не тільки досліджується об'єкт аудиту, але, що особливо важливо, упорядковується також процес його організації. Метод як загальний

підхід до вивчення (дослідження) визначає методологію аудиту, тобто філософію методики.

Більшість вчених та економістів виділяють загальнонаукові та спеціальні методи, які використовує аудит.

Загальнонаукові методи, які використовуються в аудиті.

До загальнонаукових методів відносяться закони діалектичної логіки (закон взаємного переходу кількісних і якісних змін, закон єдності і боротьби протилежностей тощо), а також закони формальної логіки (закон протиріччя, закон виключеного третього, закон тотожності, закон достатньої підстави).

Не менш важливою складовою методів пізнання, разом із законами діалектичної і формальної логіки, є категорії діалектичної логіки. На практиці нерідко вони розглядаються і як методи аудиту (Рис. 3.1).

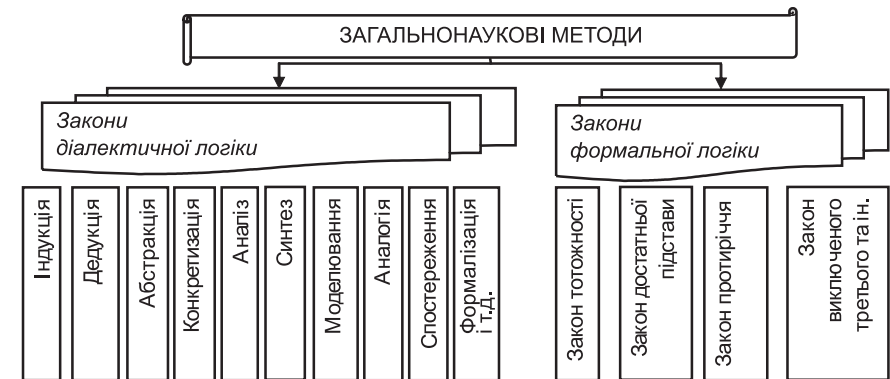


Рис. 3.1. Загальнонаукові методи, які використовують в аудиті

Індукція – метод міркування від окремого до загального. Індуктивний метод в аудиторській практиці застосовується дуже широко. Наприклад, дослідивши відвантаження товарів за один квартал, за результатами виявлених помилок і невідповідностей можна зробити висновок про реальність дебіторської заборгованості за звітний період. Тобто, вивчивши окремі (необов'язково всі, за весь період, суцільною перевіркою) факти господарської діяльності, практики обліку і контролю, можна з певним ступенем ймовірності зробити висновок про діяльність і звітність підприємства в цілому за звітний період. Сфера застосування індуктивного методу: на стадії розуміння бізнесу замов-

ника; на етапах планування, дослідження та узагальнення результатів аудиту.

Дедукція – основний засіб доказу, метод мислення, за яким окремі положення виводяться логічним шляхом із загального. Дедукція – метод міркування від загального до окремого. Наприклад, ознайомившись з обліковою політикою суб'єкта господарювання, аудитор очікує її виконання (відображення) по конкретних господарських операціях в бухгалтерському обліку. Таким чином, увага аудитора загострюється на виявленні невідповідностей в бухгалтерському обліку окремих операцій прийнятій обліковій політиці (П(С)БО, іншим нормативно-правовим актам). Найбільш ефективний дедуктивний метод на етапах планування та дослідження аудиту.

Аналіз (емпіричний) – це прийом мислення, пов'язаний з поділом об'єкту, що вивчається, на складові частини, сторони, тенденції розвитку і способи функціонування з метою їх самостійного вивчення.

Часто метод аналізу (емпіричного) плутають з методом порівняння, невірно називаючи аналізом, порівняння фактичних даних з обліковими, порівняння фактичних операцій з нормами чинного законодавства, але найчастіше метод аналізу підміняють розрахунком коефіцієнтів або інших показників фінансово-господарської діяльності (застосовуються економіко-математичні, статистичні моделі і методи дослідження).

Практичне застосування методу аналізу можна продемонструвати на прикладі валюти балансу. Вона арифметично складається з підсумків розділів. Ті, у свою чергу, із сум статей. Статті – із сальдо відповідних рахунків. Досліджуючи затвердження звітності, за допомогою методу аналізу аудитор, ідучи від значення статті так сказати, «до низу», може дійти до первинного облікового документа і переконатися в правильності показників діяльності і їх достовірним відображенням в обліку. Метод емпіричного аналізу найбільш ефективний на етапі дослідження аудиту.

Синтез – процес (як правило цілеспрямований) з'єднання або об'єднання раніше розрізнених речей або понять в ціле або набір. Синтез є способом збирання цілого з функціональних частин як антипод аналізу – способу розібрати ціле на функціональні частини. У доповненні до аналізу, метод синтезу дозволяє одержати уявлення про зв'язки і потоки між складовими об'єкта дослідження. Сфера застосування в аудиторській практиці – етап дослідження та узагальнення результатів.

Абстракція – процес мисленого ізолювання, «виривання» окремого предмета, відношення властивості з сукупності предметів, відношень, властивостей. Тобто при вивченні деякого явища (процесу) не враховуються його несуттєві сторони та ознаки; що дозволяє спрощувати картину досліджуваного явища (процесу) і розглядати його в «чистому вигляді». Метод абстракції – дозволяє виключати з розгляду окремі несуттєві взаємини між суб'єктами економіки і зосереджувати увагу на головному.

Аудиторська практика вкрай конкретна, тому абстракція як метод застосовується нечасто. Найчастіше її слід застосовувати при плануванні та формуванні аудиторського висновку.

Конкретизація – прийом осмислення матеріалу, що сприймається (вивчається) і полягає в поясненні загальних правил і положень прикладами, рішенням завдань, проведенням спостережень, лабораторних робіт і т.д. При цьому досліджується стан предметів у зв'язку з певними умовами їх існування та історичного розвитку.

Метод конкретизації прийнятний для аудиторської практики через оцінку отриманої інформації, виявлених фактів і т.п. з погляду відповідності місцю й часу, а саме оцінюються: управлінські рішення, дії посадових осіб, практика ведення бухгалтерського обліку, ефективність витрат і їх розмір (величина), розмір (величина) результатів діяльності.

Результати застосування методу конкретизації звичайно носять для аудитора «сигнальний» характер. Тобто у разі виявлення яких-небудь невідповідностей господарського факту (операції) умовам місця і часу їх здійснення (залежно від суттєвості такої невідповідності), аудитор приймає рішення або про поглиблення перевірки (розширення процедур аудиту) або про залучення експерта. Відповідно такий метод можна застосовувати на етапі дослідження та формування аудиторського висновку.

Моделювання – це метод, який ґрунтується на використанні моделі як засобу дослідження явищ і процесів. Під моделями розуміють системи, що замінюють об'єкт пізнання і служать джерелом інформації стосовно нього. Моделі – це аналоги, подібність яких до оригіналу суттєва, а розбіжність – несуттєва.

У практиці аудиту зустрічаються як існуючі моделі, так і застосовується процес моделювання. Бухгалтерський облік – це модель господарської діяльності суб'єкта господарювання. Баланс (як форма звітності), це модель взаємозв'язку трьох елементів – зобов'язань, активів

і капіталу; кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку – модель конкретної господарської операції; первинний обліковий документ – інформаційна модель господарського факту, і т.д. Деякою мірою розрахунок оподаткованому прибутку є не що інше, як адитивна модель. Можна побудувати модель аудиторської перевірки (алгоритм дій аудиторів), модель вибору (формування) виду аудиторського висновку; модель ризиків і модель внутрішнього контролю якості аудиту. Модель може бути у вигляді матриці, таблиці, алгоритму. Головне для побудови моделі – вона повинна мати всі ознаки системи.

Застосування методу моделювання в аудиті обумовлено наявністю відповідних обмежень, притаманних процесу перевірки, до яких можна віднести: недоступність у часі об'єкта перевірки (історична інформація, ймовірні майбутні події) та відсутність можливості перевірити господарську систему в цілому (використання вибіркової інформації). Безпосередньо як метод, моделювання в аудиті може застосовуватися на етапах планування, дослідження, узагальнення результатів аудиту.

Аналогія – це метод, відповідно до якого на підставі подібності предметів за одними ознаками робиться висновок про їх подібність за іншими ознаками. Аналогія не дає достовірного знання: якщо роздуми за аналогії є істинними, то це ще не означає, що його результати будуть істинними.

В аудиторській практиці метод аналогії широко застосовується, але його іноді плутають із методом порівняння. По аналогії – це значить не просто подібність на щось інше, або стовідсотковий збіг, а використання знань про властивості одного для вивчення подібного. Аналогія не є прямим або приблизним копіюванням параметрів ситуації. Аналогія – це минулий досвід (знання), який дозволяє адекватно підійти до нового замовлення.

Особливо ефективний метод аналогії у разі визначення потенційних помилок і шахрайства. Спираючись на власний професійний досвід перевірок і знаходження істотних невідповідностей, аудитор може прогнозувати (або планувати) перевірку об'єктів, способів здійснення шахрайства персоналом облікової номенклатури у яких найбільше часто зустрічаються помилки. Метод аналогії допомагає правильно формулювати запити персоналу або підтвердження від третіх осіб. Знання аналогічних процесів в об'єктах попередніх перевірок дозволяє аудитору оптимально спланувати нову перевірку. Метод аналогії доцільно застосовувати на стадії ознайомлення з бізнесом суб'єкта господарювання, в також етапах планування і дослідження.

Формалізація – це метод вивчення різних об'єктів, за якого основні закономірності явищ і процесів відображаються в знаковій формі за допомогою формул або спеціальних символів. Формалізація забезпечує спільність підходів до вирішення різних завдань, дозволяє формувати відомі моделі предметів і явищ, встановлювати закономірності між фактами, що вивчаються. Символіка штучної мови (хімія, математика, економіка) дозволяє чітко і коротко фіксувати певні значення, не допускаючи різного тлумачення, що неможливо при користуванні звичайною мовою.

Метод формалізації в аудиторській практиці застосовується у ході проведення економічного аналізу, під час спеціальних розрахунків або ж опису процедур одержання якого-небудь показника. Метод формалізації асоціюється з написання формули розрахунку. Однак формалізація може бути представлена у вигляді схеми або таблиці взаємозв'язків (логічна формалізація).

Експеримент – метод цілеспрямованого вивчення явищ в точно фіксованих умовах їх протікання, які можуть відтворюватися і контролюватися самим дослідником. Під час експерименту аудитор активно втручається у саму структуру інформації з метою отримання вичленування в ній різного роду залежностей. Експеримент як метод аудиту дозволяє не стільки накопичувати достатню кількість відповідних аудиторських доказів, скільки виявляти в них суттєві взаємозв'язки, відкидаючи все несуттєве, поглибитися в самі взаємозв'язки предметної області, що підлягає аудиту. Таким чином, експеримент в аудиті – це деталізація, поглиблення й вичленування суттєвої інформації.

Значним елементом методів пізнання є **загальнонаукові підходи**, такі як: об'єктивність, системність, комплексність, історичність

Об'єктивність – незалежність суджень, думок, уявлень і т.п. від суб'єкта, його поглядів, інтересів, смаків, переваг і т.д. (протилежність – суб'єктивність). Це науковий підхід до дослідження різноманітних явищ реальної дійсності, один з основних принципів матеріалістичної діалектики. Підхід, що дозволяє пізнавати явища в тому виді, у якому вони існують, у їхньому споконвічному виді. У логічному аспекті передбачає наявність логічних способів для об'єктивного розгляду предмета, що пізнається. Об'єктивність означає здатність неупереджено й без забобонів вникати в зміст справи, представляти об'єкт так, як він існує сам по собі, незалежно від суб'єкта.

Системність – ціле, складене із частин; з'єднання – сукупність елементів, що перебувають у відносинах і зв'язках один з одним, яка

утворює визначену цілісність, єдність) – підхід, що направляє мислення від явищ до їхньої сутності (відтворення їх сутності), до пізнання цілісності системи, а також необхідних зв'язків розглянутого предмета з навколишніми його предметами й процесами, з іншими матеріальними системами. Системний підхід – підхід, за якого будь-яку систему (об'єкт) розглядають як сукупність взаємозалежних елементів (компонентів), що має вихід (ціль), вхід (ресурси), зв'язок із зовнішнім середовищем, зворотний зв'язок.

Комплексність – повнота, системність, взаємоузгодженість, наприклад, аналізу, планування, керування. Тобто, це підхід, при якому кожне явище або об'єкт з'являється у вигляді групи взаємозалежних, взаємозалежних елементів.

Історичність – підхід, заснований на теорії розвитку явищ і реалізований у рамках різних філософських напрямків (діалектико-реалістичний, натуралістичний і ін.). Основа історичності – історизм – принцип підходу до дійсності як до такої, що розвивається в часі. Припускає розгляд об'єкта як системи, закономірностей його розвитку.

Спеціальні методи, які використовуються в аудиті.

Спеціальні методи – назва достатня умовна. Це скоріше одна з форм реалізації загальних методів пізнання. Однак, у зв'язку із широкою практикою їх застосування з метою контролю, вони одержали в науковій і спеціальній літературі відповідну назву (Рис. 3.2).

З методів теорії ймовірності в аудиті знаходять застосування: методи комбінаторики, дисперсії дискретної випадкової величини й ін.

З бухгалтерського обліку в аудиті широко використовують такі методи, як оцінка, система рахунків, подвійний запис, інвентаризація, калькуляція, нормативний метод.

При проведенні аудиту широко використовуються й багато відомих методів фінансового аналізу: горизонтальний, вертикальний, трендовий аналіз, метод фінансових коефіцієнтів.

Елімінування – метод, за допомогою якого виключається дія низки факторів і виділяється один з них. Деталізація дозволяє здійснити послідовне розчленовування економічних явищ, що вивчаються, показників і чинників. За допомогою деталізації можна визначити значущість кожного чинника в сукупності чинників в процесі комплексного дослідження показників і явищ. Цей метод є основою математичного

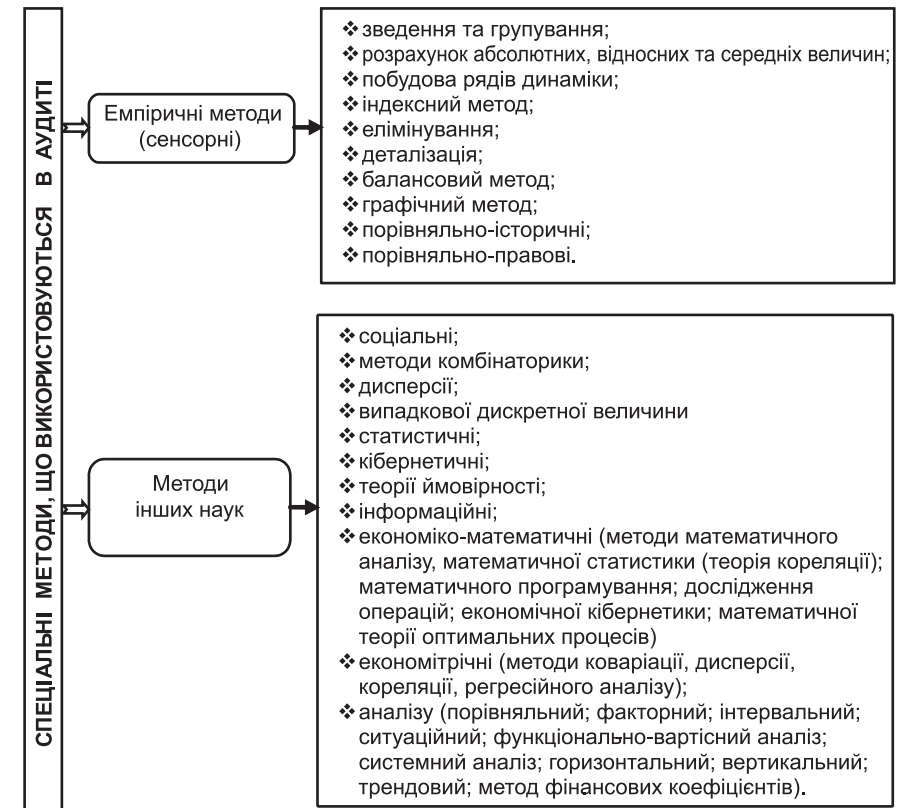


Рис. 3.2. Систематизована схема класифікації спеціальних методів аудиту

моделювання взаємної залежності різних показників і чинників. В аналітичній практиці широко застосовують такі прийоми елімінування як – спосіб ланцюгових підстановок; спосіб абсолютних різниць; спосіб відносних різниць; індексний спосіб.

Індексний метод широко використовується у практиці аналітичної роботи для вивчення ступеня виконання різних планових завдань, визначення динаміки аналізованих показників, розрахунку впливу окремих факторів на зміну результатів виробничо-експлуатаційної діяльності підприємств і організацій міського господарства.

Графічний метод – це сукупність способів умовного (графічного) зображення якого-небудь організаційного або управлінського явища на виробництві, є наочним засобом ілюстрації господарських процесів

і методом економічного аналізу. З його допомогою залежність між показниками показують у вигляді графіків, діаграм, схем.

Балансовий метод полягає у використуванні рівності двох сторін (частин): засобів і джерел, надходження і використування ресурсів і ін.

Групування – метод дослідження, за допомогою якого здійснюється відокремлення (виділення) серед досліджуваних явищ характерних груп і підгруп за тими або іншими ознаками. Тобто, це розчленовування безлічі одиниць досліджуваної сукупності на групи за певними суттєвими для них ознаками. Згруповані дані, як правило, оформляються у вигляді таблиць для наочного подання досліджуваних явищ і процесів. На основі групування розраховуються зведені показники по групах, з'являється можливість їх порівняння, аналізу причин відмінностей між групами, вивчення взаємозв'язків між ознаками. Розрахунки зведених показників у цілому за сукупністю дозволяє вивчити її структуру. Крім того, групування створює основу для наступного зведення й аналізу даних. Цим визначається роль групування як наукової основи зведення.

Рядами динаміки називаються ряди даних, що характеризують зміну явищ, показників у часі. Аналіз рядів динаміки є найефективнішим засобом оцінки тенденції і закономірностей розвитку явищ. Основними елементами динамічного ряду є: рівень (окремий показник ряду) і час, до якого відноситься відповідний рівень. Кожне окреме значення показників ряду динаміки називається рівнем. Рівнями ряду можуть бути абсолютні, середні і відносні величини.

Системний аналіз – науковий метод пізнання, що являє собою послідовність дій з установаження структурних зв'язків між змінними елементами або досліджуваної системи. Цінність системного підходу полягає в тому, що розгляд категорій системного аналізу створює основу для логічного і послідовного підходу до проблеми прийняття рішень. Ефективність вирішення проблем за допомогою системного аналізу визначається структурою розв'язуваних проблем.

Системний аналіз в аудиті передбачає оцінку поведінки об'єктів як системи з усіма факторами, що впливають на його функціонування.

Функціонально-вартісний аналіз – це метод одночасного і взаємозв'язаного дослідження функції об'єкта і вартості цих функцій. Він відноситься до найбільш ефективних видів аналізу діяльності щодо виявлення резервів економії витрат матеріальних, трудових і грошових ресурсів на виробництво продукції. В аудиті застосовується з метою оптимізації витрат ресурсів у процесі виробництва за рахунок

поліпшення конструкції виробів, удосконалення способів виготовлення деталей і вузлів, виявлення додаткових чи зайвих витрат, раціоналізації технології та використання ефективних матеріалів; виявлення оптимального співвідношення між споживою вартістю виробу та витратами на його виготовлення; пошуку способів зниження матеріало-, енерго- і трудомісткості продукції. Для здійснення цього аналізу використовується звітна, облікова, конструкторсько-технологічна, нормативна й поза облікова інформація.

Доцільність застосування того або іншого методу (як загальнонаукових, так і спеціальних) в аудиті залежить від таких факторів:

- наскільки вибраний метод аудиту дозволяє досягти цілей, поставлених на певному етапі аудиторської перевірки;
- наявність у аудитора достатніх навичок і досвіду для застосування вибраного методу;
- доступності матеріалів, на основі яких проводиться аудиторська перевірка, а також того, наскільки їх якість дозволяє застосувати вибраний метод аудиту;
- чи є застосування вибраної методики економічно виправданою (ефект від її застосування повинен перевищувати необхідні витрати і зусилля);
- чи буде забезпечена достовірність висновку, одержаного за наслідками застосування даного методу аудиту.

Методичні прийоми, які застосовуються в аудиті.

Використання методів в аудиті здійснюється через низку методичних прийомів дослідження. Який методичний прийом застосовувати, залежить від мети і джерел інформації, від технічних можливостей використання розрахунків і т.д. Прийом являє собою спосіб досягнення будь-чого. Спосіб – це дія чи система дій, які застосовуються при виконанні певної роботи, при здійсненні чогось.

Методичні прийоми аудиту сформувалися залежно від цільової функції аудиту і у взаємозв'язку із загальнонауковими методами. Методичні прийоми характеризуються взаємним проникненням в однорідні галузі знань. Так, розвиток бухгалтерського обліку, аналізу господарської діяльності, статистики, ревізії і контролю, судово-бухгалтерської експертизи, а також юридичних наук дали поштовх до формування методичних прийомів аудиту. Тобто, методичні прийоми аудиту – це специфічні прийоми, розроблені практикою на основі досягнень економічної науки (Рис. 3.3).



Рис. 3.3. Схема класифікації методичних прийомів в аудиті

До *органолептичних методичних прийомів* аудиту відносяться: інвентаризація, контрольні заміри робіт, технологічний та хіміко-технологічний контроль, експертизи, експеримент (Рис. 3.4).

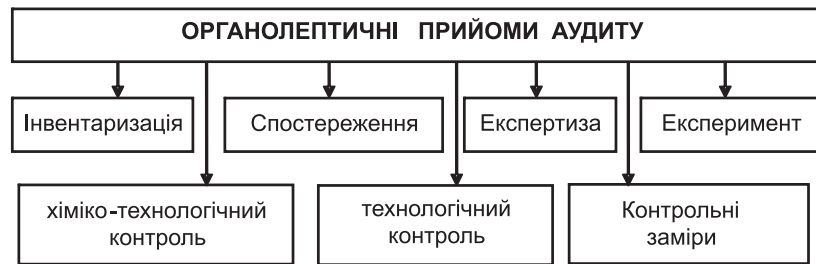


Рис. 3.4. Органолептичні методи прийомів аудиту

Інвентаризація – перевірка відповідності даних бухгалтерського обліку фактичному стану справ, яка визначається оглядом, підрахунками, зважуванням, обмірюванням. Існує й інвентаризація зобов'язань, без проведення якої (згідно з діючим законодавством) суб'єкт господарювання не має права скласти річну фінансову звітність. В аудиті застосовується як основний методичний прийом фактичного контролю збереження активів, а також стану розрахунково-кредитних відносин. Аудитор має право ініціювати проведення інвентаризації і при цьому спостерігати за її процедурами (відповідність дій персоналу замовника встановленим правилам проведення інвентаризації). По суті, такі дії аудитора є не що інше, як тести відповідності (перевірка ефективності системи внутрішнього контролю й аудиту).

Контрольні заміри – прийом перевірки, що застосовується у ході проведення фактичного контролю обсягів виробництва, робіт і послуг. Предметом контрольних вимірів найчастіше стають будівельні й ремонтні роботи, транспортні послуги, торгівля і громадське харчування. Для оцінки їх результатів часто додатково використовується технічна експертиза.

Технологічний контроль – прийом перевірки інженерної і технічної підготовки виробництва, а також якості продукції, яку випускають, її відповідності технічним умовам, що перевіряють відділ технічного контролю та інші служби підприємства в процесі попереднього, поточного і заключного контролю виробництва. Одним із видів технологічного контролю є контрольний запуск сировини і матеріалів у виробництво для перевірки оптимальності технології виробництва, обґрунтованості норм витрат матеріальних ресурсів і повноти виходу готової продукції.

Хіміко-технологічний контроль – прийом перевірки якості сировини і матеріалів, які використовуються у виробництві продукції, а також якісних характеристик виробів. У громадському харчуванні застосовується для встановлення калорійності, смакових якостей, повноти додержання рецептур страв та інших якісних і кількісних показників продукції. Здійснюється цей вид контролю лабораторним аналізом, перевіркою продукції на технологічному конвеєрі, фінішній стрічці та іншими способами.

Розрахунково-аналітичні методичні прийоми – це традиційні прийоми економічного аналізу, статистичні й економіко-математичні методи, за допомогою яких встановлюється загальний стан об'єктів аудиту, визначаються фактори, які негативно впливають на результати фінансово-господарської діяльності (Рис. 3.5).



Рис. 3.5. Розрахунково-аналітичні методи прийомів аудиту

Економічний аналіз (порівняння, угруповання, ланцюгові підстановки, балансові зв'язки і т.д.) в аудиті використовується для розкриття причинних зв'язків, що зумовлюють результати фінансо-

во-господарських процесів. Застосовується економічний аналіз на попередньому, поточному і заключному етапі аудиту.

Статистичні розрахунки – прийоми одержання таких величин і якісних характеристик, яких немає безпосередньо в економічній інформації суб'єкта господарювання. За допомогою статистичних розрахунків в аудиті розраховують коефіцієнти трудової участі членів бригади, використання обладнання і виробничих потужностей, ритмічність випуску продукції, динаміку виконання плану виробництва тощо.

Економіко-математичні методи застосовуються в аудиті під час визначенні впливу факторів на результати господарських процесів з метою оптимізації їх на стадії планування, а також після завершення господарських процесів, якщо іншими методичними прийомами неможливо встановити взаємозв'язки факторів, наприклад оптимізація маршрутів перевезення вантажів і пасажирів автомобільним транспортом; кореляційний аналіз собівартості продукції, витрат виробництва; виконання планів виробництва та ін.

Документальні методичні прийоми аудиту – прийоми встановлення достовірності і законності здійснення господарських фактів та господарських операцій на підставі документів. (Рис. 3.6).



Рис. 3.6. Документальні прийоми аудиту

Інформаційне моделювання – сукупність даних про об'єкт аудиту, зафіксованих на певному носії інформації (первинні документи, облікові реєстри, фінансова звітність, диски і т.п.). При формуванні інформаційної моделі аудит виходить із необхідності найбільш зручного сприйняття характеристики об'єкта перевірки і його поведінки в динамічній системі фінансово-господарської діяльності.

Нормативно-правове регулювання – прийом дослідження функціонування об'єкта аудиту відносно норм і правил, передбачених законами, нормативними актами (інструкціями, положеннями, порядками), правилами (внутрішнього розпорядку, розподілу обов'язків і т.д.).

Дослідження облікових документів – прийом встановлення

достовірності здійснення господарських операцій, їх доцільності та ефективності.

Методичні прийоми узагальнення та реалізації – прийоми групування і систематизації результатів аудиту, з метою формування аудиторської думки (Рис. 3.7).



Рис. 3.7. Методичні прийоми узагальнення та реалізації аудиту

Групування – сукупність прийомів систематизації і узагальнення виявлених недоліків і порушень нормативно-правових актів у процесі господарської діяльності за економічною однорідністю, часом проведення і важливістю. Групування застосовують при перевірці документальної достовірності результатів аудиторської перевірки.

Документування результатів – спосіб оформлення результатів фіксації відповідних дій та стану об'єкта перевірки на проміжних стадіях аудиту.

Прийняття рішень – спосіб впливу суб'єкта на об'єкт аудиту, що забезпечує його функціонування у заданих параметрах і режимах. Застосовують при розробці і виданні наказів і розпоряджень; підготовки листів; формуванні думки аудитора.

Контроль за виконанням рішень – прийом реалізації прийнятих рішень, який передбачає встановлення фактичного стану об'єкта аудиту і його поведінки відповідно до управлінської дії.

За допомогою методів (способів, прийомів, інструментів) не тільки пізнається об'єкт аудиту, але і упорядковується також процес його організації. Методи організації проведення аудиту, методи збору аудиторських доказів не є методами аудиту. Не можна вважати методами аудиту і процедури аудиту.

Вимоги до організації аудиторської перевірки не встановлені ані МСА ані нормативно-правовими актами. Питання організації аудиторської перевірки належить до виключної компетенції керівництва аудиторської фірми і регламентуються на рівні внутрішніх стандартів аудиторської фірми. Виходячи з аудиторської практики,

виділяють чотири основних способи організації аудиторської перевірки (Рис. 3.8):

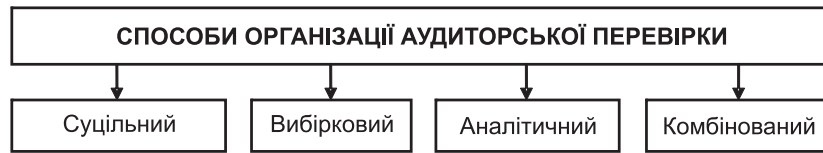


Рис. 3.8. Способи організації аудиторської перевірки

При *суцільному способі* перевірки підлягає уся інформація про господарські процеси, які відбулися у суб'єкта господарювання за період, який перевіряється. Суцільна перевірка полягає у вивченні усієї сукупності первинних документів, реєстрів аналітичного і синтетичного обліку, а також фінансової звітності. На підставі суцільної перевірки аудитор робить висновок про достовірність, повноту, точність і законності відображення в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності дій і подій, які відбулися у фінансово-господарської діяльності суб'єкта господарювання за період, який підлягає перевірці. Такі перевірки є найбільш точними, а ступінь ризику не виявлення зводиться до мінімального, але вони вимагають значних трудових і матеріальних затрат.

При *вибірковому способі* перевірки передбачається використання процедур аудиту менш, ніж 100% обсягу інформації, щодо господарських операцій, які відбулися у суб'єкта господарювання за період, який підлягає перевірці. Згідно з вимогам МСА 530 «Аудиторська вибірка» всі елементи сукупності, що вивчаються, повинні мати рівну ймовірність бути відібраними у вибірку. Вибірковий спосіб дозволяє аудитору одержати аудиторські докази і оцінивши окремі характеристики обраних даних, поширити дію цих аудиторських доказів на уся сукупність обраних даних. Ризик невиявлення збільшується, оскільки за межами вибірки можуть залишатися факти порушень і помилок. Тому аудитору необхідно уважно формувати вибірку з урахуванням мети аудиту, сукупності даних (генеральної сукупності) і обсягу вибірки. Застосування вибіркового способу дозволяє аудиторським фірмам з найменшими витратами отримати розуміння системи внутрішнього контролю суб'єкта господарювання і сформуванню думку про достовірність, доцільність і законність господарських операцій, відображених в бухгалтерському обліку

і фінансовій звітності. Якщо за наслідками перевірки, виконаної із застосуванням вибіркового способу аудитором встановлені суттєві порушення або помилки, то до відповідної сукупності інформації необхідно, або збільшити (поширити) кількість процедур аудиту, або застосувати суцільний спосіб перевірки.

При *аналітичному способі* перевірки передбачається здійснення оцінювання фінансових показників діяльності суб'єкта господарювання за допомогою вивчення ймовірних залежностей між ними.

При *комбінованому способі* перевірки передбачається об'єднання суцільної, вибіркової й аналітичної перевірки.

Аудиторська перевірка являє собою складний і тривалий процес. Аудиторські фірми під час планування аудиту намагаються так організувати аудиторську перевірку, щоб максимально скоротити час перевірки, не знижуючи при цьому її якість та не збільшуючи при цьому аудиторський ризик. Рішення даної проблеми можливо тільки за умови формування чіткої **методики аудиту**, під слід розуміти розуміють сукупність методів, прийомів, способів, підходів проведення аудиту. Методика відповідає на запитання: як і яким чином проводити аудит. Правильно визначена методика – запорука якості аудиту.

Рішення про застосування методу дослідження (методичного прийому) приймає винятково сам аудитор. Це його право на власне професійне судження. Аудитор може запланувати застосування одного, двох або більш методів. Потім, під час виконання завдання, змінити думку і збільшити (зменшити) їх кількість, або ж змінити склад методів, які були ним заплановані для виконання завдання. На рішення, щодо зміни у застосування того чи іншого методу аудиту, залежить від поточних результатів перевірки, оцінки (повторної оцінки) ризиків, ріння суттєвості, достатності і відповідності отриманих аудиторських доказів.

В теорії та практиці аудиту не існує встановленого кількісного мінімуму (та й не може бути) застосовуваних методів, який би забезпечував якість результату надання аудиторської послуги, кількість і послідовність застосування методів аудиту – результат професійного судження аудитора.

Приклад.

Приклад 1. Метод індукції дозволяє:

– вивчивши окремі звіти внутрішніх аудиторів можна зробити

- загальний висновок про ефективність системи внутрішнього контролю суб'єкта господарювання;
- ознайомившись з методами та практикою складання звітності у філіях, можна спрогнозувати розмір помилки консолідованої звітності головного підприємства;
- перевіривши документальне оформлення операцій з експорту послуг за лютий, червень, і вересень, можна зробити висновок про невідповідність облікової практики експортних операцій чинному валютному законодавству.

Приклад 2. Метод дедукції дозволяє:

- вивчивши динаміку відвантаження товарів в цілому за період, аудитор може вибрати для перевірки найбільш «суттєвих» дебіторів;
- вивчивши рівень цін на ремонтні роботи в регіоні діяльності суб'єкта господарювання (при ознайомленні з його бізнесом) запланувати безпосередню перевірку кошторисів, договорів, виконавців робіт, які відрізняються високими показниками ніж в середньому по регіону;
- знаючи сальдо на кінець періоду та обороти за період, можна розрахунковим шляхом обчислити сальдо вхідне для подальшого його звірення з даними звітності (або облікових реєстрів).

Приклад 3. Податкова інспекція відмовила головному бухгалтеру підприємства у прийнятті декларації з податку на прибуток, тому що в ній показаний занадто малий прибуток, у порівнянні з минулим періодом. Проводячи аудит фінансової звітності на замовлення власників підприємства, аудитор дійшов до висновку, що реальною причиною зменшення прибутку була позапланова зупинка одного із виробничих цехів підприємства. Вивчивши причини зупинки, аудитор з'ясував, що виробництво було зупинено головним механіком підприємства внаслідок технічної поломки обладнання, яка загрожувала (у разі продовження роботи) екологічною аварією і можливими людськими жертвами. Спираючись на фактори місця і часу, аудитор кваліфікував втрату прибутку як результат форс-мажорних обставин, а не як намір менеджменту або власників. В такій ситуації аудитором був використаний метод конкретизації.

Приклад 4. Вивчаючи систему бухгалтерського обліку суб'єкта господарювання, аудитор одержує підтвердження використання в бухгалтерському обліку сучасної комп'ютерної техніки та прогресивних програмних продуктів. При цьому головний бухгалтер має бездоганні рекомендації від великої іноземної компанії, з якими в минулому працювала. Працівники бухгалтерії постійно підвищують свою кваліфікацію, підтверджуючи її дипломами і сертифікатами професійних громадських організацій (АССА, ФПБАУ, DIPFR, ПА, АІСРА). Усе це начебто б припускає якісне ведення бухгалтерського обліку. Однак, абстрагувавшись від професійних заслуг, сертифікатів і комп'ютерів, аудитор повинен спланувати аудиторську перевірку із професійним скептицизмом, що швидше за все дозволить знайти суттєві ризики та помилки в практиці ведення бухгалтерського обліку.

Приклад 5. Метою інформаційного моделювання в аудиті є систематизація нормативно-правової, планової, бухгалтерської (фінансової) інформації про об'єкт аудиту з метою вивчення його стану, участі в процесах господарської діяльності. Наприклад, інформаційна модель виробництва продукції – включає дані про обсяг продукції (планові і фактичні); критичну точку обсягу виробництва; відповідність продукції відповідним стандартам, нормам витрат сировини й напівфабрикатів на її виготовлення; рух готової продукції (з виробничого підрозділу на склад); відображення в первинних облікових документах і реєстрах; закріплення матеріальної відповідальності за збереження продукції й ін.

Тести для самоперевірки

1. **Методологія аудиту являє собою:**

- А) набір норм та правил поведінки у ході проведення аудиту;
- Б) сукупність відповідних дій аудиторів, спрямованих на якісне проведення аудиту;
- В) набір затверджених типових бланків для проведення аудиту;
- Г) сукупність загальнонаукових і спеціальних методів (методичних прийомів) аудиту.

2. **Аудитор обирає методи проведення аудиту самостійно з огляду на:**

- А) вимоги Закону України «Про аудиторську діяльність»;
- Б) вимоги Міжнародних стандартів аудиту;
- В) мету аудиту фінансової звітності;
- Г) поради в їх обранні з боку замовника аудиту.

3. До загальнонаукових методів аудиту відносять методи:

- А) аналіз, аналогію, абстракцію;
- Б) конкретизацію, моделювання, елімінування;
- В) дедукцію, деталізацію, формалізацію;
- Г) графічний, балансовий, індексний.

4. Який метод обрати аудитору, для того щоб, перевіривши документальне оформлення авансових звітів за кожний другий місяць кварталу звітного року аудитор дійти до висновку про відповідність облікової практики касових і розрахункових операцій діючому законодавству?

- А) дисперсії;
- Б) дедукції;
- В) індукції;
- Г) комбінаторики.

5. Який метод слід застосувати аудитору, для того щоб, вивчивши мікроекономіку замовника обрати для безпосередньої перевірки центри витрат (або центри прибутку – залежно від мети і завдання замовлення) і не проводити перевірку усіх структурних підрозділів?

- А) дедукції;
- Б) індукції;
- В) моделювання;
- Г) синтезу.

6. Для використання якого методу необхідно мати упорядковану базу минулого досвіду в таких сферах як: фінансові результати діяльності, виявлені факти суттєвих невідповідностей, результати перевірок контролюючих органів?

- А) аналогія;
- Б) зведення та групування;
- В) моделювання;
- Г) формалізація.

7. Якщо проведення інвентаризації запасів досліджується аудитором відповідно до нормативних актів України, то це відповідає змісту такого методичного прийому аудиту як:

- А) дослідження облікових документів;
- Б) документування результатів;
- В) інформаційне моделювання;
- Г) нормативно-правове регулювання;

8. Який загальнонауковий метод на побутовому рівні асоціюється з написанням формули розрахунку?

- А) аналіз;
- Б) моделювання;
- В) синтез;
- Г) формалізація.

9. Способи організації аудиторської перевірки класифікуються на:

- А) аналітичний, вибірковий, комбінований, суцільний;
- Б) аналітичний, органолептичний, комбінований, документальний;
- В) органолептичний, документальний, розрахунково-аналітичний, документальний;
- Г) розрахунково-аналітичний, вибірковий, комбінований, суцільний.

10. Який прийом застосує аудитор, щоб пересвідчитися у забезпеченні умов зберігання готової продукції на складі підприємства?

- А) технологічний контроль;
- Б) хіміко-технологічний контроль;
- В) інвентаризація;
- Г) контрольні заміри.

Відповіді: 1Г, 2В, 3А, 4В, 5А, 6А, 7Г, 8Г, 9А, 10В.

Розділ 3.2. Процедурне забезпечення аудиту

Словник.

Процедура – взаємозалежна (або офіційно встановлена) послідовність (або порядок, або алгоритм) яких-небудь дій, якої-небудь діяльності.

Невизначеність – неповноцінність чи неточність інформації про умови підготовки та реалізації господарських рішень.

Основними складовими методології аудиту є його метод, прийом, та процедури, за допомогою сукупності яких досліджується предмет і об'єкти аудиту. Методика аудиту складається з аудиторських процедур, які здійснюються у визначеній послідовності із застосуванням конкретних методів і прийомів аудиту.

Процедура аудиту – це комплекс професійних дій, взаємопов'язаних визначеною метою аудиту і направлених на її досягнення, шляхом безпосереднього отримання відповідних і достатніх доказів для виказування професійного судження.

Процедура аудиту спрямована, насамперед, на досягнення конкретної мети аудиторської послуги. Незалежно від виду аудиторських послуг або форм їх здійснення, їх основними цілями стосовно предмета послуги є:

- зниження інформаційної невизначеності;
- одержання доказової бази для ідентифікації;
- формування доказової бази для професійного судження (думки);
- оцінки ступеня ризиків не виявлення суттєвих невідповідностей;
- оцінка результатів суттєвих невідповідностей;
- визначення сутності рекомендацій або прогнозів.

Структура процедури аудиту містить методологічні засади формування та методичні прийоми її реалізації (Рис. 3.9).

Застосування конкретних процедур аудиту залежить від декількох чинників, зокрема, умов здійснення процедур аудиту, технічних, інформаційних або часових обмежень. Проте, визначальною є мета аудиту, тобто зміна напрямку дослідження вимагає змін у застосуванні процедур аудиту.

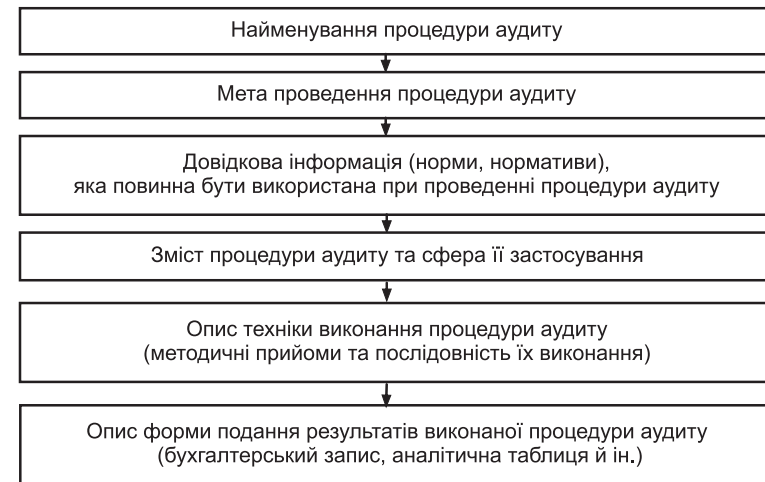


Рис. 3.9. Складові процедури аудиту

Підтверджуючий аудит вимагав ретельної перевірки документації, що підтверджувала рух грошових операцій, а також їх правильного узагальнення та відображення в фінансовій звітності. Аудитори перевіряли достовірність балансу, тому найпоширенішими процедурами були вивчення записів та документів, переважно – внутрішніх. Певна увага приділялась спостереженню, зокрема – інвентаризації, та процедурам підтвердження арифметичної точності (перерахунок, повторне виконання).

При системно-орієнтованому аудиті набув розвитку напрямок дослідження внутрішнього контролю. Великий попит на консультації з метою підвищення ефективності діяльності змістив акцент на супутні послуги. В результаті стрімкий розвиток отримали аналітичні процедури, які складаються з аналізу важливих коефіцієнтів та тенденцій і подальшого вивчення результатів відхилень та взаємозв'язків.

Аналітичні процедури включають розгляд і порівняння фінансової інформації суб'єкта господарювання з: порівняльною інформацією за попередні періоди; очікуваними результатами суб'єкта господарювання, зокрема, бюджетом або прогнозами чи попередніми розрахунками аудитора, наприклад, оцінкою амортизації; аналогічною інформацією для галузі, наприклад, порівняння відношення продажів і дебіторської заборгованості суб'єкта господарювання із середніми показниками у

цій галузі або у інших суб'єктів господарювання відповідного розміру, що працюють у такій самій галузі.

Ризик-орієнтований аудит, передусім, характеризується посиленням вивчення контрольного середовища та ризиків викривлення внаслідок шахрайства. Це передбачає широке використання таких процедур, як запит, зовнішнє підтвердження, прогнозування ризику, розрахунок суттєвості. Великого значення набули принципи формування аудиторської вибірки. Це має цілком логічне пояснення, тому що в основному перевірка здійснюється там, де ризик помилки або шахрайства може бути максимальним, а процедури аудиту є важливою підсистемою для забезпечення якісного стану функціонування аудиту.

Процедури аудиту за характером виконання відповідно до МСА поділяються на три основні групи:

- *процедури оцінки ризиків* – призначені для отримання розуміння про суб'єкт господарювання та його середовище, включаючи систему внутрішнього контролю та оцінки ризиків суттєвого викривлення на рівні фінансових звітів та тверджень.
- *тести контролю* («процедури на відповідність») – застосовуються для проведення перевірки з метою виявлення відповідності процедур внутрішнього контролю встановленим нормам (правилам, вимогам, нормативам). Призначені для перевірки операційної ефективності процедур контролю в запобіганні або виявленні та виправленні суттєвих викривлень на рівні тверджень.
- *процедури по суті* – застосовуються для виявлення суттєвих викривлень на рівні тверджень. Призначені для перевірки операцій і залишків, а також здійснення інших процедур з метою одержання відомостей про повноту, правильність і законність операцій, які містяться в бухгалтерських записах і фінансової звітності. Процедури по суті складаються з перевірки докладної інформації про класи операцій, залишки на рахунках та розкриття інформації та аналітичних процедур по суті.

Оцінка аудитором ідентифікованих ризиків на рівні тверджень створює основу для розгляду прийняттого аудиторського підходу до розробки та виконання подальших процедур аудиту. Наприклад, аудитор може визначити, що:

- лише через виконання тестів контролю він може досягну-

- ти ефективної дії у відповідь на оцінені ризики суттєвого викривлення стосовно конкретного твердження;
- тільки виконання процедур по суті є прийнятним для певних тверджень, тому аудитор виключає вплив заходів контролю з доречної оцінки ризиків. Це може бути наслідком того, що процедури оцінки ризиків аудитором не ідентифікували будь-яких ефективних заходів контролю, доречних для твердження, або того, що виконання тестів заходів контролю є неефективним, тому аудитор не планує довіряти ефективності функціонування заходів контролю під час визначення характеру, часу та обсягу процедур по суті, або
- ефективним є комплексний підхід із застосуванням як тестів контролю, так і процедур по суті.

Проте, незалежно від того, який підхід обрано, аудитор розробляє та виконує процедури по суті за кожним суттєвим класом операцій, залишком на рахунку і розкриттям інформації.

За змістом процедури аудиту поділяються на чотири основні групи:

- *фактичні процедури аудиту* – застосовуються для одержання аудиторських доказів, щодо фактичної наявності і стану активів, здійснення господарських операцій. Об'єктами фактичних процедур аудиту є грошові кошти в касі, запаси (матеріали, готова продукція, незавершене виробництво, товари), цінні папери, необоротні активи (об'єкти незавершеного виробництва, основних засобів, нематеріальних активів, малоцінних необоротних матеріальних активів) і та ін. До фактичних процедур аудиту належать процедури огляду, обстеження, спостереження;
- *документальні процедури аудиту* – застосовуються для одержання аудиторських доказів, які базуються на перевірці первинних документів, облікових реєстрів, фінансової та податкової звітності і та ін. Документальні процедури аудиту є найпоширенішими а аудиторській практиці, тому що першоосновою складання будь-якому бухгалтерському запису служить первинний документ. До документальних процедур аудиту належать процедури сканування, простежування, дослідження, інспектування, перерахунок, повторне виконання, повторне обчислення, розрахунок та ін.;
- *спеціальні процедури аудиту* – застосовуються для одержання аудиторських доказів безпосередньо від працівників суб'єкта господарювання або із зовнішніх джерел. До спеціальних

- процедур аудиту належать процедури анкетування, тестування, підтвердження, моделювання, верифікації та ін.;
- *аналітичні процедури аудиту* – застосовуються для одержання аудиторських доказів, які базуються на виявленні, аналізі та оцінці співвідношень між фінансово-економічними показниками діяльності суб'єкта господарювання.

Предметом процедур аудиту є інформація в самій різній формі її існування. Аудитор повинен розуміти – яка, з наявних у його арсеналі процедура, щонайкраще підійде в кожному конкретному замовленні.

Більшість із процедур аудиту згадані в Міжнародних стандартах ІFAC, які прийняті Аудиторською палатою України як національні. Інші процедури аудиту виникли безпосередньо в аудиторській практиці (табл. 3.1).

Доцільність застосування тих або інших методів (методичних прийомів) процедур аудиту визначається з урахуванням таких факторів:

- наскільки обраний метод аудиту дозволяє досягти цілей, поставлених на цьому етапі аудиторської перевірки;
- наявності в аудитора достатніх навичок і досвіду для застосування обраного методу;
- доступності матеріалів, на основі яких проводиться аудиторська перевірка, а також того, наскільки їх якість дозволяє застосувати обраний метод аудиту;
- чи є застосування обраної методики економічно виправданим (ефект від її застосування повинен перевищувати необхідні витрати й зусилля);
- чи буде забезпечена достовірність висновку, отриманого за результатами застосування такого методу аудиту.

Виходячи з МСА аудитор повинен запланувати та здійснити достатню кількість процедур аудиту.

Достатність процедур аудиту є необхідною умовою якості. Тобто неможливо розглядати якість відокремленої аудиторської процедури, тому що одна процедура не може задовольняти критеріям якості, бо за визначенням не враховує вимогу достатності. Щодо якості можна визначатися тільки на рівні процедурного забезпечення, тобто комплексу процедур аудиту.

Під *процедурним забезпеченням аудиту* слід розуміти комплекс процедур аудиту, що системно регламентований внутрішньофірмовою стандартизацією, формалізований уніфікованим документуванням та перевіряється системою контролю якості аудиторських послуг (Рис. 3.10).

Таблиця 3.1.

Перелік процедур аудиту

Процедури аудиту	Визначення	Методи (методичні прийоми) реалізації процедур аудиту
1	2	3
Аналітичні процедури	Оцінка фінансової інформації через аналіз правдоподібного взаємозв'язку між фінансовими та не фінансовими даними. Мета аналітичних процедур полягає у виявленні, аналізі та оцінці показників і тенденцій, а також співвідношень між показниками фінансово-економічної діяльності економічного суб'єкта.	Класифікація, порівняння, співставлення, прогнозування.
Верифікація	Підтвердження будь-яких теоретичних положень, алгоритмів, програм і процедур шляхом їхнього зіставлення з відомими (еталонними або емпіричними) даними, алгоритмами й програмами. Тобто, верифікація – це процедура, яка полягає у порівнянні реальних дослідних зразків з еталонними.	Співставлення, порівняння; синтез, аналіз, логічний метод.
Диференціація	Поділ предмета аудиту з метою визначення певних взаємозалежностей.	Порівняння, співставлення, класифікація.
Запит	Пошук фінансової та нефінансової інформації від об'єктів як у самого суб'єкта господарювання, так і за його межами. Запити здійснюються як в усній, так і в письмовій формі. Запит полягає у направленні дебіторам,	Опитування, класифікація, співставлення, узагальнення.

Продовження табл. 3.1.

1	2	3
Зовнішнє підтвердження	кредиторами, банкам, юристам та іншим третім особам, пов'язаним із суб'єктом господарювання, листа із проханням підтвердити та (або) надати інформацію про зобов'язання, претензії, залишки по рахунках, здійснені операції та інші дані, що цікавлять аудитора. Запити мають відсилатися від імені суб'єкта господарювання, а отримувачем відповіді є аудиторська фірма.	Абстрагування, класифікація.
	Аудиторські докази, отримані аудитором у вигляді прямої письмової відповіді від третьої сторони (підтверджуюча сторона) у паперовій, електронній або іншій формі. Якщо підтверджено дані суб'єкта господарювання, то цей факт є підставою для формулювання позитивної аудиторської думки. За наявності розбіжностей даних необхідно оцінити відхилення. Якщо причина відхилень визначена, тоді є підстави аналізувати їх суттєвість і робити відповідні висновки. Якщо відхилення незрозумілі необхідно проводити додаткові процедури аудиту. У випадку відсутності відповіді слід оцінити суттєвості впливу відсутності підтвердження. Якщо очікуваний вплив суттєвий, це є підставою для планування додаткових альтернативних процедур аудиту.	

Продовження табл. 3.1.

1	2	3
Ідентифікація	Визначення сутності предмета аудиторської уваги в ході надання аудиторських послуг. В основі ідентифікації лежать актуалізована нормативно-довідкова інформація; особистий практичний досвід аудитора; критерії суттєвості відхилень, що допускаються; оцінки аудиторського ризику й ризиків викривлення тверджень звітності, класу операцій і сальдо рахунків бухгалтерського обліку.	Класифікація, порівняння, співставлення, прогнозування.
Інспектування	Перевірка записів, документів або матеріальних активів, з метою отримання точної та неупередженої інформації про наявність майна суб'єкта господарювання.	Логічний метод, узагальнення.
Огляд	Порівняльний аналіз фактичних даних з даними минулих звітних періодів або плановими (бюджетними) показниками, з метою визначення стану, тенденцій розвитку й перспектив діяльності суб'єкта господарювання на основі фінансової звітності та аналізу результатів роботи підприємств відповідної галузі.	Логічний метод, аналогія.
Перевірка	Вивчення записів або документів, внутрішніх чи зовнішніх, у паперовій, електронній або іншій формі, або фізичний огляд активу.	Логічний метод, спосіб зворотного рахунку.
Перерахунок	Перевірка арифметичної точності розрахунків у первинних документах і бухгалтерських записах, або виконання аудитором самостійних розрахунків.	Аналитично-розрахункові, узагальнення.

Продовження табл. 3.1.

1	2	3
Повторне виконання	Незалежне виконання аудитором процедур або заходів внутрішнього контролю, які вже виконувались як частина заходів внутрішнього контролю суб'єкта господарювання.	Аналогія, оцінка (експертна оцінка), узагальнення.
Повторне обчислення	Перевірка математичної правильності документів чи записів.	Аналогія, аналітично-розрахункові, узагальнення.
Простежування	Процедура перегляду відображення даних первинних документів у регістрах синтетичного й аналітичного обліку, знаходженні заключної кореспонденцію рахунків і отримання впевненості в тому, що ті або інші господарські операції правильно відображені в бухгалтерському обліку. Простежування здійснюється у наступній послідовності: первинний документ – регістр обліку – фінансова звітність або навпаки.	Логічний метод, класифікація, співставлення.
Розрахунок	Перевірка достовірності кількісних і вартісних вимірників господарських операцій. Застосовується процедура розрахунку до узагальнюючих показників, які характеризують об'єкт аудиту (показники продуктивності роботи, виконання плану реалізації та ін.).	Аналітично-розрахункові, порівняння, аналогія.

Продовження табл. 3.1.

1	2	3
Сканування	Вивчення документації клієнта з метою пошуку (ідентифікації) нетипових статей та подій, відображених в документах суб'єкта господарювання. Сканування доречно застосовувати при використанні вибірки для прийняття аудиторських рішень, бо завжди існує ймовірність не виявлення помилок суб'єкта господарювання, вибравши приклад, який не відображає всю сукупність статей. Це може привести до прийняття помилкового рішення, тому зменшують аудиторський ризик, скануючи статті, що не ввійшли у вибірку.	Логічний метод, аналогія, прогнозування, узагальнення.
Спостереження	Нагляд за процесом або процедурою, які виконують інші особи. Наприклад, спостереження аудитора за процесом інвентаризації, що здійснює персонал суб'єкта господарювання, або за виконанням заходів внутрішнього контролю. Застосовується на етапі отримання доказів. Результати спостереження носять скоріше переконливий характер і доповнюють достатність і відповідність доказової бази аудиту.	Інвентаризація, інспектування, узагальнення.
Тестування	Процедура визначення відповідності предмета аудиту заданим параметрам.	Аналогія, класифікація, порівняння, узагальнення.

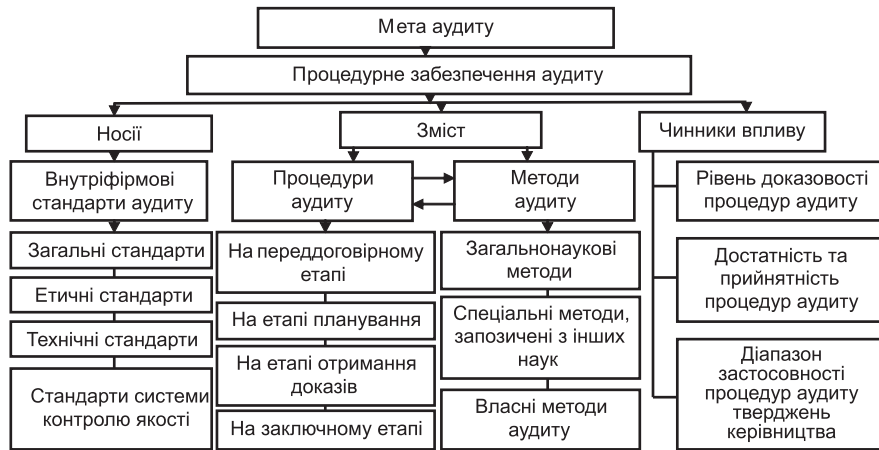


Рис. 3.10. Структура процедурного забезпечення аудиту

Процедурне забезпечення аудиту визначається на відповідному етапі надання аудиторських послуг з огляду на свою кваліфікацію і бачення об'єкта дослідження (табл. 3. 2) та корегується залежно від поточних результатів роботи аудиторів.

Аудитор може використовувати відразу декілька аудиторських процедур для підтвердження певних даних. Однак це не означає зміни послідовності дій у рамках обраної процедури аудиту.

Таблиця 3.2

Процедури аудиту на етапах виконання аудиту

Етап аудиту	Сутність процедури аудиту	Основні методи (методичні прийоми)
1	2	3
Перед-договірний етап	Отримання замовлення; спілкування з попереднім аудитором; ознайомлення з бізнесом потенційного клієнта, середовищем контролю; вивчення матеріалів попередніх перевірок; попередня оцінка ризиків виконання; оцінка незалежності; оцінка	аналізу, групування, логічний метод, оцінки, опитування, обстеження, ознайомлення, синтезу, обговорення

Продовження табл. 3.2

1	2	3
	компетентності персоналу; оцінка чесності клієнта; прийняття рішення про проведення аудиту.	
Етап планування аудиторської перевірки	Тестування внутрішнього контролю; прогнозування ризику не виявлення; розрахунок рівня суттєвості; визначення необхідних ресурсів (час, персонал).	аналіз, аналогії, дедукції, групування, логічний метод, опитування, синтез, моделювання
Етап виконання завдання	Аналітичні процедури, верифікація, диференціація, дослідження, запит, зовнішнє підтвердження, ідентифікація, інспектування, огляд, простежування, повторне обчислення, перерахунок, розрахунок, повторне виконання, сканування, спостереження, тестування,	аналіз, аналітично-розрахунковий, аналогія, абстрагування, зворотного рахунку, інвентаризація, інспектування, логічний метод, класифікації, опитування, порівняння; прогнозування, оцінка, співставлення, синтез, узагальнення
Заключний етап	Оцінювання достатності і відповідності доказів; узагальнення виявлених відхилень (викривлень) та їх суттєвості; оцінювання дій після дати звітності; прогнозування можливості подальшої діяльності; формування аудиторської думки; нагляд за якістю виконання завдання з аудиту.	аналіз, логічний метод, моделювання, опитування, оцінка, прогнозування, синтез, співставлення, порівняння, узагальнення

Процедури аудиту фінансової звітності є змістовним навантаженням програм перевірки (Додаток 8).

Вибір процедурного забезпечення виконання замовлення на аудиторські послуги – виключне право самого аудитора.

Приклади.

Приклад 1. Процедура верифікації розпочинається з обрання твердження, що підлягає перевірці. Виходячи з твердження, визначається доречний предмет дослідження. Наприклад, якщо досліджується:

- а) резерв сумнівних боргів за методом періодизації – диверсифікованість заборгованостей та алгоритм розрахунку;
- б) облікова політика – наказ, яким вона затверджена;
- в) фінансові інвестиції – їх документальне підтвердження (реєстри цінних паперів, статутні документи щодо внесків до статутного капіталу) та відображення їх у звітності.

Визначивши предмет верифікації, обирається еталон, тобто, саме те, на відповідність чому перевіряється сам предмет. Відповідно, для:

- а) резерву сумнівних боргів – П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість»;
- б) для облікової політики – принципи бухгалтерського обліку та положення П(С)БО, які передбачають багатоваріантність облікових оцінок;
- в) класифікація фінансових інвестицій – П(С)БО 12 «Фінансові інвестиції».

В подальшому проводиться аналіз предмету процедури верифікації положенням обраного еталону.

Якщо сумнівів у відповідності предмета еталону не виникає, то це є підставою для підтвердження (формулювання позитивної аудиторської думки).

Якщо предмет деякою мірою не відповідає еталону, то наступним кроком є ідентифікація відхилень.

Приклад 2. Процедура спостереження здійснюється за процесом інвентаризації; за виконанням заходів внутрішнього контролю; за процесом завезення, розвантаження й складування товарів у місцях зберігання; за технологічним процесом виробництва продукції; за оформленням відрядження або списання

(актування) втрат активів; огляд будівельного майданчика або споруджуваних (побудованих) будинків і споруд; за оформленням первинних бухгалтерських документів, відображенням на рахунках бухгалтерського обліку господарських операцій, контроль за діями посадових осіб суб'єкта господарювання по виконанню своїх функціональних обов'язків тощо.

Спостереження може супроводжувати подання запитів до управлінського персоналу й інших осіб і може також надати інформацію про суб'єкт господарювання та його середовище. Приклади таких процедур аудиту включають спостереження або перевірку:

- а) операцій суб'єкта господарювання;
- б) документів (наприклад, бізнес-планів та стратегій), записів та інструкцій з внутрішнього контролю;
- в) звітів, складених управлінським персоналом (наприклад, квартальних звітів управлінського персоналу та проміжної фінансової звітності) і тими, кого наділено найвищими повноваженнями (наприклад, протоколів засідань ради директорів);
- г) адміністративних та виробничих приміщень.

Приклад 3. Процедури арифметичної точності (підрахунок, перерахунок, розрахунок, повторного обчислення) стосовно твердження «оцінка та розподіл» щодо основних засобів на рівні фінансової звітності доречно перевірити суму амортизаційних відрахувань.

Наступний крок – відбір документів, що підлягають дослідженню. В цьому випадку це мають бути: наказ про облікову політику, яким затверджено обрані методи нарахування амортизації та встановлений термін їх використання, первинні документи щодо обліку об'єктів основних засобів, реєстри нарахування амортизації. В подальшому досліджується фактичний алгоритм визначення норми амортизації для певного об'єкту основних засобів та розрахунку суми амортизації.

Наступна дія – розрахунок амортизації основних засобів безпосередньо аудитором, використовуючи дані суб'єкта господарювання та застосовуваний алгоритм.

Якщо отриманий результат збігається з сумою в бухгалтерському обліку, це є підставою для підтвердження арифметичної точності (формулювання позитивної аудиторської думки).

Якщо отриманий результат не відповідає значенню в бухгалтерському обліку, доречно провести арифметичний розрахунок повторно (з метою виключити власну технічну помилку).

Якщо результат знов не збігається, то наступним кроком є повторна перевірка з метою визначення коректності застосованого алгоритму та подальшої ідентифікації відхилень: помилка алгоритму чи арифметична помилка.

Заключною дією при виконанні процедури перевірки арифметичної точності є документування результату.

Приклад 4. Під час виконання процедури простежування перевіряється відображення даних первинних документів у реєстрах синтетичного й аналітичного обліку, знаходять заключну кореспонденцію рахунків і переконуються в тому, що ті або інші господарські операції правильно відображені в бухгалтерському обліку. Тобто, аудитор відбирає первинний документ і перевіряє систему бухгалтерського обліку й контролю, щоб знайти заключний бухгалтерський запис операції.

Приклад 5. В основі ідентифікації лежать: актуалізована нормативно-довідкова інформація; особистий практичний досвід аудитора; критерії суттєвості відхилень, що допускаються; оцінки аудиторського ризику й ризиків викривлення тверджень звітності, класу операцій і сальдо рахунків бухгалтерського обліку. Приклади предмета процедури ідентифікації:

- господарський факт (перехід права власності, виникнення зобов'язань по переходу права власності, припинення зобов'язань, використання активів і ін.). Наприклад: це інвестиція або аванс? Це погашення заборгованості або інвестиція? Це власні засоби чи орендовані?
- господарська операція (безліч однорідних по своїй економічній і правовій сутності господарських фактів). Наприклад: це відвантаження або бартер? Це оплата за товар або оплата за третіх осіб? Це легальна операція?
- інформація. Наприклад: це реальні дані? Це достовірна звітність? Цей документ має доказову і юридичну силу?
- кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку;
- наявність системи (керування, бухгалтерського обліку, внутрішнього контролю або аудиту). Наприклад: це система внут-

- рішнього аудиту або тільки її окремі елементи? Це облікова політика або опис прав і обов'язків бухгалтера?
- результат діяльності. Наприклад: це реальний результат? Він можливий затаких умов бізнесу?
- результат дій посадових осіб. Наприклад: це рішення відповідає повноваженням? Це рішення суперечить законодавству? Це помилка посадової особи або шахрайство?

Тести для самоперевірки.

1. **Процедури аудиту, які за конкретних обставин вважаються необхідними для досягнення мети аудиторської перевірки – це:**

- А) спосіб аудиторської перевірки;
- Б) методика аудиторської перевірки;
- В) принцип аудиторської перевірки;
- Г) обсяг аудиторської перевірки.

2. **Процедури аудиту отримання аудиторських доказів включають:**

- А) інспектування і спостереження;
- Б) запит і підтвердження;
- В) верифікація і диференціація;
- Г) усі відповіді правильні.

3. **Тести, які проводяться для отримання аудиторських доказів стосовно належної організації системи бухгалтерського обліку – це:**

- А) тести на суттєвість;
- Б) тести контролю;
- В) оцінка внутрішнього ризику;
- Г) оцінка ризику контролю.

4. **Процедура аудиту простежування полягає у:**

- А) безпосередньому вивченні об'єктів господарської системи з обов'язковим документуванням інформації про виявлені додаткові особливості;
- Б) вивченні оперативної діяльності суб'єкта господарювання, спрямованої на виявлення та усунення організаційних недоліків у його роботі;

- В) перевірці виконання соціального плану розвитку суб'єкта господарювання;
- Г) перегляді відображення даних первинних документів у реєстрах синтетичного й аналітичного обліку.

5. Процедура аудиту сканування – це:

- А) вивчення нетипових господарських операцій і статей фінансової звітності;
- Б) розподіл аудиторських доказів на відповідні і достатні;
- В) перегрупування елементів генеральної сукупності;
- Г) відбір елементів генеральної сукупності у вибірку.

6. Процедура аудиту зовнішнього підтвердження – це:

- А) отримання письмових відповідей від третіх сторін щодо здійснення певних господарських операцій та залишків на рахунках бухгалтерського обліку;
- Б) перевірка арифметичної точності джерел інформації шляхом виконання відповідних розрахунків;
- В) перевірка первинних документів щодо здійснення господарських операцій та залишків на рахунках бухгалтерського обліку;
- Г) вибіркове вивчення документів щодо нетипових статей фінансової звітності.

7. Аналітичні процедури – це:

- А) порівняння і прогнозування показників за результатами економічного аналізу;
- Б) оцінка взаємозв'язків між окремими елементами фінансової звітності;
- В) оцінка фінансового стану підприємства;
- Г) усе перелічене.

8. Якщо контрагент суб'єкта господарювання не відповідає на запити про позитивне підтвердження рахунків дебіторської заборгованості, аудиторі слід:

- А) вилучити запит про підтвердження з аудиторської документації і більше не звертатися до цього контрагента;
- Б) провести альтернативні процедури аудиту для отримання

- аудиторських доказів щодо залишку на рахунку суб'єкта господарювання;
- В) вважати дебіторську заборгованість цього з суб'єкта господарювання сумнівною заборгованістю;
- Г) вважати дебіторську заборгованість цього з суб'єкта господарювання безнадійною заборгованістю.

9. З якою метою аудитор зіставляє дані реєстру обліку розрахунків з постачальниками з даними реєстрів обліку касових операцій, операцій на рахунках у банках?

- А) для перевірки законності проведених розрахунків;
- Б) для перевірки санкціонування операцій;
- В) для перевірки повноти обліку кредиторської заборгованості;
- Г) для перевірки своєчасності і повноти оплати рахунків постачальників.

10. Яку процедуру аудиту необхідно виконати аудиторі для того, щоб впевнитися, що дооцінка основних засобів відображена кореспонденцією рахунків відповідно до Плану рахунків?

- А) інспектування;
- Б) огляд;
- В) сканування;
- Г) простежування.

Правильні відповіді: 1Б, 2Г, 3Б, 4Г, 5А, 6А, 7Г, 8Б, 9Г, 10В.



ТЕМА 4. АУДИТОРСЬКИЙ РИЗИК ТА СИСТЕМА ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ І АУДИТУ

Розділ 4.1. Поняття аудиторського ризику.

Словник.

Ризик – можлива небезпека; вірогідність отримання негативного результату в надії на позитивний результат.

Аудиторський ризик – ризик того, що аудитор не виявить суттєві викривлення, які містить фінансова звітність, що перевіряється.

Ризик невиявлення – ризик того, що процедури та методи, які застосував аудитор для зменшення аудиторського ризику, не дадуть змоги виявити викривлення, що існують у фінансовій звітності, та які можуть бути суттєвими окремо або у сукупності.

Ризик суттєвого викривлення – ризик, що складається з двох складових ризиків на рівні тверджень: властивий ризик, ризик контролю. У МСА визначається як ризик того, що фінансова звітність до аудиторської перевірки містить в собі суттєві викривлення.

Властивий ризик – притаманність окремих тверджень класу операцій, сальдо рахунків бухобліку, розкриття інформації у фінансовій звітності потенційним (можливим) суттєвим викривленням.

Ризик контролю – ризик того, що суттєві викривлення у твердженнях класу операцій, сальдо рахунків та розкриття інформації, можуть бути не виявленими або не попередженими чи

виправленими заходами системи внутрішнього контролю або аудиту.

Ризик втрати професійної незалежності – ризик того, що суб'єкт аудиту не зможе забезпечити в ході перевірки відповідний рівень професійної незалежності згідно з вимогами Кодексу професійної етики в контексті замовлення.

Аудиторський бізнес-ризик – ризик того, що аудитор помилково переоцінює інтелектуальні та матеріальні і часові ресурси, які він планує використати в ході аудиту. Або ризик того, що дохід від аудиту буде менший за витрати на його проведення.

Аудиторський ризик є суто технічним терміном. Згідно з МСА аудиторський ризик не відноситься до можливості виказати аудитором думку, що фінансова звітність суттєво викривлена, тоді коли вона навпаки справедливо та точно відображає стан справ. Такий ризик є незначним. Окрім цього термін «аудиторський ризик» слід відносити саме до процесу аудиту, відокремлюючи його від аудиторського бізнес-ризиків. Взагалі аудиторська професія є ризикованою. Завжди існує вірогідність того, що аудитор може не помітити помилку або перекручення інформації; помилитися в оцінці правової або економічної ситуації; неадекватно трактувати дії управлінського персоналу; «вгодивши» одним власникам або користувачам аудиторського звіту не сподобатися іншим і отримати судовий позов тощо. Ця ситуація цілком природна, бо аудитор – звичайна людина а людині притаманно помилятися. Окрім цього аудиту властиві певні обмеження. Від аудитора не очікується, що він зменшить аудиторський ризик до нуля, і він не може його зменшити, а отже, не може отримати абсолютну впевненість у тому, що фінансова звітність не містить суттєвого викривлення внаслідок шахрайства або помилки. Причина полягає в тому, що **існують властиві обмеження аудиту**, які призводять до того, що більшість аудиторських доказів, на основі яких аудитор формує висновки та на яких ґрунтується аудиторська думка, є скоріше переконливими, ніж остаточними. Це стосується і думки аудитора. Властиві обмеження аудиту є наслідком:

- характеру фінансової звітності;
- характеру аудиторських процедур;
- потреби, щоб аудит проводився у межах обґрунтованого періоду часу та обґрунтованої вартості.

Характер фінансової звітності.

Зарубіжна практика складання фінансової звітності передбачає наявність власного судження управлінського персоналу під час застосування вимог застосовної концептуальної основи фінансової звітності суб'єкта господарювання до фактів та обставин його діяльності. Крім того, багато статей фінансової звітності суб'єкта господарювання пов'язано з суб'єктивними управлінськими рішеннями або оцінками чи ступенем невизначеності. Також може існувати певний діапазон прийнятних тлумачень або суджень, що їх можна здійснити виконавець з персоналу управління. Отже, деякі статті фінансової звітності доступні властивому рівню змінюваності (або неточності), який не можна усунути застосуванням додаткових аудиторських процедур. Наприклад, це часто відбувається з певними обліковими оцінками що вкотре свідчить, що звітність за міжнародним стандартами має не об'єктивний, а суб'єктивний характер. Проте МСА вимагають, щоб аудитор приділяв особливу увагу тому, чи є обґрунтованими облікові оцінки у контексті застосованої концептуальної основи фінансової звітності та відповідного розкриття інформації, а також якісним аспектам облікової практики суб'єкта господарювання, включаючи ознаки можливої упередженості та суб'єктивності суджень управлінського персоналу.

Характер аудиторських процедур.

Існують практичні та правові обмеження щодо здатності аудитора отримувати аудиторські докази. Наприклад:

- існує можливість того, що управлінський персонал або інші працівники можуть не надати, навмисно чи ненавмисно, повну інформацію, яка є доречною для складання фінансової звітності або про яку робив запит аудитор. Відповідно, аудитор не може бути впевненим у повноті інформації, навіть якщо він виконав аудиторські процедури для отримання впевненості у тому, що вся доречна інформація була отримана;
- шахрайство може передбачати складні й ретельно організовані схеми, спрямовані на його приховування. Тому аудиторські процедури, використані для збору аудиторських доказів, можуть бути неефективними. Для виявлення навмисного викривлення, яке передбачає, наприклад, змову посадових осіб одного або різних контрагентів з метою фальсифікації документації (в результаті чого аудитор може

вважати, що аудиторські докази є обґрунтованими, тоді як вони є не обґрунтованими), аудитор не має професійної підготовки експерта у встановленні справжності документів і від нього це не очікується;

- аудит не є офіційним розслідуванням передбачуваного або очікуваного правопорушення. Відповідно аудитор не наділений певними конкретними юридичними повноваженнями, наприклад правом на обшук, що може бути необхідним для такого розслідування.

У випадку певних тверджень або предметів перевірки потенційний вплив властивих обмежень на здатність аудитора виявити суттєві викривлення є особливо значущим. Такі твердження або предмети перевірки охоплюють:

- шахрайство, особливо шахрайство за участю старшого управлінського персоналу, або змову;
- існування та повноту відносин і операцій зі пов'язаними сторонами;
- наявність невідповідності законодавчим та нормативним актам;
- майбутні події чи умови, які можуть змусити суб'єкта господарювання припинити продовжувати безперервно свою діяльність.

Через властиві обмеження аудиту існує неминучий ризик того, що деякі суттєві викривлення фінансової звітності можуть бути виявленими навіть якщо аудит належно спланований та виконується відповідно до МСА. Відповідно подальше виявлення суттєвих викривлень фінансової звітності внаслідок шахрайства або помилки не свідчить само по собі про те, що аудит не проводився відповідно до МСА.

Проте властиві обмеження аудиту не є виправданням того, що аудитор був задоволений менш ніж переконливими аудиторськими доказами. Чи виконував аудитор перевірку відповідно до МСА, визначається аудиторськими процедурами, виконаними за конкретних обставин, достатністю та прийнятністю отриманих в результаті аудиторських доказів і доречністю аудиторського висновку, який ґрунтується на оцінці цих доказів з огляду на загальні цілі аудитора.

З огляду на важливість суспільної думки про аудиторську професію взагалі та про аудитора – зокрема, останній повинен зробити максимальні зусилля, щоб врахувати (попередити, зменшити до прийнятнього рівня) аудиторський ризик. Тому аудитору необхідно:

- планувати аудит так, щоб виконати його ефективно;
- спрямовувати аудиторську роботу на ділянки, в яких, за очікуванням, потенційно є найбільші ризики суттєвого викривлення внаслідок шахрайства або помилки, та відповідно спрямовувати меншу роботу на інші ділянки;
- використовувати тестування й інші засоби аналізу генеральних сукупностей на предмет викривлення даних.

Так декларують МСА загальні підходи, щодо планування й виконання аудиту. При цьому стандарти вимагають серед іншого, щоб аудитор:

- мав підставу для ідентифікації й оцінки ризиків суттєвого викривлення на рівні фінансової звітності та рівні тверджень, виконуючи процедури оцінки ризиків і пов'язані з ними заходи;
- використовував тестування та інші засоби аналізу генеральних сукупностей у такий спосіб, що забезпечує аудитору обґрунтовану основу для формулювання висновків про генеральну сукупність.

Аудиторський ризик є функцією ризиків суттєвого викривлення та ризику не виявлення. Оцінка ризиків ґрунтується на аудиторських процедурах для отримання інформації, необхідної з цією метою, та доказах, отриманих протягом усього аудиту.

Визначення ризиків є питанням професійного судження, а не питанням, що піддається точній цифровій оцінці. При цьому стандарти акцентують увагу аудитора на тому, що на сьогодні аудиторський ризик є похідною від двох видів ризику.

Ризики суттєвого викривлення.

Ризики суттєвого викривлення можуть існувати на двох рівнях:

- на загальному рівні фінансової звітності;
- на рівні тверджень класу операцій, залишків на рахунках і розкриття інформації.

Ризики суттєвого викривлення на загальному рівні фінансової звітності означають ризики суттєвого викривлення, які пов'язані в основному з фінансовою звітністю у цілому та потенційно впливають на багато тверджень. Ризики суттєвого викривлення на рівні тверджень оцінюються для визначення характеру, часу та обсягу подальших аудиторських процедур, необхідних для отримання достатніх і прийнятних аудиторських доказів. Ці докази дають змогу аудитору

висловити думку про фінансову звітність при прийняттю низькому рівні аудиторського ризику.

Ризики суттєвого викривлення на рівні тверджень складаються з двох компонентів: властивого ризику та ризику контролю. Властивий ризик та ризик контролю є ризиками суб'єкта господарювання; вони існують незалежно від аудиту фінансової звітності.

Властивий ризик є вищим для деяких тверджень і пов'язаних з ними класів операцій, залишків на рахунках та розкриття інформації, ніж для інших. Наприклад, він може бути вищим для складних обчислень або для рахунків, які складаються із сум, отриманих на основі облікових оцінок, що пов'язані із значною невизначеністю оцінювання. Зовнішні обставини, які призводять до бізнес-ризиків, також можуть впливати на властивий ризик. Наприклад, розвиток технологій може зробити певний продукт застарілим і, отже, бути причиною завищення запасів. Чинники суб'єкта господарювання та його середовища, що пов'язані з кількома або всіма класами операцій, залишками на рахунках або розкриттям інформації, також впливають на властивий ризик, пов'язаний із конкретним твердженням. Такі чинники можуть охоплювати, наприклад, відсутність обігового капіталу, достатнього для продовження діяльності, або спад у галузі, що характеризується великою кількістю банкрутств бізнесу.

Ризик контролю результатом ефективності структури, впровадження та підтримання внутрішнього контролю управлінським персоналом для вирішення проблеми ідентифікованих ризиків, які загрожують досягненню цілей суб'єкта господарювання. Проте внутрішній контроль незалежно від того, наскільки добре він розроблений та функціонує, може лише зменшити, але не усунути ризики суттєвого викривлення у фінансовій звітності через властиві обмеження внутрішнього контролю. Вони охоплюють, наприклад, вірогідність помилок або непорозумінь, пов'язаних із людським чинником, або уникнення заходів контролю через змову чи неналежне нехтування ними управлінським персоналом. Відповідно **деякий ризик контролю існуватиме завжди.** МСА передбачають умови, за яких від аудитора вимагається або він сам може обрати перевірку ефективності функціонування заходів контролю під час визначення характеру, часу й обсягу процедур по суті. МСА, як правило, посилаються не окремо на властивий ризик і ризик контролю, а переважно на комбіновану оцінку «ризиків суттєвого викривлення». Проте аудитор може здійснювати окрему чи комбіновану оцінку властивого ризику та ризику контролю

залежно від аудиторських методів чи методологій, які він вважає кращими, і практичних міркувань. Оцінку ризику суттєвого викривлення можна виражати в кількісних одиницях, наприклад у відсотках, або не кількісних одиницях. У будь-якому разі необхідність здійснювати взагалі відповідні оцінки ризику для аудитора є важливішою, ніж різні підходи, за допомогою яких їх можна здійснити.

Ризик не виявлення

Для цього виду аудиторського ризику прийнятний рівень ризику не виявлення, зворотно пропорційний ризикам суттєвого викривлення на рівні тверджень. Наприклад, чим вищі ризики суттєвого викривлення, які, на думку аудитора, існують, тим менший ризик не виявлення може бути прийнятний та відповідно тим більш переконливі аудиторські докази потрібні аудитору.

Ризик не виявлення пов'язаний із характером, часом та обсягом процедур, які визначає аудитор для зменшення аудиторського ризику до прийнятно низького рівня. Тому він є результатом ефективності аудиторської процедури та її застосування аудитором. Такі питання, як: відповідне планування; належне призначення персоналу до аудиторської групи із завдання; застосування професійного скептицизму; нагляд та огляд виконаної аудиторської роботи, допомагають підвищити ефективність аудиторської процедури та її застосування, а також зменшити можливість того, що аудитор може обрати невідповідну аудиторську процедуру, неправильно застосувати доречну аудиторську процедуру або неправильно тлумачити результати аудиту. Проте МСА вказують на те що **ризик не виявлення можна лише зменшити**, але не усунути через властиві обмеження аудиту. Відповідно **деякий ризик не виявлення існуватиме завжди**.

Процедури оцінки ризиків та пов'язані з ними дії

Аудитор повинен виконати певні процедури для забезпечення основи для ідентифікації й оцінки ризиків суттєвого викривлення на рівні фінансової звітності та тверджень класу операцій та сальдо рахунків бухобліку. Однак процедури оцінки ризиків самі по собі не надають достатніх та прийнятних аудиторських доказів, на яких ґрунтується думка аудитора. Процедури оцінки ризиків за МСА мають включати таке:

- а) подання запитів до управлінського персоналу та інших працівників суб'єкта господарювання, які, на думку аудитора,

можуть мати інформацію, яка, ймовірно, зможе допомогти при ідентифікації ризиків суттєвого викривлення внаслідок шахрайства або помилки;

- б) аналітичні процедури;
- в) спостереження та перевірка.

Аудитор повинен визначити, чи є доречною інформація, попередньо отримана під час затвердження клієнта аудитора або продовження контракту, для ідентифікації ризиків суттєвого викривлення. Якщо аудиторська фірма раніше вже виконувала інші замовлення для цього суб'єкта господарювання, аудитор повинні визначити, чи є отримана ними інформація доречною для ідентифікації ризиків суттєвого викривлення по теперішньому замовленню.

При цьому аудиторам слід визначити, чи сталися з моменту проведення попереднього аудиту зміни, які можуть вплинути на доречність такої інформації для поточного аудиту.

Керівник та всі члени аудиторської групи із замовлення на аудиторську перевірку повинні обговорити чутливість фінансової звітності замовника до фактів і обставин діяльності суб'єкта господарювання. Керівник групи повинен визначити, які питання потрібно довести до відома членів аудиторської групи із завдання, які не беруть участі у такому обговоренні.

Необхідне розуміння суб'єкта господарювання та його середовища, включаючи внутрішній контроль.

Аудитор повинен отримати розуміння такого:

- 1) доречні галузеві, регуляторні та інші зовнішні чинники, включаючи застосовну концептуальну основу фінансової звітності;
- 2) характер суб'єкта господарювання, в тому числі:
 - А) його діяльність;
 - Б) структуру його власності та корпоративного управління;
 - В) види інвестицій, які суб'єкт господарювання здійснює та планує здійснити, включаючи інвестиції у підприємства спеціального призначення;
 - Г) структуру і спосіб фінансування суб'єкта господарювання, для того щоб мати розуміння класів операцій, залишків на рахунках та розкриття інформації, які можна очікувати у фінансовій звітності;
- 3) вибір і застосування суб'єктом господарювання облікової політики, включаючи причини для внесення змін до неї.

Аудитор повинен оцінити, чи є облікова політика суб'єкта господарювання прийнятною для його діяльності та чи відповідає вона застосовній концептуальній основі фінансової звітності й обліковим політикам, які застосовуються у відповідній галузі;

- 4) цілі та стратегії суб'єкта господарювання і пов'язані з ними бізнес-ризиків, які можуть призвести до ризиків суттєвого викривлення;
- 5) оцінка та огляд фінансових результатів суб'єкта господарювання.

Окрім цього, аудитор повинен отримати **розуміння внутрішнього контролю, доречного для аудиту**. Хоча більшість заходів контролю, доречних для аудиту, ймовірно, стосуються фінансової звітності, але не всі заходи контролю, що стосуються фінансової звітності, є обов'язково доречними для аудиту. Рішення, чи є захід контролю окремо або у поєднанні з іншими заходами доречним для аудиту, є питанням професійного судження аудитора.

При отриманні розуміння заходів контролю, що є доречними для аудиту, аудитор повинен оцінити їх структуру та визначити, чи були вони впроваджені, через виконання відповідних процедур (на додаток до подання запиту до персоналу суб'єкта господарювання). Аудитор повинен отримати розуміння того, чи передбачено у суб'єкта господарювання конкретні дії чи процедури для:

- а) ідентифікації бізнес-ризиків, доречних для цілей фінансової звітності;
- б) оцінки значущості ризиків;
- в) оцінки ймовірності їх виникнення;
- г) прийняття рішень про механізми розгляду цих ризиків.

Якщо суб'єкт господарювання встановив такі дії чи процедури, аудитор повинен отримати розуміння такого процесу та його результатів. Якщо аудитор ідентифікує ризик суттєвого викривлення, які попередньо не вдалося ідентифікувати управлінському персоналу, він повинен оцінити, чи існує будь-який основний ризик, який, на думку аудитора, мав бути ідентифікований процесом оцінки ризиків суб'єкта господарювання. Якщо такий ризик існує, аудитор повинен отримати розуміння того, чому внутрішній контроль не зміг його ідентифікувати та оцінити, чи є цей процес прийнятним за таких обставин, або визначити, чи існують суттєві недоліки внутрішнього контролю щодо процесу оцінки ризиків суб'єкта господарювання.

Якщо суб'єкт господарювання не встановив певних процедур, або процес їх виконання є несистематичним, аудитор повинен обговорити це з управлінським персоналом. Аудитор повинен оцінити, чи є прийнятною за таких обставин відсутність задокументованого процесу оцінки ризиків, або визначити, чи є це суттєвим недоліком внутрішнього контролю.

Аудитору також слід звернути увагу на інформаційну систему у суб'єкта господарювання. Він повинен отримати розуміння самої інформаційної системи, включаючи пов'язані бізнес-процеси, доречні для фінансової звітності. Зазвичай це включає такі сфери:

- а) класи операцій у діяльності суб'єкта господарювання, які є значними для фінансової звітності;
- б) процедури (у межах як системи інформаційних технологій (ІТ), так і ручних систем обробки даних) для ініціалізації, запису, обробки, та реєстрації операцій; у тому числі коригування неправильних записів, та спосіб, як ця інформація заноситься до головної книги та відображення у фінансовій звітності;
- в) відповідні облікові записи, підтверджувальна інформація та окремі рахунки у фінансовій звітності, які використовуються для ініціалізації, запису, обробки та реєстрації операцій; це включає виправлення неправильної інформації та те, як інформація переноситься до головної книги. Записи можуть вестися вручну або в електронній формі;
- г) як інформаційна система реєструє події та умови, які не є операціями та які є значними для фінансової звітності;
- г) процес фінансової звітності, який застосовується для складання фінансової звітності суб'єкта господарювання, включаючи значні облікові оцінки та розкриття;
- д) заходи контролю за журнальними записами, включаючи нестандартні журнальні записи, які роблять для реєстрації разових, незвичайних операцій або коригувань.

Аудитор повинен отримати розуміння того, як суб'єкт господарювання повідомляє інформацію про ролі та відповідальність щодо фінансової звітності, та суттєві питання, пов'язані з фінансовою звітністю, включаючи:

- а) обмін інформацією між управлінським персоналом та вищим керівництвом;
- б) зовнішній обмін інформацією, наприклад з регуляторними органами.

Аудитор повинен отримати та сформуванати власне **розуміння заходів контролю, доречних для аудиту**, які, за його судженням, необхідно розуміти з метою оцінки аудиторських процедур у відповідь на оцінені ризики. Для аудиту не потрібно розуміння всіх заходів контролю, пов'язаних з кожним суттєвим класом операцій, залишком на рахунках та розкриттям інформації у фінансовій звітності або з кожним твердженням щодо них.

Формуючи власне розуміння заходів контролю суб'єкта господарювання, аудитор повинен отримати розуміння того, як суб'єкт господарювання відповів на ризики, що виникають з інформаційних технологій.

Теоретично, об'єкт аудиторської перевірки повинен здійснювати моніторинг заходів контролю. Тому аудитор повинен отримати розуміння основних заходів, які суб'єкт господарювання використовує для моніторингу внутрішнього контролю за фінансовою звітністю, включаючи ті, що стосуються доречних для аудиту заходів контролю, а також те, як суб'єкт господарювання ініціює та здійснює виправлення недоліків у своїх заходах контролю. Якщо суб'єкт господарювання має підрозділ внутрішнього аудиту, з метою визначення, чи є доречною для аудиту діяльність підрозділу внутрішнього аудиту, аудитор повинен отримати розуміння такого:

- а) характер та рівень відповідальності підрозділу внутрішнього аудиту та як підрозділ внутрішнього аудиту вписується в організаційну структуру суб'єкта господарювання;
- б) заходи, які вживаються або яких треба вжити підрозділом внутрішнього аудиту.

Додатково до вищевикладеного, аудитор повинен отримати розуміння джерел інформації, яка використовується у моніторинговій діяльності суб'єкта господарювання, та основу, на підставі якої управлінський персонал вважає цю інформацію достатньо достовірною для цієї мети.

Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвого викривлення

Аудитор повинен ідентифікувати (тобто визначити чи це ризик, чи ні) та оцінити ризики суттєвого викривлення:

- а) на рівні фінансової звітності;
- б) на рівні твердження для класів операцій, залишків на рахунках і розкриття інформації для того, щоб створити основу для розробки й виконання конкретних аудиторських процедур. З цією метою аудитор повинен:

- ідентифікувати ризики у процесі отримання розуміння суб'єкта господарювання та його середовища, включаючи доречні заходи контролю, які стосуються ризиків, через аналіз класів операцій, залишків на рахунках і розкриття інформації у фінансовій звітності;
- оцінити ідентифіковані ризики та встановити, чи мають вони більш всеохоплюючий вплив на фінансову звітність у цілому і чи впливають вони потенційно на більшість тверджень;
- ув'язати ідентифіковані ризики із тим, що може бути не так на рівні тверджень, ураховуючи відповідні заходи контролю, які аудитор планує тестувати;
- розглянути ймовірність викривлення, включаючи можливість численних викривлень, і встановити, чи може потенційне викривлення призвести до суттєвого викривлення.

Згідно з МСА існують ризики, які потребують спеціального розгляду аудитором. В межах оцінки ризиків аудитор повинен встановити, чи є будь-які з ідентифікованих ризиків, за судженням аудитора, значними (суттєвими). При здійсненні такого судження аудитор повинен виключити вплив ідентифікованих заходів контролю, що стосуються такого ризику. При здійсненні судження щодо того, **які ризики є значними**, аудитор повинен проаналізувати щонайменше таке:

- 1) чи є ризик ризиком саме шахрайства;
- 2) чи пов'язаний ризик із нещодавніми значними економічними, обліковими та правовими обставинами і, відтак, чи потребує він особливої уваги;
- 3) складність здійснення господарських операцій;
- 4) чи має такий ризик відношення до операцій, суттєвими за розмірами, з пов'язаними сторонами;
- 5) рівень суб'єктивності при здійсненні оцінки фінансової інформації, що стосується ризику, особливо таких, які пов'язані з високим рівнем невизначеності способу або умов оцінки;
- 6) чи включає ризик значні операції, що виходять за межі звичайної господарської діяльності суб'єкта господарювання або є незвичайними по-іншому.

Якщо аудитор встановив, що існує значний ризик, він повинен отримати розуміння заходів контролю суб'єкта господарювання, включаючи заходи контролю, доречні для такого ризику.

В аудиторській практиці (за МСА) існують ризики, для яких лише процедури перевірки по суті не надають достатніх та прийнятних

аудиторських доказів. Стосовно деяких ризиків аудитор може винести судження про неможливість або недоцільність отримання достатніх та прийнятних аудиторських доказів лише за допомогою процедур перевірки по суті. Такі ризики можуть бути пов'язані із неточним або неповним відображенням звичайних та суттєвих класів операцій чи залишків на рахунках, характеристики яких часто дають змогу здійснювати їх автоматизовану обробку без або з незначною кількістю ручних операцій. У таких випадках заходи контролю суб'єкта господарювання стосовно таких ризиків є важливими для аудиту, і аудитор повинен отримати їх розуміння.

Оцінка аудиторського ризику.

В існуючих публікаціях, стандартах аудиту, у спеціальній літературі відсутні будь які показники чи методики кількісної (у цифрах) оцінки ступеня аудиторського ризику. Усі дослідники теорії та практики аудиту схиляються до того, що вимірювання ризику у абсолютних або відносних показниках чисто формальне та не має прагматичного сенсу. Тому використовується вербальна оцінка: **низький, середній або високий ризик**. При цьому слід мати на увазі, що присвоєння того чи іншого рівня ризику (його ідентифікації) є виключно результатом суб'єктивного професійного судження конкретної людини. Часто на визначення оцінки рівня ризику можуть впливати психологічний стан чи психотип аудитора, його практичний та життєвий досвід, обставини виконання замовлення; склад групи виконавців, та багато інших чинників.

Як вчені, так і практики таким чином визначають види ризиків, оцінку їх розміру та взаємозв'язок (табл. 4.1). При цьому акцентується увага на концептуальності таких визначень, а не їх практичній значущості.

Таблиця 4.1

Види та розмір аудиторського ризику

Властивий ризик	Ризик контролю	Ризик невиявлення	Аудиторський ризик
Низький	Низький	Високий	Високий
Низький	Середній	Середній	Високий
Середній	Середній	Середній	Середній
Низький	Низький	Середній	Низький
Високий	Високий	Низький	Низький

Ця таблиця свідчить, що оцінка рівнів ризику базується на побутовій логіці пересічної людини та на очікувані дії професіонального аудитора. Наприклад, якщо взятим перший рядок цієї таблиці, то логіка визнання ризику повинна бути такою. Аудитор оцінює вплив зовнішніх факторів та бізнес-середовища на рівень ризиків як низький. Тобто з боку бізнесу або оточуючого економічного чи правового середовища ніщо не спонукає керівництва об'єкта перевірки викривлювати дані фінансової звітності. Ознайомившись з системою управління аудитор вважає, що система внутрішнього контролю досить надійна та ефективна (ризик контролю низький). Тоді, у разі таких оцінок існує вірогідність того, що аудитор значно покладається на позитивну оцінку внутрішнього контролю та зовнішнього бізнес-середовища. В цьому випадку він може припуститися помилки, обираючи процедури перевірки, недостатню їх кількість або невідповідні процедури, або не звертатиме увагу на значні невідповідності у даних обліку. Це, у свою чергу, призведе до високого ризику помилкового професійного судження.

Оцінка аудиторського ризику в ході самої перевірки завжди корелюється залежно від кількості чи суттєвості виявлених суттєвих невідповідностей (помилки, шахрайства), і лише при закінченні аудиту може бути оцінена більш достовірно. Проте в практичній діяльності аудиторам доводиться кожного разу оцінювати фактичний ризик перевірки, завжди зважаючи на обставини місця, часу та характеру замовлення. Тому будь-які рекомендації з оцінки аудиторського ризику носять скоріше концептуальний ніж прагматичний характер.

Перегляд оцінки ризиків

Оцінка аудитором ризиків суттєвого викривлення на рівні тверджень може змінюватися в ході аудиту в міру отримання аудиторських доказів. За обставин, коли аудитор отримує аудиторські докази під час проведення подальших аудиторських процедур або при отриманні нової інформації, як не відповідає аудиторським доказам, на яких ґрунтувалася первинна оцінка аудитора, останній повинен переглянути таку оцінку та відповідно модифікувати подальші заплановані аудиторські процедури.

Документація

Згідно з вимогами МСА аудитор повинен документувати свої дії. Тому стандарти рекомендують, щоб аудитор, в частині аудиторського ризику, включав до аудиторської документації таке:

- обговорення з членами аудиторської групи із завдання, та прийняті суттєві рішення;
- основні елементи розуміння, отримані стосовно кожного аспекту діяльності суб'єкта господарювання та його середовища, та кожного компонента внутрішнього контролю;
- джерела інформації, з яких було отримано розуміння, та виконані процедури оцінки ризиків;
- ідентифіковані й оцінені ризики суттєвого викривлення на рівні фінансової звітності та на рівні тверджень;
- ідентифіковані ризики та пов'язані з ними заходи контролю, про які аудитор отримав розуміння.

Приклади.

Приклад 1. Велике промислове об'єднання має розгалужену мережу роздрібною торгівлі, більше 5 виробничих підприємств та централізовані склади. Всі ці об'єкти розташовані по різних регіонах країни. Загальне управління здійснюється з столиці, де знаходиться штаб-квартира та офіс управляючої компанії. Аудитор, знайомлячись з бізнесом замовника та його системою управління вияснив, що наказ про облікову політику знаходиться лише в управляючій компанії та має високий рівень внутрішньої конфіденційності. Наказ існує всього у двох примірниках і за потреби на місцях (за проханням того чи іншого головного бухгалтера) один з примірників доставляють на один день у відповідний підрозділ. Окрім цього аудитор вияснив, що податкове законодавство у сфері бізнесу замовника, за останні півроку суттєво змінювалося. При цьому ці зміни торкалися виключно ПДВ та включали у себе як відміну пільги, так і збільшення ставки податку. Додатково аудитор врахував такі обставини, як необхідність залучення експерта з технології бізнесу замовника до перевірки, бо в його штаті таких фахівців немає. Пошук експерта свідчить про складність його знайдення до встановленого часу початку перевірки. Аудитор попередньо визначив аудиторський ризик як високий.

Приклад 2. Аудитор, ознайомлюючись з бізнесом замовника вияснив таке. Керівництво замовника вважає що їх система внутрішнього контролю дуже ефективна, бо за результатами перевірки їх ніколи не штрафую податкова інспекція. Всі господарські факти ретельно документує і перевіряє бухгалтер перед занесення до

ПЕОМ. Головний бухгалтер вкрай креативна особа, має безліч різних сертифікатів вітчизняних та іноземних громадських організацій, за освітою – кібернетик. Останнє місце роботи – військова частина. Працює у замовника аудиту лише 7 місяців з лютого поточного року. Вже декілька разів самостійно переробляв програмне забезпечення для бухобліку. Бізнес у замовника – однотипний, але має дуже суттєві місячні обороти та особливо велике відшкодування ПДВ з бюджету. Врахувавши отримані дані, аудитор визначив попередній аудиторський ризик як високий.

Тести для самоперевірки.

1. Ризик суттєвого викривлення, це:

- А) вірогідність того, що фінансова звітність до перевірки має суттєві викривлення;
- Б) вірогідність незнайденої помилки у обліку;
- В) вірогідність невірної оцінки вірної інформації;
- Г) все вище перелічене.

2. Аудиторський ризик, це:

- А) ризик того, що аудитор не зробить якісної перевірки;
- Б) ризик того, що замовник не сплатить аудиторі гонорар;
- В) ризик того, що аудитор не виявить у фінансовій звітності суттєвих невідповідностей;
- Г) все вище перелічене.

3. Ризик не виявлення, це:

- А) можливість невірної судження аудитора;
- Б) вірогідність того, що методи та процедури, обрані аудитором, не дадуть можливості знайти суттєві викривлення фінансової звітності;
- В) арифметичні помилки аудитора при перерахунках;
- Г) низька доказовість професійного судження аудитора.

4. Ризик системи внутрішнього контролю, це:

- А) неможливість системи внутрішнього контролю своєчасно попередити суттєві невідповідності в роботі системи управління;
- Б) неможливість виявити факти шахрайства персоналу системи управління;

- В) невірно обраний предмет контролю в процесі діяльності;
- Г) все вище перелічене.

5. Ризик втрати професійної незалежності, це:

- А) необхідність чітко виконувати будь які вимоги замовника;
- Б) можливість договору з замовником щодо прийнятних для останнього результатів перевірки;
- В) відображення у висновку кримінальної відповідальності вищого управлінського персоналу;
- Г) все вище перелічене.

6. Якщо властивий ризик, ризик контролю та ризик виявлення аудитором оцінюється як середній, то аудиторський ризик слід оцінити як:

- А) середній;
- Б) високий;
- В) низький;
- Г) неможна оцінити взагалі.

7. Аудиторський ризик:

- А) піддається точній оцінці;
- Б) не піддається оцінці взагалі;
- В) оцінюється системою управління;
- Г) є результатом професійного судження аудитора.

8. Ідентифікація ризику аудитором, це:

- А) визначення факту, що це ризик, або ні;
- Б) розрахунок ступеня ризику;
- В) визначення виду ризику;
- Г) оцінка потенційних наслідків ризиків.

9. Для оцінки ризику аудитором слід здійснити такі процедури:

- А) запит;
- Б) аналітичні процедури;
- В) спостереження та перевірка;
- Г) все вище перелічене.

10. Якщо суб'єкт господарювання не встановив певних про-

цедур, або процес їх виконання є несистематичним, аудитор повинен:

- А) обговорити це з вищим управлінським персоналом;
- Б) запросити більшу ціну за послуги;
- В) відмовитися від виконання замовлення;
- Г) отримати юридичну консультацію.

Відповіді: 1А, 2В, 3Б, 4А, 5Г, 6А, 7Г, 8А, 9Г, 10А

Розділ 4.2. Внутрішній контроль та аудит

Словник.

Внутрішній контроль – визначена система дій, що реалізується на кожному робочому місці в системі управління через наділення персоналу відповідними правами та обов'язками щодо перевірки поточної діяльності суб'єкта господарювання на відповідність встановленим регламентаціям (нормам, правилам, законам, планам тощо).

Контрольне середовище – встановлена в системі управління система відносин між персоналом управління всіх рівнів стосовно шахрайства, дисципліни виконання, дотримання вимог чинного законодавства та внутрішніх норм і правил, здійснення ефективного контролю та нагляду.

Не може існувати в системі управління будь-яка посада, на якій виконавець не мав би функції контролю. Наприклад, вищий керівник контролює ступінь досягнення мети діяльності, фінансовий директор контролює грошові потоки, бухгалтер – правильність оформлення документів та відображення господарських фактів у системі обліку, логістик – відповідність перевезень встановленому маршруту, комірник – збереження товарів чи матеріалів, черговий на в'їзних воротах – законність в'їзду чи виїзду автотранспорту, секретар у офісі – виконання плану робочого дня першим керівником, тощо. Тут можна навести багато прикладів. Такий контроль визнається як внутрішній, бо він не виходить за межі самого суб'єкта господарювання, та реалізується на робочих місцях системи управління безпосередньо її персоналом.

При цьому предмет контролю (Рис. 4.1.) диференціюється залежно від його суб'єкта – існує різниця між тим, що контролює комірник і що контролює начальник відділу логістики, або що контролює бухгалтер, який веде облік запасів. Здійснювати функцію контролю щодо її предмету раціонально в тому випадку, коли такий предмет має параметри (кількісні або якісні характеристики, що визначають його суть та ідентифікують його). Досить важливо правильно вибрати кожний з параметрів, бо саме фактична відповідність (або невідповідність) параметрів їх очікуваним або встановленим значенням і буде предметом уваги суб'єкта контролю.



Рис. 4.1. Узагальнені елементи предмету контролю в управлінні

Найбільш просто контролювати матеріальні активи, особливо в місцях їх зберігання. Більш складним предметом контролю є інтелектуальний потенціал співробітників, робочий час, адекватність управлінських рішень, загрози бізнесу. Це пояснюється складністю визначення критеріїв, які дуже часто носять вкрай суб'єктивний характер і можуть не співпадати з реаліями життя і, тим паче, бізнес практики.

Спробуємо схематично викласти ознаки (загальні параметри) елементів предмету контролю (Рис. 4.2 – 4.6.), хоча це досить узагаль-

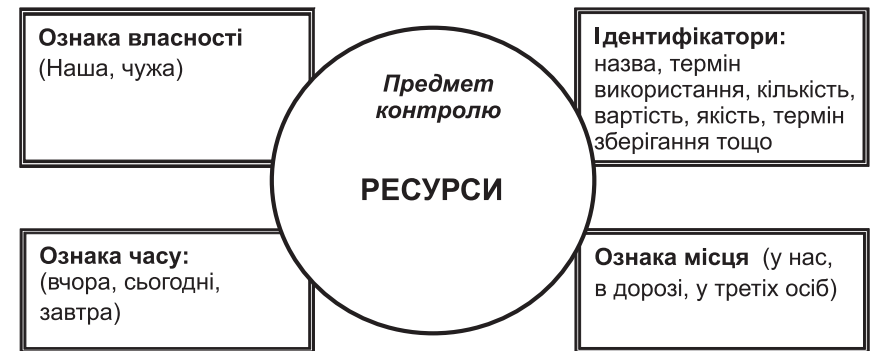


Рис. 4.2. Загальні параметри контролю ресурсів.

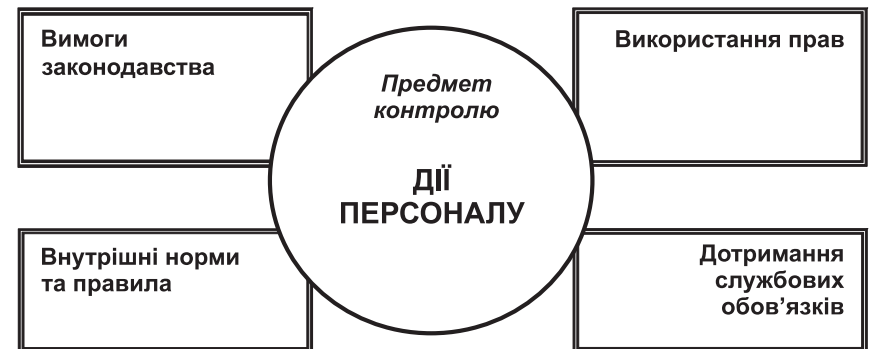


Рис. 4.3. Загальні параметри контролю дій персоналу

нене визначення, бо в кожній конкретній ситуації параметри будуть визначатися метою контролю.

Ще раз підкреслюємо, що наведені параметри мають вкрай загальний характер і повинні конкретизуватися відповідно до обставин місця та часу.

При цьому вказані параметри не є вичерпними і можуть модифікуватися залежно від мети діяльності, виду діяльності, галузі діяльності, кваліфікації управлінського персоналу, бачення системи управління власниками тощо. Але у будь-якому випадку параметризація предмету контролю необхідна, бо контроль – це завжди порівняння, а для останнього повинна існувати база порівняння (еталон, норма, план, історичні показники, тощо). Без чітко визначеної параметризації предмету контролю він, як загальна функція, існувати в системі управління не може.

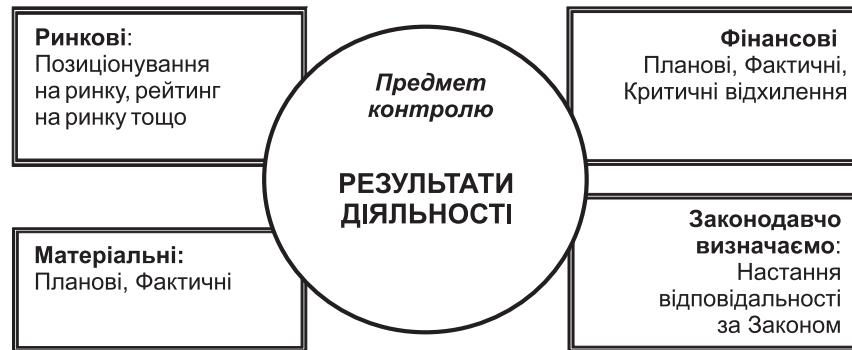


Рис. 4.4. Загальні контрольні параметри результатів діяльності

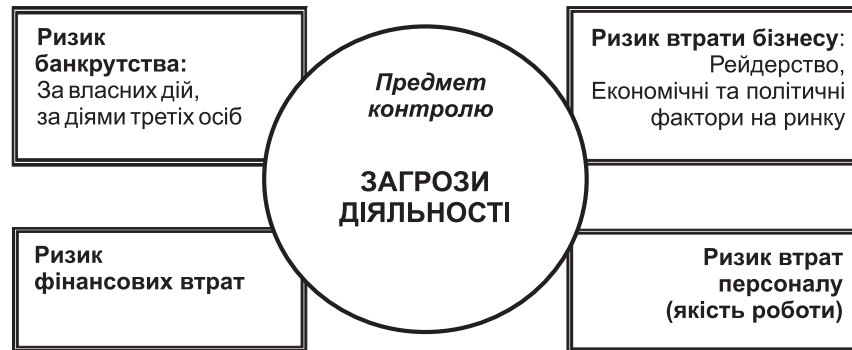


Рис. 4.5. Загальні контрольні параметри загрози діяльності

Предмет контролю та його параметри, які необхідно перевіряти, або здійснювати моніторинг за їхніми змінами – все це обирається органом управління. При цьому хочемо наголосити, що вибір предмету контролю та його параметрів не може бути спорадичним чи стохастичним. Цей вибір обумовлюється перш за все Метою існування Системи, якою керують; стратегією та тактикою руху до обраних цілей; розумінням потенційно існуючих чи можливих загроз в ході руху до Мети.

Практичний досвід свідчить – чим більше кількість предметів контролю і чим ширше їх параметри, тем більше вірогідність того, що такі предмети залишаться поза увагою контролю та їх суб'єктів, або перетворяться на «чергові об'єкти» перевірки, які перевіряють завжди, серед яких завжди знаходять невідповідності у параметрах, і, тим самим, контрольна функція «завжди ефективна».

В практиці системи управління загальна функція контролю реалізується через:

- Встановлення (розподіл, делегування) прав, обов'язків та повноважень на кожному рівні системи управління та для кожного її працівника;
- Встановлення правил поведінки персоналу, правил ведення господарських операцій;
- Встановлення правил обліку господарських фактів та операцій;
- Встановлення правил підзвітності та керованості в межах системи управління.

Це стосується системи внутрішнього контролю в системі управління. Щодо контролю зовнішнього, то він має власні:

- Етичні правила поведінки контролера (аудитора);
- Технічні стандарти або методичні вказівки порядку та методів перевірки;
- Вимоги до професійної незалежності (це стосується виключно незалежних професійних аудиторів недержавного сектора економіки);
- Вимоги до формату висновків за результатами перевірки (аудиту).

Форми контролю сформувалися поступово, залежно від розвитку як самого бізнесу і систем управління, так і залежно від розвитку інформаційних технологій.

На сьогодні зазвичай виокремлюють такі форми контролю:

- **Суцільний контроль.** В цьому випадку процес контролюється безперервно в реальному масштабі часу по всіх ланках чи етапах бізнес-процесу. Найчастіше застосовується у технічних системах або при зберіганні товарів, що мають обмежений термін споживання;
- **Дискретний (вибірковий) контроль.** Застосовується до інформації про діяльність об'єкта управління в цілому, або до його складових;
- **Контроль за відхиленнями.** Використовується для відслідковування динаміки окремих, найбільш важливих економічних показників роботи об'єкта управління, які свідчать про досягнення мети Системи.

Резюмуючи, слід визнати, що загальна функція контролю в системі управління має суттєве значення для забезпечення зворотного зв'язку від Об'єкта до Суб'єкта управління; має застережний і попе-

реджуючий характер, та забезпечує досягнення мети системи, інтереси власників суб'єкта господарювання та діяльність уповноважених ними керуючих.

Слід зауважити, що процедури і методи контролю лежать у основі та повністю використовуються як у внутрішньому, так і в зовнішньому аудиті. Тому це питання більш детально розглядається у відповідних розділах підручника.

Загальна управлінська функція контролю полягає у своєчасному виявленні відхилень фактичних показників параметричної моделі об'єкта управління від їх очікуваних (запланованих) або регламентованих.

Загальний напрямок внутрішнього контролю має два вектори: горизонтальний та вертикальний. Вертикальний напрямок контрольних дій означає, що вища посадова особа (або вищий орган (підрозділ) в системі управління, контролює підлеглих (підпорядковані підрозділи) в межах встановлених для нього повноважень. Горизонтальний – це коли посадові особи працюють над одним і тим же бізнес- процесом, і результати роботи однієї особи є входними для роботи іншої. Прикладом вертикального контролю є перевірка роботи підлеглих їхнім керівником; перевірка бухгалтерією документів складів чи інших підрозділів; перевірка вищим керівництвом головного офісу роботи регіональних філій тощо.

Щодо горизонтального напрямку внутрішнього контролю, то як приклад можна вказати на перевірку документів, складених менеджером відділу продаж менеджером того ж відділу, який оформлює транспортні документи на відвантаження товарів зі складу.

Безумовно, необхідно відрізнити внутрішній контроль від внутрішнього аудиту. Навіщо? По-перше, щоб чітко визначити повноваження кожного працівника системи управління на своєму робочому місці. По-друге, щоб уникнути паралелізму та дублювання контрольної роботи. І по-третє, щоб розділити між управлінським персоналом предмет уваги та відповідальності з точки зору контролю.

Різниця між внутрішнім контролем та внутрішнім аудитом достатньо суттєва. Внутрішній аудит орієнтований в цілому на систему управління та на ризики, що загрожують суб'єкту господарювання. Внутрішній контроль є системним делегуванням контрольної функції певним посадовим особам та виконавцям в самій системі управління (через встановлення посадових чи функціональних прав та обов'язків).

З іншого боку, внутрішній контроль є предметом уваги внутрішнього аудиту. Внутрішній контроль та внутрішній аудит у свою чергу є предметом дослідження аудиту зовнішнього. Обов'язковість перевірки ефективності системи внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту в ході аудиту звітності записана в Міжнародних стандартах аудиту Міжнародної Федерації Бухгалтерів. У Країнах Заходу (США та Європа) обов'язковість оцінки системи внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту поступово поширюється після прийняття у США Закону Сарбейнза-Окслі. Відтепер всі, хто бажає зареєструватися на світових біржах повинні надати аудиторські висновки, в яких окремо висловлюється думка про стан та ефективність системи внутрішнього контролю та аудиту.

Деяко спрощено відмінності між видами аудиту та контролю наведено у таблицях 4.2 та 4.3.

Трохи менша різниця між внутрішнім та зовнішнім аудитом. У основному вона – у рівні професійної незалежності. У внутрішніх аудиторів вона відносно менша, бо вони є штатними працівниками, підпорядковані керівництву, фінансово більш залежні від об'єкта перевірки. Хоча в методиці перевірки вони зберігають таку ж незалежність та мають право на професійне судження, як і зовнішні аудитори. Зовнішні аудитори можуть (та повинні) співпрацювати з аудиторами внутрішніми на предмет заздалегідь визначення «вузьких» місць у системі управління та в ідентифікації аудиторських ризиків та їх чинників. Відповідно і внутрішні аудитори співпрацюють з аудиторами зовнішніми. При цьому ця співпраця має на меті з одного боку – звернути увагу зовнішніх аудиторів на існуючі «вузькі місця» або невирішені проблеми в системі управління, а з другого – надати можливість зовнішнім аудиторам зосередитися на потенційних суттєвих викривленнях або невідповідностях та оцінити ефективність роботи системи внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту.

Місія внутрішнього аудиту досить багатовимірною. Але у будь-якому разі вона спрямована на безпеку самого підприємства, його бізнесу та власності його засновників чи власників. Це прямо впливає на постановку та вирішення завдань внутрішнього аудиту. При цьому слід мати на увазі, що внутрішній аудит ніяким чином не замінює собою функцію прийняття управлінського рішення.

Таблиця 4.2

Відмінності між внутрішнім контролем та внутрішнім аудитом у системі управління підприємством

ВНУТРІШНІЙ КОНТРОЛЬ	Ознаки	ВНУТРІШНІЙ АУДИТ
Одна з функцій (зобов'язань та прав) будь якого працівника на своєму робочому місці в рамках власних повноважень	Місце в системі управління	Спеціальний підрозділ, посадова особа з спеціальними повноваженнями
Дотримання встановлених внутрішніх вимог, правил, чинного законодавства, прав та обов'язків, планів тощо	Мета	Захист бізнесу та капіталу власника за рахунок зменшення (попередження) ризиків
На предмет безпосереднього управління (відповідальності)	Вплив	На всю систему управління в цілому
За звичай перед безпосереднім керівником (начальником)	Відповідальність	Перед вищим органом управління, перед власниками
Поточний час	Час	Поточний час, ретроспектива, перспектива (прогноз)
Порівняння факту на відповідність встановленим внутрішнім нормам, правилам, вимогам закону	Методи	Загальнонаукові та спеціальні методи контролю
Інформування вищого рівня безпосереднього керівництва. Призупинення дій чи операцій	Результати	Звіт вищому органу управління. Рекомендації щодо запобігання ризиків, підготовка проекту управлінського рішення. Консультації персоналу

Таблиця 4.3

Відмінності між зовнішнім та внутрішнім аудитом

ЗОВНІШНІЙ АУДИТ	Ознаки	ВНУТРІШНІЙ АУДИТ
Повна професійна незалежність	Професійна незалежність	Обмежена професійна незалежність
Відсутня	Підпорядкованість	Вищому органу управління або наглядовому органу
Згідно з умовами договору після завершенню послуг	Оплата послуг	Штатні оклади
Зменшення інформаційної невизначеності та надання впевненості замовникам	Мета	Попередження та виявлення ризиків бізнесу
Ретроспективний, поточний, перспективний	Час	Ретроспективний, поточний, перспективний
Загальнонаукові та спеціальні методи контролю	Методи	Загальнонаукові та спеціальні методи контролю
Суттєві невідповідності предмету перевірки встановленим та узгодженим критеріям	Предмет уваги	Ризик бізнесу та їх прояви
За власне професійне судження	Відповідальність	За наслідки ризиків бізнесу
Професійна незалежна думка щодо предмета послуг	Результат	Професійне судження щодо загроз бізнесу та рекомендації щодо їх зменшення

Внутрішній контроль теж має схожі завдання, але він більш деталізований по робочих місцях, більш конкретний та предметом своєї уваги має сам процес діяльності підприємства та процес управління останньою. Зазвичай та на відміну від внутрішнього контролю, внут-

рішній аудит звертає увагу як на мікроекономіку підприємства та управління нею, так і на зміни (загрози, ризики) зовнішнього економічного та правового оточуючого середовища. Тому внутрішній аудит скоріше слід вважати більш комплексним та всеохопним наглядом за підприємством та системою його управління. Це, так би мовити, «третє око» системи управління.

Як внутрішній контроль так і внутрішній аудит можуть бути ефективними лише у разі наявності так званого «середовища контролю». Цей термін прийшов до нас із Заходу у текстах міжнародних стандартів зовнішнього та внутрішнього аудиту.

Контрольне середовище складається з таких елементів:

1. Філософія та стиль роботи керівництва підприємством. Під цими термінами слід розуміти повсякденну демонстрацію вищих посадових осіб перед підлеглими свого позитивного відношення до дієвого контролю, до дисципліни виконання, збереження власності та її ефективне використання. У правильному контрольному середовищі не допускаються подвійні стандарти поведінки (одному можна, бо він родич або земляк, а іншим – не можна), кумівство та земляцтво, укривання (приховування) шахрайства, злочинів або помилок «своїх працівників тощо.

2. Наявність та ефективна діяльність наглядових органів (Комітет з нагляду, Наглядова рада тощо).

3. Чіткий розподіл повноважень та відповідальності між вищим керівництвом та в цілому серед персоналу системи управління.

4. Прозора та зрозуміла підлеглим кадрова політика.

5. Встановлені процедури контролю за роботою персоналу.

6. Робота служби внутрішнього аудиту.

Практична реалізація контрольного середовища здійснюється через контрольні процедури, до яких зазвичай відносять таке:

- Обмеження фізичного доступу до активів у місцях їх зберігання;
- Обмеження прямого несанкціонованого доступу до документів (файлів) особам, які безпосередньо не причетні до складання чи користування відповідною інформацією;
- Делегування повноважень дозвільного або заборонного характеру;
- Запровадження системи візування (додаткового візування) документів, особливо які легалізують рух коштів або матеріальних активів;

- Контрольні перевірки та позапланова інвентаризація;
- Порівняння фактичних даних з їх нормативними (запланованими) Зустрічні перевірки (звірки даних з філіями чи контрагентами).

Безумовно це не повний перелік процедур контролю, які можуть модифікуватися в залежності від структури системи управління, видів бізнесу. Але слід зважати на те, що жодна регламентація не в змозі забезпечити ефективне контрольне середовище. В цьому аспекті успіх (або ефективність) контролю залежить виключно від людського чинника.

На практиці система внутрішнього контролю найчастіше реагує на таке:

- Помилки в документальному оформленні поточних господарських операцій, пропуск яких може привести до втрат активів або до позовів з боку третіх осіб, або до штрафних санкцій з боку державних контролюючих органів;
- Спроби прямої крадіжки майна або грошових коштів персоналом підприємства;
- Невідповідність дій персоналу встановленим правилам чи вимогам чинного законодавства;
- Збої в організації або у ході бізнес-процесів.

Внутрішній аудит зазвичай реагує на наступне:

- «Незвичні» господарські операції або показники діяльності;
- Доцільність витрат або відповідність результатів витратам;
- Неадекватні дії (або бездіяльність) посадових осіб;
- Ступінь обґрунтованості планів, програм, акцій та проєктів;
- Зміни у навколишньому економіко-правовому середовищі;
- Некомпетентність персоналу;
- Ефективність обраної тактики досягнення поставленої мети;
- Дезорганізація процесу управління;
- Економічні та правові ризики для бізнесу, тощо.

Результатом діяльності системи внутрішнього контролю є зменшення помилок в діях персоналу системи управління, досягнення дисципліни виконання керівних вказівок вищого управлінського персоналу, чітке дотримання вимог чинного законодавства та внутрішніх норм та правил роботи.

Результати діяльності внутрішнього аудиту є : підвищення уваги системи управління, зменшення ризиків бізнесу, підвищення ефективності управління та діяльності в цілому, протидія шахрайству

персоналу, надійність та достовірність обліку та звітності, оптимізація витрат, збереження активів та їх ефективне використання, захист інтересів власників.

Таким чином, внутрішній аудит одночасно є частиною загальної системи внутрішнього контролю і, одночасно суб'єктом контролю по відношенню до цієї систем

Приклади.

Приклад 1. Результати інвентаризації на складах бази показали, повну відповідність даних обліку даним перевірки. Проте, проведена раптова контрольна перевірка залишків товарів, що користуються підвищеним попитом, виявила значну нестачу товарів на одному складі, та аналогічний за сумою надлишок тих же товарів на іншому, який не підлягав інвентаризації. Контрольна перевірка була ініційована бухгалтером центрального офісу, який визнав розмір запасів на другому складі надто великим, що не відповідає звичним розмірам, ємкості складу та обороту товарів з цього складу. Таким чином через функцію внутрішнього контролю була виявлена крадіжка товарів на першому складі, яку приховували шляхом переносу аналогічних товарів з другого складу перед інвентаризацією.

Приклад 2. Перевіряючи товарно-транспортні накладні на відвантаження та вивіз товарів зі складу фірми, бухгалтер повторно перерахував кількість, ціну та вартість партії товарів по кожній позиції товарної номенклатури. В результаті виявився розрив у сумі товарів з їхньою підсумковою сумою у накладній. Таким чином було виявлено спробу за реальною накладною вивезти значно більше товарів, ніж слід було б відпустити згідно договором та заявкою покупця.

Приклад 3. Здійснюючи моніторинг розрахунків з бюджетом по регіональній філії, внутрішні аудитори звернули увагу на те, що сума податку на прибуток систематично зростає в кінці кварталу. При цьому зростання обсягу продаж по цій філії не спостерігається. Таким чином, переплата податку до бюджету за півріччя звітного року перевищила декілька сотень тисяч гривень. Ініціювавши раптову інвентаризацію розрахунків з бюджетом по

філії, та перевіривши бухгалтерські документи філії, аудитори виявили, що головний бухгалтер філії, будучи невпевненим у достовірності власних попередніх розрахунків по податку на прибуток, свідомо переплачував його з огляду на оголошену майбутню перевірку філії з боку регіональних податківців. Таким чином він наніс суттєву фінансову шкоду власникам фірми.

Приклад 4. Відділ маркетингу фірми звітував на зборах власників про успішну кампанію по захопленню регіонального ринку спортивного обладнання для кікбоксінгу. Цього було досягнуто шляхом надання незвично великих (до 12% при звичайних 3-5%) знижок для регіональних покупців та права на відстрочку оплати за товари до 3-х місяців з дати отримання товарів. Проаналізувавши наведені маркетологами дані, аудитори вказали вищому керівництву на суттєвий ризик абсолютної ліквідності та неплатоспроможності. Бо за розрахунками внутрішніх аудиторів при зростанні товарообороту на 4,7% за квартал, одночасно сталося уповільнення обігу товарних запасів на 5 днів, а темпи росту витрато місткості продаж у 6.8 раза стали вищі за темпи росту рентабельності товарообороту. При цьому, якщо на початку кампанії частка дебіторської заборгованості до 90 днів складала всього 13%, до у кінці кварталу вже 46% від загального розміру заборгованості. Внутрішні аудитори, з метою недопущення у майбутньому подібних помилок, запропонували власникам: а) провести тренінг для працівників відділу маркетингу з питань економічного моделювання та контролю за проектами; б) розробити систему контролю витрат для проектів, пов'язаних з агресивною ціновою політикою при виході на сталі ринки товарів.

Тести для самоперевірки.

1. До складових контрольного середовища відносять:
 - А) наявність в системі управління наглядового органу;
 - Б) наявність пропускової системи на вході у офіс;
 - В) наявність системи внутрішнього відео спостереження у офісних приміщеннях;
 - Г) все вище перелічене.

2. Філософія контролю проявляється в наступному:

- А) В системі кругової поруки серед персоналу управління;
- Б) у відсутності подвійних стандартів для різних рівнів персоналу управління;
- В) у неемоційному реагуванні на виявлені факти шахрайства персоналу;
- Г) У принципі вищого керівництва «не виносити сміття з хати».

3. Мета внутрішнього контролю:

- А) виявлення шахраїв та злочинів веред працівників фірми;
- Б) забезпечення секретності інформації про фірму;
- В) дотримання внутрішніх правил та норм;
- Г) слідкувати за використання робочого часу персоналом.

4. Головна мета внутрішнього аудиту:

- А) співпраця з зовнішніми аудиторами;
- Б) протидія фіскальним перевіркам;
- В) контроль за вищим керівництвом фірми;
- Г) виявлення ризиків для бізнесу.

5. До функцій внутрішнього аудиту не відносяться:

- А) аналітична;
- Б) захисна;
- В) консультативна;
- Г) організаційна.

Відповіді: 1А, 2Б, 3В, 4Г, 5Г.



ТЕМА 5. ПЛАНУВАННЯ АУДИТУ

Словник.

Планування аудиту – це розробка загальної стратегії і деталізованого підходу до очікуваного характеру, часових меж і обсягу аудиту.

Загальна стратегія аудиту – загальні визначення основних цілей і завдань аудиту, затвердження його напрямів і розподіл ресурсів для досягнення визначених цілей, є основою для розробки більш деталізованого плану аудиту.

Тактика – деталізований цілісний план напрямів, способів, методів і засобів досягнення загальної стратегії аудиту (цілей і завдань) у визначених умовах.

План аудиту – документ, в якому наводиться перелік, час та обсяг аудиторських процедур, які передбачено до виконання працівниками аудиторської фірми для отримання достатніх та відповідних аудиторських доказів з метою їх використання задля зменшення аудиторського ризику до прийняттого рівня у процесі формування аудиторського звіту (висновку).

Програма аудиту – перелік аудиторських процедур, із застосуванням яких здійснюється перевірка об'єктів аудиту та отримується необхідна інформація для формування аудиторського звіту (висновку).

Розділ 5.1. Сутність планування в аудиті

Планування у загальному його значенні є однією із функцій управління. За своєю суттю це процес визначення мети (цілей), завдань для її досягнення, потреби у ресурсах для реалізації заходів при вирішенні завдань та досягнення мети (цілей). Результатом процесу планування є план у якому відображається вищезазначене із встановленням термінів виконання.

Планування у сучасному аудиті здійснюється на таких рівнях:

1. Аудиторської палати України як регулятора діяльності у сфері аудиту;

2. Аудиторської фірми, як:

2.1. на пряму діяльності;

2.2. процесу здійснення окремої аудиторської перевірки, надання інших видів послуг, виконання робіт на замовлення клієнта.

Сутність планування на різних рівнях полягає у:

1. Аудиторської палати України – покращенні регуляторної діяльності у сфері аудиту для цілей: захисту інтересів користувачів фінансової та іншої економічної інформації; визнання важливості ролі аудиторської професії у суспільстві; задоволення внутрішніх потреб професійного ринку аудиту України.

2. Аудиторської фірми:

2.1. розвитку аудиту як на пряму діяльності фірми; формування ресурсів для розвитку на пряму діяльності – аудиту; забезпечення надання якісних послуг у сфері аудиту;

2.2. зменшення аудиторських ризиків у процесі здійснення окремої аудиторської перевірки; оптимізації використання ресурсів аудиторської фірми; забезпечення якості результатів аудиторської перевірки, надання інших видів послуг, виконання робіт на замовлення клієнта.

Залежно від періоду на який здійснюється складання плану аудиту, планування класифікують на стратегічне, поточне й оперативне (табл. 5.1).

Результат стратегічного планування виду діяльності відображається у Стратегії діяльності Аудиторської палати України, яка полягає у забезпеченні:

- зростання ринку аудиторських послуг;
- цінності суб'єктів аудиторської діяльності та сертифіката аудитора;
- ролі професійних громадських організацій та об'єднань у розвитку аудиторської діяльності.

На рівні аудиторської фірми визначається стратегія:

- на пряму діяльності – формування ресурсів та їх ефективне використання для забезпечення успішної діяльності на ринку аудиторських послуг;
- аудиторської перевірки – забезпечення надання якісної послуги.

Таблиця 5.1

Планування у сучасному аудиті: види та характеристика

I. Планування аудиту як виду діяльності.	II. Планування на рівні аудиторської фірми: II.1. Планування аудиту як на пряму діяльності аудиторської фірми. II.2. Планування процесу окремої аудиторської перевірки, надання інших видів послуг, виконання робіт на замовлення клієнта.
1	2
Стратегічне планування	
Визначення стратегічних цілей аудиторської діяльності, складання стратегічного плану розвитку аудиторської діяльності. Внесення коригувань до стратегічного плану відповідно до змін у зовнішньому та внутрішньому середовищі	1. Визначення стратегічних цілей розвитку аудиторської фірми, надання якісних аудиторських послуг відповідно до МСА з дотриманням кодексу етики. 2. Визначення стратегії окремої аудиторської перевірки, надання інших видів послуг, виконання робіт на замовлення клієнта
Поточне планування	
Розробка поточних планів на тактичному рівні за напрямками розвитку аудиту для забезпечення досягнення стратегічних цілей. Розробка завдань, визначення ресурсів і термінів їх виконання. Розгляд пропозицій з внесення змін та доповнень до планових завдань, відповідно до змін у зовнішньому та внутрішньому середовищі. Розробка пропозицій щодо коригування стратегії аудиторської діяльності, відповідно до змін у зовнішньому та внутрішньому середовищі.	1. Розробка поточних планів на тактичному рівні аудиторської фірми за напрямками: контроль якості, аудит, огляд, іншого надання впевненості та супутніх послуг з визначенням ресурсів. Розробка пропозицій щодо коригування стратегії розвитку аудиторської фірми, відповідно до змін у зовнішньому та внутрішньому середовищі. 2. Розробка завдань, поточних планів для досягнення стратегічних цілей за напрямками окремої аудиторської перевірки, визначення ресурсів і термінів виконання на рівні керівника групи.

1	2
Оперативне планування	
Деталізація заходів, розробка оперативних планів по забезпеченню виконання завдань АПУ та її комітетів – окремих ланок на короткі проміжки часу (місяць, декаду, робочий тиждень, день), розробка пропозицій з внесення змін та доповнень до планових завдань поточного планування, відповідно до змін у зовнішньому та внутрішньому середовищі	<p>1. Деталізація заходів для забезпечення виконання поточних планів розвитку аудиторської фірми за напрямками: контроль якості, аудит, огляд, іншого надання впевненості та супутніх послуг з визначенням термінів виконання.</p> <p>2. Визначення аудиторських процедур та формування аудиторських доказів виконавцями аудиторської перевірки, із зазначенням термінів їх виконання. Розробка пропозицій з внесення змін та доповнень до планових завдань поточного планування, відповідно до змін у зовнішньому та внутрішньому середовищі проведення, аудиту.</p>

Стратегічне планування передбачає розробку планів на період не менш як на 5 років, коригування стратегічних цілей та внесення змін та доповнень до нього.

Стратегічне планування є актуальним на всіх організаційних рівнях аудиторської діяльності й здійснюється суб'єктами планування – керівництвом вищого рівня:

- Аудиторською палатою України щодо стратегії аудиту як виду діяльності;
- аудиторської фірми – стратегії її діяльності та стратегії окремої аудиторської перевірки).

Стратегія діяльності Аудиторської палати України на період 2012-2017 рр. наведена у **Додатку 9**.

Формування стратегії розвитку аудиторської фірми, формування компетентного колективу висококваліфікованих керівників та фахівців з аудиту є однією із важливих умов ефективного управління підприємницькою структурою, діяльність якої характеризується високим ступенем ризику та зумовлює потребу у здатності швидко

адаптуватись до змін зовнішнього середовища. Зазначене обумовлює дотримання концепції формування такої стратегії розвитку, яка дозволяє забезпечити досягнення конкурентних переваг у ринковій сфері.

Стратегія розвитку компанії повинна враховувати ступінь зв'язку із стратегією розвитку галузі.

Організаційно-методологічна робота аудиторських компаній має безпосередній вплив на якість наданих аудиторських послуг та, як наслідок, на досягнення мети та здійснення функції аудиту.

Організація аудиторського процесу залежить від рівня підготовленості до особливостей управління ним керівництва аудиторської фірми. У процесі управління виділяють такі домінуючі професійні цінності: професіоналізм співробітників, їх практичний досвід, чесність, незалежність, об'єктивність, зацікавленість в якості послуг.

З метою підвищення ефективності управління діяльністю компанії створюють колегіальний орган – наприклад Координаційну раду. Координаційна Рада повідомляє співробітників аудиторської фірми про прийняті рішення, процедури виконання прийнятих рішень, розглядає проблемні питання подальшого розвитку фірми в цілому тощо. До складу Координаційної Ради входять: головний партнер аудиторської фірми (генеральний директор), його заступники, керівники окремих департаментів (підрозділів).

Невід'ємною складовою професійного розвитку аудиторської фірми є проведення для співробітників внутрішніх семінарів, заходів учбово-методичного характеру. Керівництво аудиторської фірми може виступати як в якості лекторів, так і в якості слухачів.

Для підвищення якості наданих професійних послуг в аудиторській фірмі створюють департаменти (підрозділи): консультативно-методичний, відділ методології та стандартів аудиторської фірми тощо.

Розробка внутрішніх стандартів аудиторської фірми є складовою організаційного механізму, де розглядають перспективні завдання аудиторської фірми, що відповідають стратегії її розвитку.

Загроза недосягнення мети розвитку бізнесу середніх за обсягами діяльності аудиторських фірми виникає із-за недостатності власних ресурсів для вирішення всіх напрямів розвитку. Доцільно здійснювати об'єднання наявних потенціалів (кадрових, матеріально-технічних, технологічних) для спрямування на окремо обраних найважливіших напрямках розвитку. Головною метою такого об'єднання є збільшення доходності кожного партнера шляхом зміцнення позиції на ринку під

єдиним товарним знаком, розширення клієнтської бази та надання більш розширеного спектра послуг, гарантованої якості.

Приклад стратегії діяльності аудиторської фірми наведено у **Додатку 10**.

МСА 300 «Планування аудиту фінансової звітності» визначено, що аудитор повинен використовувати такі питання для визначення загальної стратегії аудиту:

- галузеві вимоги до звітності та очікуваний обсяг аудиту;
- характер контролю між материнською компанією та її дочірніми підприємствами, відокремленими підрозділами або підконтрольними суб'єктами господарювання;
- обсяг перевірки об'єктів аудиту іншими аудиторами;
- характер сегментів, що підлягають аудиту;
- необхідність перерахунку валюти для фінансової інформації, що підлягає аудиту;
- очікуване використання аудиторських доказів, отриманих під час виконання попередніх завдань з аудиту, наприклад доказів стосовно процедур оцінки ризиків і тестів стосовно дієвості системи внутрішнього контролю;
- вплив інформаційних технологій на аудиторські процедури тощо.

Стратегічне планування окремої аудиторської перевірки визначає необхідний для забезпечення якості результатів обсяг ресурсів, порядок їх використання та управління ними. Визначена стратегія аудиторської перевірки є основою для розробки поточного плану аудиту, складові якого спрямовано на вирішення завдань з метою досягнення цілей аудиту, які в ній визначені.

Основними етапами розробки стратегії аудиторської перевірки є:

- узгодження умов завдання;
- формування попередньої думки щодо суттєвості та ризику;
- розуміння бізнесу клієнтів;
- огляд системи бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю, ідентифікація важливих ділянок аудиту;
- Визначення характеру, часу та обсягу аудиторських процедур, затвердження робочої групи.

Документація загальної стратегії аудиту є реєстрацією основних рішень, які вважаються необхідними для належного планування аудиту та надання інформації про важливі питання аудиторській групі із завдання аудиту.

Аудитор має визначити загальну стратегію аудиту, яка б встановлювала обсяг, час і напрям аудиту, а також спрямувала розробку плану аудиту. Встановлюючи загальну стратегію аудиту, аудитор повинен:

- а) ідентифікувати характеристики завдання, які визначатимуть його обсяг;
- б) встановити звітні цілі завдання для планування часу аудиту та характеру необхідного повідомлення інформації;
- в) розглянути чинники, які з погляду професійного судження аудитора є важливими для спрямування зусиль аудиторської групи із завдання;
- г) розглянути діяльність, що передує завданню, та якщо це є застосовним, чи є належними знаннями суб'єкта господарювання за результатами виконання інших завдань партнером із завдання;
- д) уточнити характер, час та обсяг ресурсів, необхідних для виконання завдання.

Основні складові процесу розробки загальної стратегії аудиту наведено на рисунку 5.1.

Планування окремої аудиторської перевірки – це процес, який надає можливість найбільш раціонально здійснити процес аудиту і одночасно зменшити ризик не виявлення найсуттєвіших моментів господарської діяльності клієнта.

Характер планування, деталізація планів та складність організації процесу планування аудиту залежить від галузевих особливостей, організаційної форми, розміру і виду діяльності підприємства, сформованого обсягу знань за результатами попереднього ознайомлення та вивчення аудитором особливостей ведення бізнесу клієнта.

Приклад стратегії аудиторської перевірки наведено у **Додатку 11**.

Поточне планування діяльності Аудиторської палати України з метою організаційного забезпечення роботи здійснюється на кожний рік.

План роботи Аудиторської палати України на рік наведено у **Додатку 12**.

Поточне планування аудиторської діяльності на рівні аудиторської фірми здійснюють за двома напрямками:

- планування аудиторської діяльності як одного із видів бізнесу для забезпечення реалізації стратегічного плану розвитку аудиторської фірми;
- планування аудиту та інших видів послуг як виконання робіт на замовлення суб'єкта господарської діяльності.

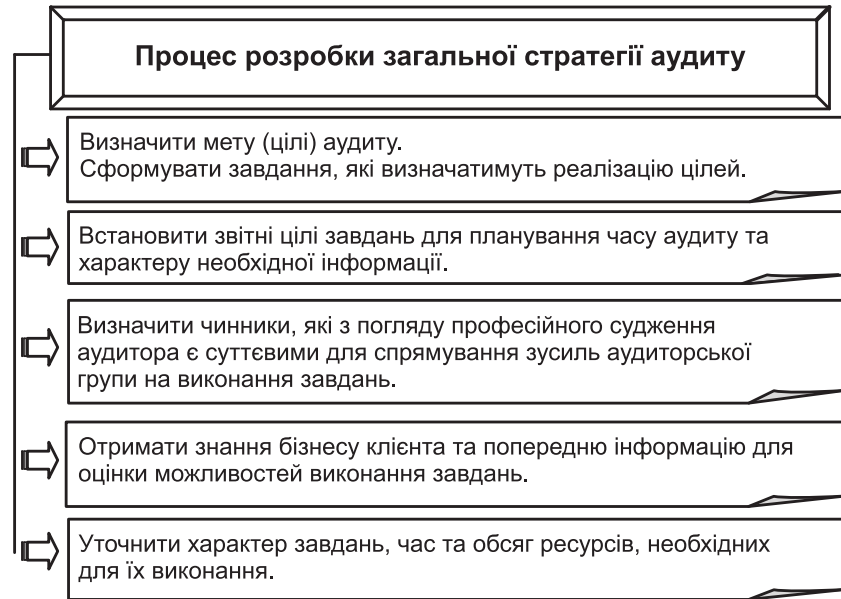


Рис. 5.1. Алгоритм розробки загальної стратегії аудиту

Поточне планування аудиторської діяльності як одного із видів бізнесу передбачає розробку деталізованого плану для досягнення визначеної цілі тобто конкретизацію довгострокових програм розвитку аудиторської фірми. Суб'єктами такого виду поточного планування є менеджерами вищої та середньої ланки управління аудиторської фірми. Окремо розробляється також План надання аудиторських послуг на рік (квартал).

Деталізоване поточне планування кожної окремої аудиторської перевірки передбачає розробку тактики реалізації обраної стратегії, розробку вказівок для забезпечення досягнення тактичних цілей у процесі реалізації стратегічного плану аудиту. Суб'єктами поточного планування кожної окремої аудиторської перевірки є керівник групи аудиторів, що визначений вищим управлінським персоналом аудиторської фірми для проведення аудиторської перевірки.

Приклад Плану аудиторської перевірки суб'єкта господарювання – товариства з обмеженою відповідальністю наведено у **Додатку 13**.

Оперативне планування передбачає деталізацію заходів для забезпечення виконання поточних планів за визначеними напрямками,

доповнення їх змісту з урахуванням змін зовнішнього та внутрішнього середовища функціонування. Суб'єктами оперативного планування кожного напрямку окремої аудиторської перевірки є аудитор, визначений керівником групи для проведення аудиторської перевірки за визначеним напрямком.

Планування аудиту допомагає вирішувати питання своєчасної ідентифікації професійних проблем, належно організувати виконання поточних завдань аудиту, вибирати персонал для формування аудиторської групи, що має відповідний рівень підготовки та компетентності, здійснювати ефективне управління та координацію їх роботи. Планування аудиту здійснюється з метою забезпечення належної уваги важливим напрямкам аудиторської перевірки, своєчасного виявлення, ідентифікації та вирішення потенційних проблем пов'язаних із ризиками аудиту, а також організації вирішення завдань з аудиту у визначений термін з належною якістю. Процес планування розглядається як невід'ємна частина процесу управління аудиторською діяльністю для досягнення цілей функціонування аудиту:

- на рівні регулятора аудиторської діяльності;
- окремої аудиторської фірми;
- аудиторської перевірки;
- захисту інтересів користувачів результатів аудиторських перевірок.

Розділ 5.2. Організація планування аудиторської перевірки

Поняття «організація» вживається у двох аспектах:

- 1) інституціональному, коли організація означає певну групу людей, які спільно досягають загальних цілей;
- 2) процесному, коли організація означає взаємодію людей між собою.

В обох випадках організація має дати відповіді на три ключові запитання:

- як згруповані працівники?
- хто для кого є керівником?
- хто і які завдання виконує?

Стосовно організації планування аудиторської перевірки можливо сформулювати таке визначення, що це одна із складових функцій управління, в межах якої здійснюється розподіл робіт між окремими аудиторами, які визначено для проведення окремої аудиторської перевірки у складі групи та узгодження їх діяльності для досягнення цілей та мети аудиту. Організацію планування аудиторської перевірки розглядають як процес всебічного впорядкування здійснення її етапів, встановлення послідовності та меж здійснення аудиту. Процес організації планування аудиту передбачає вибір, впорядкування, встановлення зв'язку та об'єднання в часі і просторі визначених складових, які забезпечують реалізацію завдань аудиторської перевірки.

У процесі планування реалізується ряд послідовних етапів, у межах яких проводиться попереднє ознайомлення з підприємством-клієнтом та сферою його бізнесу, врегулювання взаємовідносин із клієнтом підписанням договору на проведення аудиторської перевірки, оцінювання ризиків та суттєвості, визначення мети, завдань, аудиторських процедур, що будуть реалізовані у процесі перевірки.

Організація планування процесу аудиту включає три основних етапи:

- 1) попереднє планування аудиту (підготовчий етап);
- 2) підготовка і складання загального плану аудиту;
- 3) підготовка і складання програми аудиту.

На підготовчому етапі планування аудиторської перевірки формуються необхідні передумови планування процесу аудиту. На цьому етапі приймаються управлінські рішення на вищому рівні управління аудиторської фірми з таких питань:

- чи варто починати співпрацю з підприємством-замовником;
- чи є зрозумілими причини, які спонукали підприємство-замовника звернутися за послугами аудиторів;
- чи встановлено однакове розуміння керівництва підприємством та аудиторської фірми мети (цілей) аудиторської перевірки та результатів аудиторської перевірки.

Результатом підготовчого етапу є визначення вищим управлінським персоналом аудиторської фірми стратегії щодо:

- оцінки можливості проведення аудиту,
- оцінки обсягу (тривалість, вартість) майбутніх робіт,
- підготовка бази для поточного планування.

Для здійснення таких оцінок досягається розуміння в таких питаннях:

- а) бізнес підприємства, його організація, масштаб, надійність;
- б) дотримання принципу безперервності;
- в) стан бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю на підприємстві.

Для розуміння бізнесу підприємства-замовника проводиться вивчення впливу на визначення окремих складових стратегічного плану таких чинників:

- а) організаційно-правової форми і структури підприємства, організаційно-управлінської ієрархії;
- б) видів діяльності, продукції (товари, роботи, послуги), що виробляється (виконується, надається), специфіка галузі;
- в) організації і технології виробництва;
- г) вимог до персоналу, принципів оплати праці;
- д) дотримання чинного законодавства, у процесі прийняття рішень щодо здійснення господарських операцій.

Приклад Тестів ознайомлення з бізнесом клієнта наведено у **Додатку 14**.

За результатами тестування отримані дані з використанням вищезазначених тестів заносять до форми «Опис бізнесу підприємства» (**Додаток 15**).

У процесі реалізації стадії попереднього планування аудиторської перевірки доцільно враховувати всі особливості діяльності клієнта (підприємства) для подальшого формування та висловлення думки аудитора, в тому числі і стосовно безперервності діяльності.

Принцип безперервності діяльності передбачає, що підприємство продовжуватиме свою діяльність у досяжному майбутньому. Висловлення думки аудиторів щодо дотримання цього принципу підприємством-замовником аудиторської перевірки є надзвичайно важливою для таких користувачів аудиторської інформації, як кредитори, позикодавці, постачальники, покупці продукції підприємства, тобто для сторін, які є партнерами підприємства у питаннях фінансових і майнових відносин. Саме тому керівництву аудиторської фірми на стадії попереднього планування потрібно мати повну, об'єктивну та достовірну інформацію про ті чинники, які першочергово визначають вплив на формування судження аудиторів щодо дотримання цього принципу, а саме:

- а) показники рентабельності і ліквідності, динаміка їх зміни (чи не має місця різке погіршення цих показників);
- б) виконання у встановлені терміни фінансових зобов'язань;

- в) стан ринку збуту (чи не скорочується він);
- г) наявність нерегульованих розбіжностей з державними органами або іншими суб'єктами господарювання;
- д) плинність та ротація кадрів (чи не покидають фірму ключові співробітники).

Для отримання вищенаведеної інформації використовують дані Експрес-аналізу фінансової звітності (**Додаток 16**).

Від організації і стану системи бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю на підприємстві залежать:

- рівень аудиторського ризику (точніше, його складових – власного ризику та ризику контролю);
- обсяг перевірки (масштаб аудиту і послідовність застосування процедур аудиту);
- вартість перевірки (необхідність залучення більш кваліфікованих аудиторів або відсутність такої необхідності) й ін.

Тому у процесі реалізації попереднього етапу планування вивчають такі першочергові чинники, що впливають на організацію і стан бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю:

- а) форма ведення обліку, ступінь його автоматизації;
- б) структура бухгалтерської служби, організація роботи бухгалтерії;
- в) стан облікової документації (повнота, систематизація і т. ін.);
- г) склад і якість організаційно-розпорядчої документації, що регламентує діяльність бухгалтерії (наказ про облікову політику, положення про документообіг, робочий план рахунків, посадові інструкції);
- г) організація роботи з нормативно-довідковою літературою;
- д) участь головного бухгалтера в процесі здійснення господарських операцій, бюджетування, податкового планування і т. д.

На етапі попереднього планування застосовуються використовуються такі процедури аудиту:

- аналітичні;
- спостереження,
- огляд,
- опитування,
- анкетування,
- тестування,
- запити.

Оцінка системи бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю підприємства з метою оцінки аудиторського ризику здійснюється аудитором на основі відповідних тестів (**Додаток 17**).

Джерелами отримання інформації про підприємство-замовника, його бізнес, стан бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю є:

- засновницькі і реєстраційні документи;
- наказ про облікову політику;
- фінансова звітність, реєстри бухгалтерського обліку;
- контракти (договори) на постачання продукції, виконання робіт, надання послуг;
- результати огляду підприємства, його виробничих та офісних приміщень;
- результати співбесід та переговорів з вищим управлінським персоналом, головним бухгалтером, працівниками підприємства; результати спостереження за виробничим процесом; результати перевірок, проведених раніше (іншою аудиторською фірмою, податковою інспекцією).

За результатами вивчення стану бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю, в тому числі і з використанням тестів заповнюють Опис системи бухгалтерського обліку (**Додаток 18**) та Опис системи внутрішнього контролю (**Додаток 19**).

Важливість етапу попереднього планування у його стратегічному значенні є, перш за все, оцінка можливості проведення аудиту підприємства-замовника. Відмова від проведення аудиторської перевірки обумовлюється ґрунтовним сумнівом керівництва аудиторської фірми у чесності, сумлінності, надійності потенційного підприємства-замовника. Подібні сумніви можуть базуватися на результатах оцінки платоспроможності, дотримання законодавчих і нормативних актів, виявленого навмисного зменшення розміру чистих активів з метою проведення процедури банкрутства і т. ін.

Наступним за важливістю етапу попереднього планування є стратегічна оцінка обсягу (витрат часу аудиторів, тривалості надання послуг) і вартості робіт. Зазначена оцінка узгоджується з підприємством – замовником аудиторської перевірки у процесі переговорів.

Ознайомлення з фінансово-господарською діяльністю підприємства-замовника, збір загальних, відомостей про підприємство надає можливість формування адекватного визначення мети (цілей) аудиторської перевірки. Лише володіння достатніми знаннями про особливості галузі, бізнесу підприємства-замовника, його місця та

положення у розвитку галузі, уявлення про економічні умови функціонування підприємства забезпечує ефективність стратегічного планування аудиторської перевірки.

Доцільно проаналізувати вплив на бізнес підприємства змін у чинному законодавстві. Знання основних економічних чинників, під впливом яких знаходиться бізнес підприємства-замовника, дозволяє зробити різноманітні прогнози, пояснити ті або інші операції підприємства-замовника.

У процесі планування певну спрямованість аудиторської перевірки надає галузева інформація. Важливим є врахування значних галузевих змін, співвідношення розвитку або скорочення ділової активності підприємства-замовника відповідно до динаміки в галузі, впливу до циклічних коливань, надійності джерел сировини на розвиток галузі. Своєчасному виявленню можливих проблем, пов'язаних з аудиторською перевіркою, сприяє інформація про конкурентне середовище, в якому функціонує підприємство-замовник. Необхідно детально вивчити практику обліку, прийняту в цій галузі, і розглянути питання про використання нетипової для галузі системи бухгалтерського обліку.

Визначення дії вказаних, чинників у минулому і прогноз на майбутні періоди є інструментом виявлення, що вимагають особливої уваги статей фінансової звітності для оцінки доцільності і правомочності облікових операцій. Якщо аудиторська фірма працює з підприємством-замовником протягом декількох років, слід звернути увагу на зміни згаданих чинників і провести зіставлення з попередніми періодами. Подібні зміни можуть як понизити рівень аудиторського ризику, так і підвищити вірогідність виникнення істотних помилок.

Необхідність розуміння суб'єкта господарювання є одним з основоположних аспектів аудиторської перевірки у відповідності до МСА 315 «Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвих викривлень через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища». Це розуміння, зокрема, визначає обсяги завдання, в межах якого аудитор планує перевірку і застосовує професійне судження щодо оцінки ризиків суттєвого викривлення у фінансових звітах і визначає відповідні заходи щодо цих ризиків в ході аудиторської перевірки.

Приклад тестів оцінки ризиків та суттєвості можливих викривлень наведено у **Додатку 20**.

За результатами здійсненої ідентифікації, оцінки ризиків суттєвих викривлень через розуміння суб'єкта господарювання і його

середовища уточнення обсягів завдання здійснюється розрахунок для визначення Попередньої оцінки аудиторського ризику (**Додаток 21**) та Попередньої оцінки суттєвості (**Додаток 22**).

На етапі попереднього планування аудиторська фірма оцінює можливість проведення аудиту. Якщо вона вважає проведення аудиту за можливе, то готує лист-зобов'язання на проведення аудиту.

За результатами узагальнення всієї отриманої інформації та узгодження положень стосовно вищенаведеного укладається договір на надання аудиторських послуг із зазначенням у ньому всіх суттєвих умов, уточнюється склад та формується робоча група аудиторів для проведення аудиторської перевірки.

Наступним етапом організації планування аудиту є підготовка і складання загального плану аудиту, який базується на даних отриманих аудитором про особливості діяльності суб'єкта господарювання та розробленій стратегії аудиту та аудиторської перевірки. План аудиту розробляється для зменшення аудиторських ризиків до прийнятної низького рівня та є більш деталізованим, порівняно із загальною стратегією аудиту. Приклад загального плану аудиту наведено у **Додатку 23**.

Алгоритм організації процедури планування аудиторської перевірки наведено на рис. 5.2.

Заключним етапом організації планування аудиту є підготовка і складання програми аудиту. При складанні плану та програми аудиту слід враховувати положення МСА 320 «Суттєвість при плануванні та проведенні аудиту» в якому наголошується на тому, що аудитор повинен визначити суттєвість на рівні фінансової звітності і аудитор застосовує судження щодо розміру викривлень, який вважатиметься суттєвим. Таке судження є основою для: визначення характеру, часу й обсягу процедур оцінки ризику; ідентифікації та оцінки ризиків суттєвого викривлення; визначення характеру, часу й обсягу подальших аудиторських процедур.

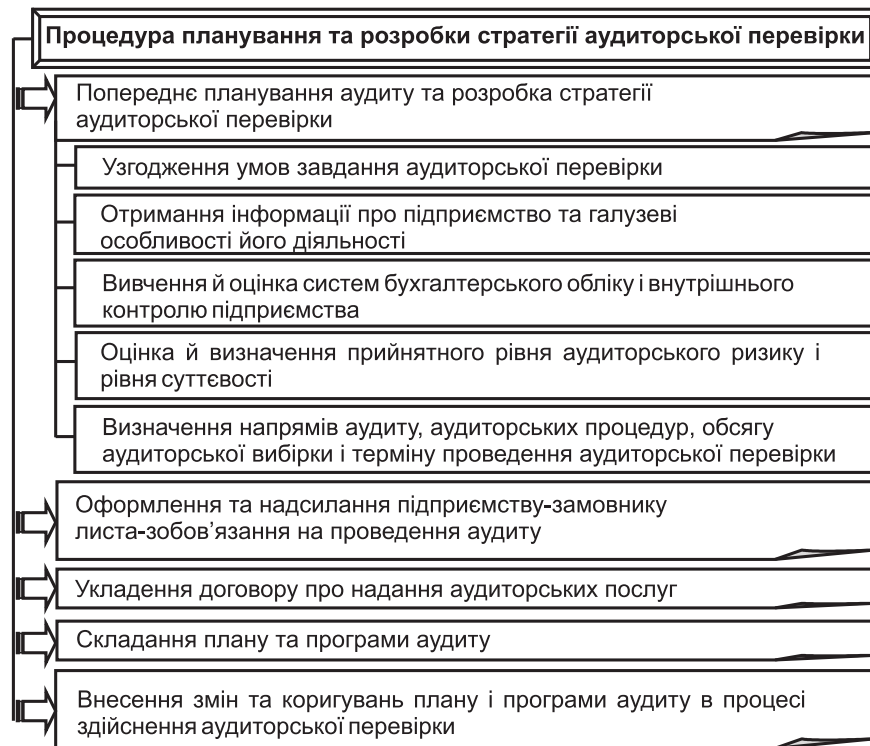


Рис. 5.2. Алгоритм організації процесу планування аудиторської перевірки

Розділ 5.3. Робочі документи з планування аудиту

Організація і планування аудиту повною мірою обумовлені внутрішніми проблемами підприємства. Аудитор повинен забезпечити перевірку достовірності інформації підприємства, збереження активів, відповідність вимогам законодавчих актів і норм, зменшення витрат на проведення внутрішнього контролю. У процесі планування аудиту з метою визначення повноти і своєчасності виконання запланованих аудиторських процедур використовується відповідна система документального забезпечення.

Відповідно до норм МСА 300 «Планування аудиту фінансової звітності» аудитор повинен включити в аудиторську документацію:

- а) загальну стратегію аудиту;
- б) план аудиту;
- в) будь-які важливі зміни, внесені під час виконання завдання аудиту, в загальну стратегію та план аудиту, а також причини внесення цих змін.

Крім того, аудитор у процесі планування аудиту розробляє робочу документацію до складу якої можна включити договір про надання аудиторських послуг, загальний план аудиту, робочу програму та інші документи, що складені аудитором з метою досягнення завдань аудиторської перевірки.

Загальна стратегія аудиту може бути задокументована у вигляді меморандуму, де описано ключові рішення щодо загального обсягу, часу та проведення процедур. Загальна стратегія та план аудиту повинні коригуватись та змінюватись у міру необхідності під час виконання аудиторської перевірки.

План аудиту передбачає характер, час та обсяг аудиторських процедур, які будуть виконуватись членами групи з виконання завдання з метою отримання достатніх та відповідних аудиторських доказів для зменшення аудиторського ризику до прийнятно низького рівня.

Загальний плану аудиту розробляється таким чином, щоб в ньому визначався час проведення кожної конкретної аудиторської процедури. У плані повинен відображатись перелік і обсяг виконаних робіт, строки виконання, процедури, що здійснюються аудитором.

План аудиту є більш детальним, ніж загальна стратегія аудиту, оскільки він включає характер, час та обсяг аудиторських процедур, які будуть виконувати члени аудиторської групи із завдання.

Якщо порівнювати процес вироблення загальної стратегії аудиту з процесом складання плану аудиторської перевірки, то план є більш деталізованим. План аудиторської перевірки повинен включати такі елементи:

- опис характеру, терміну та обсягу запланованих процедур оцінки ризиків, які є достатніми для оцінки ризиків істотних викривлень інформації;
- опис характеру, терміну та обсягу запланованих подальших процедур оцінки ризиків на рівні тверджень для кожного істотного класу операцій, залишків за рахунками, розкриття інформації у фінансових звітах;
- інші аудиторські процедури, які потрібно виконати під час виконання завдання;

- очікувані оцінки аудиторського ризику;
- визначення важливих напрямів перевірки;
- встановлення індикаторів істотності для цілей аудиторської перевірки;
- можливість істотних викривлень інформації, у тому числі за попередні періоди;
- виявлення складних ділянок у бухгалтерському обліку;
- можливі зміни обсягу робіт на конкретних ділянках аудиту;
- характер, обсяг і час управління та нагляду над членами групи аудиту за виконанням поставлених завдань;
- порядок залучення до аудиторської перевірки експертів з інших структурних підрозділів;
- кількість об'єктів перевірки;
- вимоги до персоналу;
- характер і терміни надання звіту про перевірку керівництву та суб'єкта перевірки.

Одним із етапів планування аудиту є розробка форм робочих документів аудитора, у яких аудитор фіксує процес планування аудиту, підготовку до перевірки, заплановані до застосування прийоми і способи контролю, тести, отриману інформацію і узагальнені результати та сформовані відповідним чином висновки. До робочих документів аудитора заноситься інформація, необхідна для ефективної організації, проведення та узагальнення результатів аудиту.

Форма і зміст робочої документації планування – предмет відповідного внутрішньофірмового стандарту аудиторської фірми. Робочі документи підготовчого етапу планування аудиту мають містити таку інформацію (табл. 5.2).

Програма аудиту – це документ, що містить перелік завдань у визначеній послідовності їх виконання, з використанням результатів за якими отримують достатні та надійні аудиторські докази, що забезпечує досягнення мети аудиторської перевірки, яка визначена у процесі стратегічного планування визначеного підприємства-клієнта.

Значення програми аудиту полягає в тому, що за її допомогою чітко встановлюється мета і відповідні завдання аудиторської перевірки, прописується перелік процедур та методів аудиту, окреслюється коло інструкцій для групи аудиторів та заходів контролю за якісним рівнем виконання обов'язків.

Для розробки програм використовують стандартні аудиторські програми, листи контролю здійснення процедур аудиторської пере-

Таблиця 5.2

Робочі документи підготовчого етапу планування аудиту

№ з/п	Назва розділу	Характеристика
1	2	3
1	Загальні відомості про підприємство	Організаційно правова (форма; повне найменування; скорочене найменування; основні засновники (акціонери); відомості про управлінський персонал (керівник, фінансовий директор, головний бухгалтер); юридична адреса; фактична адреса; дата державної реєстрації; наявність відокремлених підрозділів, дочірніх підприємств; відкриті рахунки в установах банків
2	Відомості про бізнес підприємства і дотримання ним принципу безперервності	Види діяльності, наявність ліцензій (патентів, сертифікатів, свідоцтв, дозволів); організаційна структура управління (схема); номенклатура реалізованої готової продукції, послуг, товарів; основні замовники; основні постачальники; основні типи фінансово-господарських операцій; наявність складних та нестандартних фінансово-господарських операцій; дотримання чинних нормативно-законодавчих актів при здійсненні фінансово-господарських операцій; чисельність персоналу; ротація кадрів; застосовані форми оплати праці; наявність простроченої кредиторської заборгованості; наявність не врегульованих розбіжностей у думках (з державними органами, контролюючими органами, суб'єктами господарювання); стан ринку збуту продукції, послуг, товарів; притаманні види підприємницьких ризиків; основні показники фінансової звітності в динаміці (обсяг реалізації, прибуток (збиток), валюта балансу, дебіторська заборгованість, кредиторська заборгованість)

Продовження табл. 5.2

3	Відомості про стан бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю	Форма ведення бухгалтерського обліку, ступінь автоматизації; організація бухгалтерської служби (схема); відомості про головного бухгалтера (освіта, стаж роботи (в т. ч. на цьому підприємстві), підвищення кваліфікації); чисельність і кваліфікація робітників бухгалтерської служби (з розподілом обов'язків); наявність організаційно-розпорядчої документації (наказ про облікову політику, положення про документообіг; робочий план рахунків, посадові інструкції і т. ін.); обсяг облікової документації та її стан; оцінка стану внутрішнього контролю (за аналогією з дослідженням системи бухгалтерського обліку)
4	Інші відомості	Отриманні шляхом опитування (анкетування, тестування, інтерв'ю) співробітників підприємства та третіх сторін (покупців, постачальників, установ банків, контролюючих органів, колишніх посадових осіб підприємства) огляду (обстеження, спостереження) підприємства та технологічним циклом. Визначення рівня суттєвості, оцінка ризиків.
5	Оцінка орієнтовного обсягу аудиту фінансової звітності	Витрати часу аудитором, тривалість перевірки, кількісний склад робочої групи (в т. ч. залучених фахівців), витрати, які збільшують вартість, аудиту (наприклад, витрати на відрядження), орієнтовна вартість аудиту
6	Узгодження з підприємством вартості аудиту та термінів його проведення, оформлення та підписання договору на надання аудиторських послуг	

вірки, які розробляються аудиторською фірмою. Стандартні аудиторські програми є власними розробками фахівців аудиторської фірми, які розроблені з використанням накопиченого професійного досвіду виконання різних видів робіт і тому є своєрідним ноу-хау кожної окремої аудиторської фірми.

У процесі підготовки програми аудиту по виконанню робіт по укладеному договору доцільно враховувати такі складові:

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

Програма аудиту, як і інші документи, що формуються у процесі планування аудиторської перевірки, є одним із інструментів, які забезпечують якість наданих професійних послуг, а також зменшення ризику не виявлення суттєвих помилок.

Приклад програми аудиту витрат виробництва наведено у табл. 5.3.

Записи і висновки аудитора за кожним розділом аудиторської програми фіксуються у робочих документах аудитора та є фактографічним матеріалом процесу планування аудиторської перевірки.

Приклади.

Приклад 1. Керівник аудиторської фірми доручив працівнику пояснити асистентам та керівникам аудиторських груп важливість для аудитора отримання знань про бізнес клієнтів. Необхідно надати повну відповідь на такі питання:

- а) для яких питань аудиторської перевірки важливим є знання бізнесу клієнта;
- б) які попередні відомості про клієнта повинен одержати аудитор перед прийняттям завдання та в ході планування аудиторської перевірки.

Відповіді:

- а) аудитор повинен проаналізувати, як особливості бізнесу клієнта впливають на звітність у цілому, і чи узгоджуються

Таблиця 5.3
Програма аудиту витрат виробництва

№	Аудиторські процедури	Якісні аспекти	Індекс робочого документа	Виконавець	Приймітки
1	2	3	4	5	6
Матеріальні витрати					
1	Визначити який із методів оцінювання запасів застосовується на підприємстві та виявити, за якими цінами списуються матеріальні цінності на виробництво	a, i, f	РД-1	Іванів І.І.	
2	Здійснити перевірку первинних документів, на підставі яких відбувається відпуск матеріалів на виробництво	a, c	РД-2	Іванів І.І.	
3	Здійснити перевірку правильності відображення списання матеріалів на виробництво на рахунках бухгалтерського обліку	a, d, f	РД-3	Іванів І.І.	
Витрати на оплату праці					
4	Встановити наявність інформації про працівника (дату зарахування на роботу, присвоєння кваліфікації, умови оплати праці) для подальшої перевірки нарахування та виплати заробітної плати	c, d	РД-4	Петрів П.П.	
5	Здійснити перевірку нарахування заробітної плати працівників, які прийняті на роботу на умовах погодинної оплати	i, f	РД-5	Петрів П.П.	
6	Здійснити перевірку нарахування заробітної плати працівників, які прийняті на роботу на умовах відрядної форми оплати праці	i, f	РД-6	Петрів П.П.	

Тема 5.
Продовження табл. 5.3

7	Здійснити перевірку правильності сукупних нарахувань, утримань і виплат заробітної плати	d, i, f	РД-7	Петрів П.П.	
8	Здійснити перевірку аналітичного обліку заробітної плати	d, f	РД-8	Петрів П.П.	
9	Здійснити перевірку синтетичного обліку нарахування та виплати заробітної плати	d, f	РД-9	Петрів П.П.	
10	Перевірити відповідність інформації про нарахування та виплату заробітної плати, яка відображена у первинних документах, реєстрах бухгалтерського обліку, Головної книзі	a, d, f	РД-10	Петрів П.П.	
Незавершене виробництво					
11	Вивчити особливості організації і технології виробництва і визначити їх вплив на метод оцінювання незавершеного виробництва	d, f	РД-11	Іванів І.І.	
12	Здійснити перевірку правильності оцінки незавершеного виробництва	d	РД-12	Іванів І.І.	
13	Здійснити перевірку правильності відображення незавершеного виробництва на рахунках бухгалтерського обліку	i, f	РД-13	Іванів І.І.	
Нарахування амортизації (знос)					
14	Визначити за яким методом здійснюється нарахування амортизації основних засобів	f	РД-14	Петрів П.П.	
15	Здійснити перевірку правильності групування основних засобів	d	РД-15	Петрів П.П.	
16	Здійснити перевірку правильності застосування норм та складання розрахунку нарахування амортизації	j	РД-16	Петрів П.П.	

дані цієї звітності з уявленням та знанням аудитора про цю діяльність. Це необхідно йому для того, щоб установити обсяг, характер і види діяльності клієнта, що безпосередньо впливає на обсяг і зміст аудиторської перевірки і тим самим дозволяє правильно спланувати аудиторську перевірку. Одержання необхідних знань про бізнес є безперервним і сукупним процесом збирання й оцінювання інформації та співвіднесення набутих знань з аудиторськими доказами та інформацією на всіх стадіях аудиторської перевірки.

- б) Основні відомості про клієнта, які повинен одержати аудитор перед прийняттям завдання та в ході планування аудиторської перевірки: загальні економічні фактори; галузеві питання, пов'язані з умовами, що впливають на бізнес замовника; питання, пов'язані з досліджуваним суб'єктом господарювання; управління і структура власності; діяльність суб'єктів; продукція, ринки, постачальники, витрати, виробнича діяльність; характер господарської діяльності (виробництво, оптова торгівля, фінансові послуги, імпорту, експорт); місце розташування виробничих приміщень, складів, офісів; працівники; продукція (послуги) і ринки; важливі постачальники товарів і послуг; товарно-матеріальні запаси; франшизи, ліцензії, патенти; важливі статті витрат; дослідження і розробки; активи, зобов'язання та операції в іноземній валюті за грошовими одиницями; фінансові показники-фактори, що стосуються фінансового стану і прибутковості суб'єкта господарювання; умови, відповідно до яких складається звітність – зовнішні фактори, які впливають на управлінський персонал у процесі підготовки фінансових звітів; законодавство.

Приклад 2. Аудиторська фірма «Аудит-омега» отримала листа-пропозицію від голови правління підприємства основним видом діяльності якого є продаж паливо-мастильних матеріалів, щоб провести аудиторську перевірку в частині достовірності інформації про обсяги отриманого та реалізованого палива.

Необхідно розробити план аудиторської перевірки та скласти програму аудиту по перевірці операцій з надходження та реалізації палива та паливо-мастильних матеріалів.

Відповіді:

ПЛАН АУДИТОРСЬКОЇ ПЕРЕВІРКИ

№	Найменування аудиторських процедур	Термін перевірки	Назва документів, що надані до перевірки	Обсяг перевірки	Виконавець
1	Ознайомлення з діяльністю підприємства	01.02.12	Статут, наказ про облікову політику підприємства	Суцільна	Іванов В.В.
2	Розрахунки з покупцями і замовниками	04.03.12-20.03.12	Накладні, акти прийнятих робіт(послуг), податкові накладні, товарно-транспортні накладні(ТМ-1), товарні накладні, вексель, комерційні документи, розрахунки бухгалтерії про наявність курсових різниць.	Вибіркова	Іванов В.В.
3	Розрахунки за виданими авансами	01.04.12.-30.04.12	Платіжні документи, в яких міститься посилення на укладений договір	Суцільна	Семенов С.І.
4	Виробничі запаси	05.05.12-02.06.12	Накладні, акти прийнятих робіт (послуг), податкові накладні, товарні накладні	Суцільна	Семенов С.І.
5	Розрахунки за нарахованими доходами	03.06.12-04.07.12	Рахунки бухгалтерії, ПКО, виписки банку	Суцільна	Іванов В.В.
6	Розрахунки за відшкодування завданих збитків	06.07.12-08.08.12	Протокол засідання інвентаризаційної комісії, наказ керівника	Вибіркова	Іванов В.В.
	Підготовка аудиторського звіту та аудиторського висновку	05.08.12-12.09.12	Робочий документ аудитора	Суцільна	Іванов В.В.

№	Перелік аудиторських процедур	Виконавець	Обсяг перевірки	При- мітки
1.	Звірка залишку палива та ПММ за даними головної книги з залишками в облікових регістрах	Семенов С.І.	Суцільна	
2.	Перевірка встановлення норм списання палива на підприємстві	Семенов С.І.	Суцільна	
3.	Перевірка формування первісної вартості палива та його надходження на склад	Семенов С.І.	Вибіркова	
4.	Перевірка дотримання норм списання палива та ПММ	Семенов С.І.	Вибіркова	
5.	Перевірка дотримання строків, порядку, документального оформлення та відображення в обліку результатів інвентаризації палива та ПММ	Семенов С.І.	Вибіркова	
6.	Перевірка документального оформлення та опрацювання подорожніх листів	Семенов С.І.	Вибіркова	
7.	Перевірка документального оформлення і відображення у бухгалтерському обліку своєчасності оприбуткування та списання палива та ПММ	Семенов С.І.	Вибіркова	
8.	Перевірка термінів використання та порядку списання залишків палива за попередні звітні періоди	Семенов С.І.	Вибіркова	
9.	Порівняння первинних документів із записами карток складського обліку з метою виявлення не оприбуткування або необрунтованого списання МПП на витрати	Семенов С.І.	Вибіркова	
10.	Зустрічна перевірка порівняння записів у документах, що зберігаються в різних місцях (на складі, в цеху, в бухгалтерії, у відділі постачання)	Семенов С.І.	Вибіркова	
11.	Оформлення окремим документом порушень при дослідженні документів, операцій та записів	Семенов С.І.	Вибіркова	

Тести для самоперевірки.

1. Одним із питань, які аудитор може не розглядати під час визначення загальної стратегії аудиту є:

- А) галузеві вимоги до звітності;
- Б) причини виникнення конфліктів між підприємством-замовником та контрагентами;
- В) результати попередніх аудитів;
- Г) характер, час та обсяг ресурсів.

2. Результатом попереднього планування аудиторської перевірки є:

- А) прийняття рішення про укладання договору про надання аудиторських послуг;
- Б) складання програми аудиторської перевірки;
- В) встановлення необхідності проведення аудиту;
- Г) оцінка можливості проведення аудиту у підприємства-замовника.

3. Документом, який містить реєстрацію запланованих часу та обсягу процедур, оцінки ризиків і подальших аудиторських процедур є:

- А) програма аудиту;
- Б) загальна стратегія аудиту;
- В) план аудиту;
- Г) робочий документ аудитора.

4. Суттєвість стосується звітності щодо якої:

- А) є зауваження у попередніх аудиторських висновках;
- Б) аудитор надає звіт;
- В) існує невпевненість у достовірності показників, що в ній наведені;
- Г) правильна відповідь відсутня.

5. Стратегія аудиторської перевірки може бути задокументована у вигляді:

- А) програми аудиту;
- Б) внутрішньофірмового стандарту;
- В) меморандуму;
- Г) наказу аудиторської фірми.

Відповіді: 1Б, 2Г, 3В, 4Б, 5В.



ТЕМА 6. АУДИТОРСЬКІ ДОКАЗИ

Розділ 6.1. Аудиторські докази

Словник.

Аудиторські докази – інформація, що використовує аудитор під час формулювання висновків, на яких ґрунтується аудиторська думка.

Достатність аудиторських доказів – міра кількості аудиторських доказів.

Прийнятність аудиторських доказів – міра якості аудиторських доказів, тобто їх доречність та достовірність, для забезпечення підтвердження висновків, на яких ґрунтується аудиторська думка.

Облікові записи – початкові бухгалтерські записи та підтвердні записи (наприклад, чеки і записи електронних переказів коштів; рахунки-фактури; контракти; Головна і допоміжні книги, журнальні записи та інші коригування фінансової звітності, не відображені в офіційних журнальних записах; такі записи, як робочі та електронні таблиці, що підтверджують розподіл витрат, обчислення, звірки і розкриття інформації).

Докази – це свідчення, які констатують будь-який факт і є незаперечними.

Доказ складається з трьох частин:

- теза – положення, правильність якого треба обґрунтувати;
- основа доведення (аргумент) – судження, за допомогою яких доводиться теза;
- форма доведення (демонстрація) – способи логічного зв'язку між тезою й аргументами.

Аудиторські докази – це документально підтверджена інфор-

мація, зібрана під час виконання аудиту фінансової звітності, і яка використовується аудитором для формулювання висновків, на яких ґрунтується його думка.

Згідно з Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» саме бухгалтерський облік є підставою для складання фінансової та інших видів звітності. В свою чергу облікові записи робляться на підставі первинних документів. Отже до аудиторських доказів відноситься інформація, що міститься у первинних документах та облікових записах та інша інформація, що має значення для формулювання висновків аудитора та обґрунтування аудиторської думки.

Під обґрунтованістю аудиторських доказів слід розуміти тожність даних у первинних документах, облікових регістрах та фінансовій звітності тощо. Правильними є докази, що містять дані, перевірені аудитором формально, арифметично тощо.

Докази потрібні для того, щоб досягти мети аудиторської перевірки – зібрати та концентрувати судження на користь того, що, наприклад фінансова звітність замовника аудиту, об'єктивно відображає результати його господарської діяльності та не суперечить правилам по її складанню та розкриттю. Технологічно докази збираються згідно мети перевірки (Рис. 6.1).

Аудиторські докази класифікуються за такими ознаками: по наблизеності до реального факту (події), за джерелом одержання, за характером отримання, за ступенем надійності, за способом отримання (табл. 6.1).

Таблиця 6.1

Класифікація аудиторських доказів

№ з/п	Класифікаційна ознака	Види аудиторських доказів
1	2	3
1	по наблизеності до реального факту (події)	– безпосередні – опосередковані – раціональна аргументація
2	за джерелом одержання	– внутрішні – зовнішні – змішані
3	за характером отримання	– візуальні – документальні – усні

Продовження табл. 6.1

1	2	3
4	за ступенем надійності	– високої надійності – помірної надійності
5	за способом отримання	– отримані усередині суб'єкта господарювання; – отримані з незалежних джерел за межами суб'єкта господарювання

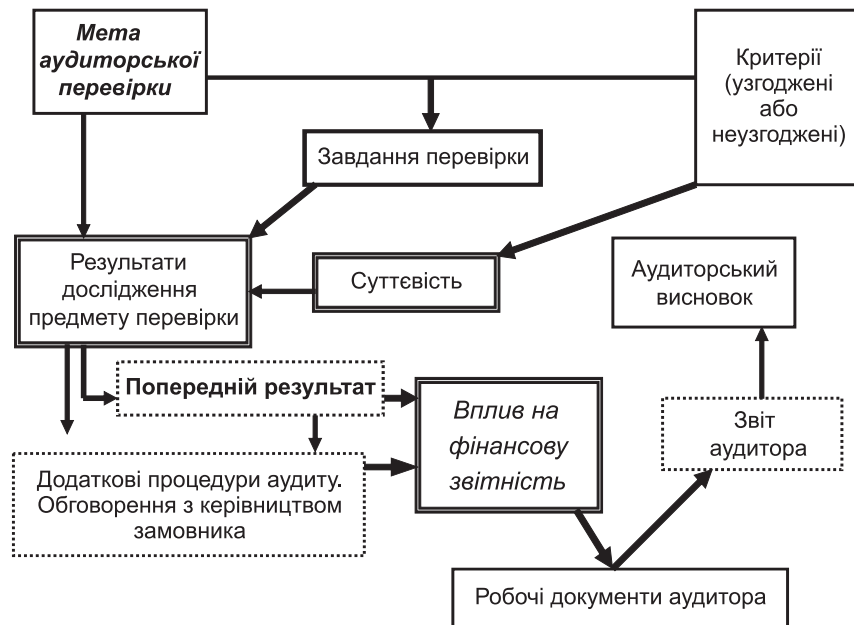


Рис. 6.1. Загальна схема формування доказової бази аудиторської перевірки

По наближеності до реального факту (події) докази поділити на три основні класи:

- безпосередні – засновані на реальному факті зареєстрованому самим аудитором. У цьому випадку сам доказ і є фактом, який вимагає даного доказу, наприклад аудитор перевіряє фактичну наявність запасів безпосередньо беручи участь в інвентаризації. Таким чином, безпосередній доказ саме по собі є фактом або подією.

- опосередковані – формується на основі факту, який відбувся до аудиторської перевірки. У цьому виді доказів потрібний опис факту події, наприклад, поставки запасів враховують опис поставок (договори на поставки, накладні), рахунки описують реалізацію. Таким чином, опосередкований доказ не буде фактом або явищем, а тільки описує їх. Більша частина документів, реєстрів, звітних форм, з якими зіткнувся аудитор, відносяться до даної категорії;
- раціональна аргументація – пояснення, яке застосовується до безпосереднього або опосередкованого доказу, тобто логічний доказ, що займає вагомe місце в процесі аудиту. Наприклад, право власності на об'єкти основних засобів, компенсація за використання особистого автотранспорту в службових цілях.

Найбільший вплив на формування думки аудитора здійснює безпосередній доказ, потім – опосередкований й лише потім – раціональна аргументація.

По джерелу одержання аудиторські докази поділяють на:

- внутрішні – інформація, отримана від підприємства-замовника;
- зовнішні – інформація, отримана від третіх осіб;
- змішані – інформація, отримана від підприємства-замовника і підтверджена зовнішнім джерелом.

Найцінніші й достовірні – зовнішні докази, менш цінні – змішані й, нарешті, внутрішні.

Аудиторські докази можуть бути отримані з документальних джерел; у ході усних опитувань персоналу клієнта й третіх осіб; при безпосередньому спостереженні аудитором за виконанням облікових і інших операцій на практиці. Тому, за характером отримання аудиторські докази доцільно поділити на візуальні, документальні та усні.

Аудиторські докази за ступенем надійності класифікуються на докази:

- високої надійності: зовнішні, отримані особисто аудитором, аудиторські докази у письмовій формі;
- помірної надійності: внутрішні, отримані від управлінського персоналу підприємства-замовника, аудиторські докази в усній формі.

По способу отримання докази в аудиті поділяють на докази:

- отримані з незалежних джерел за межами суб'єкта господарювання;
- отримані усередині суб'єкта господарювання, які, в свою чергу поділяються на докази, отримані безпосередньо аудитором (наприклад, у результаті спостереження за інвентаризацією) та докази, отримані опосередковано або на основі припущень (наприклад, через запити до управлінського персоналу про застосування заходів внутрішнього контролю).

Аудиторські докази більш переконливі, якщо вони отримані з різних джерел, мають різну змістовність й при цьому не суперечать один одному. саме таким чином забезпечується більш високий рівень впевненості порівняно з результатами розгляду аудиторських доказів окремо. І навпроти, якщо аудиторські докази, отримані з одного джерела, не відповідають доказам, отриманим з іншого джерела, то аудитор повинен визначити, які додаткові процедури необхідно провести для з'ясування причин такої невідповідності.

Аудитор повинен отримати достатні та відповідні аудиторські докази для того, щоб мати змогу сформулювати обґрунтовані висновки, на яких ґрунтується думка аудитора. Тобто, аудиторські докази повинні бути достатніми прийнятними

Достатність – міра кількості аудиторських доказів. На потрібну кількість аудиторських доказів впливають аудиторська оцінка ризиків суттєвого викривлення та якість таких аудиторських доказів. Достатність у кожному конкретному випадку визначають на основі оцінки системи внутрішнього контролю і аудиторського ризику. У будь-якій ситуації аудитор повинен бути впевнений, що зібрав достатню кількість доказів для складання об'єктивного й обґрунтованого висновку.

Прийнятність – міра якості аудиторських доказів, тобто їх до речність та достовірність, для забезпечення підтвердження висновків, на яких ґрунтується аудиторська думка.

На судження аудитора про те, що є достатнім та прийнятним аудиторським доказом, а відповідно й щодо достатності процедур, впливають наступні фактори:

- оцінка характеру й величини аудиторського ризику як на рівні фінансової звітності, так і на рівні залишку на рахунках бухгалтерського обліку або однотипних господарських операцій;

- характер систем бухгалтерського обліку й внутрішнього контролю, а також оцінка ризику застосування засобів внутрішнього контролю;
- суттєвість статті фінансової звітності, що перевіряється;
- досвід, придбаний під час проведення попередніх аудиторських перевірок;
- результати процедур аудиту, включаючи можливе виявлення шахрайства або помилок;
- джерело й достовірність інформації (Рис. 6.2).

Тобто, достатність та відповідність аудиторських доказів взаємозалежні. Однак отримання більшої кількості аудиторських доказів не може компенсувати їхню низьку якість.

Якість аудиторських доказів залежить від джерел їх отримання. В залежності від характеру аудиторської перевірки, її змісту та завдань, які висунуті суб'єктом господарювання, аудитор обирає відповідні джерела інформації.

До джерел отримання аудиторських доказів відносяться:

- дані первинних документів і звітів, у яких відображається основна інформація про господарські операції;
- облікові реєстри, де накопичується й узагальнюється ін-



Рис. 6.2. Чинники впливу на оцінку достатності та відповідності аудиторських доказів

- формація зі звітів та доданих до них первинних документів з погляду їхнього економічного змісту;
- головна книга, де відображаються залишки на початок і кінець звітної періоду та обороти за дебетом і кредитом відповідних рахунків;
 - фінансова звітність у складі: баланс, звіт про фінансові результати, звіт про рух грошових коштів, звіт про власний капітал, примітки до фінансової звітності;
 - інвентаризаційні матеріали (описи, порівнювальні відомості, розрахунки природного збитку);
 - статут, засновницькі документи, накази, розпорядження, договори, контракти, бізнес-плани, розрахунки, кошториси, калькуляції;
 - оперативна, статистична, податкова звітність;
 - матеріали перевірок і ревізій, проведених органами податкової служби, державної фінансової інспекції, органів статистики, установ банків та ін.;
 - матеріали внутрішньогосподарського контролю (внутрішнього аудиту);
 - дані документального і фактичного контролю, експертних перевірок, лабораторних аналізів, контрольних вимірювань, проведених за участю аудиторів;
 - письмові та усні заяви, пояснювальні й доповідні записки матеріально відповідальних та посадових осіб, суб'єктів підприємницької діяльності, замовників тощо.

На достовірність аудиторських доказів впливає їхнє джерело та характер. Достовірність залежить від конкретних обставин, за якими одержують аудиторські докази. Аудитор повинен дотримуватися правил визначення достовірності доказів (Рис. 6.3).

Аудиторські докази отримуються двома шляхами :

- здійснення процедур по суті – перевірки, виконані для отримання фактів суттєвих невідповідностей (викривлень, обману, помилки);
- тести на відповідність (тести контролю) – процедури для отримання доказів про відповідність та ефективність функціонування систем обліку та внутрішнього контролю.

При аудиті фінансової звітності необхідно отримати докази, які підтверджують, що фінансова звітність в усіх суттєвих аспектах від-



Рис. 6.3. Критерії достовірності аудиторських доказів

повідає застосованій концептуальній основі фінансової звітності. Тобто управлінський персонал робить твердження щодо визнання, оцінки, подання різних елементів фінансових звітів та розкриття пов'язаної з ними інформації.

Твердження, які слід використовувати аудиторам, за МСА поділяються на 3 категорії (Рис. 6.4).

Твердження мають, відповідно до МСА 500 «Аудиторські докази» наступний зміст (тал. 6.2).

Критерій існування звичайно можна підтвердити шляхом перевірки сальдо по рахунках бухгалтерського обліку. Наприклад, результати інвентаризації коштів у касі можуть служити підставою для одержання аудиторських доказів про наявність (існування) коштів на звітну дату.

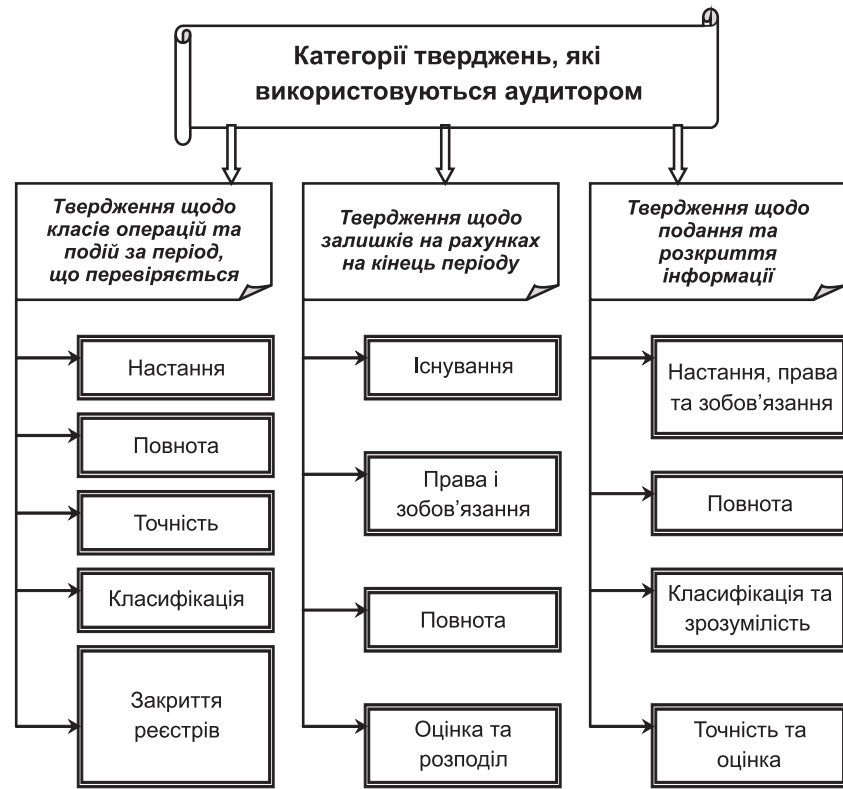


Рис. 6.4. Категорії тверджень управлінського персоналу, щодо достовірності подання фінансової звітності

Критерій прав і зобов'язань стосується юридичного оформлення активів і пасивів суб'єкта господарювання. Наприклад, пасиви, відображені в балансі, повинні підтверджуватися договорами, платіжними й товарними документами або іншими документами, що мають юридичну силу.

Критерій повноти реалізується в практичній діяльності аудитора досить складно, оскільки на основі перевірки сальдо й оборотів рахунків бухгалтерського обліку не можна з достатньою впевненістю судити про те, що всі господарські операції враховані. Як правило, підтвердження даного критерію пов'язане із установленням двох умов: чи всі операції, що підлягають обліку, відображено в регістрах бухгалтерського обліку; і чи всі включені в облікові реєстри сальдо й обороти в повному обсязі перенесені в фінансову звітність.

Таблиця 6.2

Зміст тверджень управлінського персоналу суб'єкта господарювання щодо фінансової звітності

Твердження щодо класів операцій та подій протягом періоду аудиту	Твердження щодо залишків на рахунках на кінець періоду	Твердження щодо подання та розкриття
настання – операції та події, які були зареєстровані, настали та пов'язані із суб'єктом господарювання;	існування – активи, зобов'язання та власний капітал наявні;	настання та права і обов'язки – події, операції та інші питання, інформація щодо яких була розкрита, настали і пов'язані із суб'єктом господарювання;
повнота – всі операції та події, які повинні реєструватися, були зареєстровані;	права та обов'язки – суб'єкт господарювання має або контролює права на активи, а зобов'язання є обов'язком суб'єкта господарювання;	повнота – всі розкриття інформації, які мали бути включені до фінансової звітності, включені;
точність – суми та інші дані, пов'язані із зареєстрованими операціями та подіями, були записані правильно;	повнота – всі активи, зобов'язання та власний капітал, які мають реєструватися, були зареєстровані;	класифікація та зрозумілість – фінансова інформація належно подана та описана, розкриття інформації також чітко сформульоване;
закриття реєстрів – операції та події були зареєстровані у відповідному обліковому періоді;	оцінка та розподіл – активи, зобов'язання та власний капітал включені до фінансової звітності у відповідних сумах, усі пов'язані з цим коригування щодо оцінки або розподілу належно зареєстровані.	точність та оцінка – фінансова та інша інформація розкрита достовірно та у відповідних сумах.
класифікація – операції та події були зареєстровані у належних рахунках.		

При встановленні відповідності фінансової звітності *критерію оцінки* необхідно підтвердити, що всі статті звітності оцінені згідно з вимогами нормативних документів і вибраної суб'єктом господарювання облікової політики. Крім того підтверджується обґрунтованість застосовуваного варіанта оцінки з погляду завдань складання фінансової звітності.

Критерій точності пов'язаний із прийнятим у бухгалтерському обліку допущенням тимчасової визначеності фактів господарської діяльності клієнта, тобто ці факти ставляться до того звітного періоду, у якому вони фактично мали місце.

Аудитор може використовувати твердження так, як наведено вище, або висловлювати їх іншим чином за умови охоплення всіх наведених вище аспектів.

Докази збираються по кожному твердженню, проте досить часто один доказ підтверджує декілька тверджень, наприклад, за допомогою одержання відповіді на запит підтверджується існування й вартісна оцінка дебіторської або кредиторської заборгованості). Але надлишок доказів за одним твердженням не може компенсувати їхній недостатність (відсутність) по іншому твердженню; докази повинні отримуватися за кожним твердженням фінансової звітності.

Аудиторські докази отримуються шляхом застосування таких основних процедур аудиту як: запит; спостереження; перевірка (формальна і документальна); зовнішні підтвердження; повторне обчислення, повторне виконання; аналітичні процедури.

Запитом є пошук фінансової та не фінансової інформації від обізнаних осіб. З запитом аудитор може звертатися як до суб'єкта господарювання, так і за його межами.

Через *спостереження* (що є наглядом за процесом або процедурою) аудитор отримує докази про виконання процесу або процедури.

Перевірка записів та документів дозволяє аудитору встановити достовірність господарських операцій суб'єкта господарювання, їх законність та доцільність. Законними є господарські операції, які за своїм змістом відповідають вимогам чинного законодавства. Доцільними є операції, які спрямовані на виконання завдань, що стоять перед підприємством та є законними. Достовірність господарської операції встановлюється шляхом перевірки документів. Саме тому, перевіряючи документи, аудитору слід враховувати вимоги Положення про документальне забезпечення записів в бухгалтерському обліку щодо

оформлення первинних документів для надання їм юридичної сили та доказовості.

Аудиторські докази у вигляді *зовнішнього підтвердження* – це письмові відповіді, отримані аудитором безпосередньо від третьої сторони.

Повторне обчислення – це перевірка на математичну правильність документів та/або записів (таксування, підбиття підсумків тощо).

Повторне виконання передбачає виконання аудитором процедур або заходів внутрішнього контролю, які вже були виконані суб'єктом господарювання.

Отримання аудиторських доказів шляхом застосування *аналітичних процедур* означає оцінку аудитором фінансової інформації, зроблену на основі аналізу правдоподібних взаємозв'язків між фінансовими і не фінансовими даними.

При виборі процедур аудиту, одержанні й оцінюванні аудиторських доказів на предмет їх достатності, прийнятності, обґрунтованості аудитор використовує виключно своє професійне судження.

При виборі методів одержання аудиторських доказів аудитор повинен мати на увазі, що фінансова інформація може бути перекручена при відображенні господарських операцій. Помилки, що призвели до викривлення інформації, групуються за ознаками:

- відображення на рахунках бухгалтерського обліку, господарських операцій які не відбувалися;
- відсутність на рахунках бухгалтерського обліку, господарських операцій які відбулися;
- відображення на рахунках бухгалтерського обліку, господарських операцій, які не санкціоновані керівництвом суб'єкта господарювання;
- арифметично неточне відображення на рахунках бухгалтерського обліку господарських операцій;
- невірне відображення на рахунках бухгалтерського обліку господарських операцій у зв'язку з порушенням методології обліку.

Зібрані докази відображаються аудитором у його робочих документах, складених у вигляді таблиць із поясненнями.

Для формування аудиторської думки аудитор не перевіряє всю наявну інформацію, оскільки, зазвичай, висновків можна дійти, застосовуючи методи вибіркової перевірки. Крім того, аудитор, як правило,

вважає за необхідне покластися на аудиторські докази, що є радше переконливими, ніж остаточними. Аудитор застосовує професійне судження та ставиться з професійним скептицизмом, оцінюючи кількість та якість аудиторських доказів і їхню достатність та відповідність для підтвердження аудиторської думки.

Приклади.

Приклад 1. Асистентом аудитора при аудиті залишку незавершеного виробництва отримано чотири групи аудиторських докази, які свідчать про достовірність облікових записів:

1. Журнали-ордери та первинні документи по рахунку 23 «Виробництво».
2. Журнали-ордери та первинні документи по рахунку 26 «Готова продукція».
3. Акти фактичного огляду залишків незавершеного виробництва станом на 25 число кожного місяця, які проводилися комісією, створеною виключно з матеріально-відповідальних осіб виробничого цеху.
4. Інвентаризаційні описи, які склалися в присутності асистента аудитора при проведенні інвентаризації кількості готової продукції та незавершеного виробництва.

Проблемне питання: Який з отриманих аудиторських доказів є самим надійним і чи можна нехтувати іншими аудиторськими доказами?

Рішення. Самим переконливим з наведених аудиторських доказів слід визнати доказ № 4, так як отриманий безпосередньо асистентом аудитора. Однак тільки на його основі не можливо зроби адекватний висновок щодо залишку незавершеного виробництва, тому що під час інвентаризації перевірялася тільки кількість продукції, але не її якість (розподіл по сортам та видам). Тому аудиторський доказ № 4 необхідно підтвердити аудиторськими доказами № 1 і № 2. При цьому основну увагу слід приділити таким процедурам аудиту як сканування та простежування документів по рахунку 23 «Виробництво», згідно з якими начальник виробничого цеху списує, а завідувач складу оприбутковує вироблену готову продукцію.

Приклад 2.

Товариство з обмеженою відповідальністю та аудиторська фірма уклали договір про надання аудиторських послуг. Пред-

метом договору є визначення фактичної суми нанесеного збитку в наслідок пожежі, яка виникла з вини будівельної організації, яка проводила ремонтні роботи даху офісного приміщення, яке розташоване близько складу паливно-мастильних матеріалів. Внаслідок пожежі усі матеріальні цінності, які знаходилися на складі повністю згоріли.

Проблемне питання: Які докази необхідно зібрати аудитору для визначення суми нанесеного збитку?

Рішення: При визначенні суми нанесеного збитку аудитору необхідно зібрати аудиторські докази про:

- а) фактичну наявності матеріальних цінностей на складі на момент пожежі: інвентаризаційні описи, звіти матеріально-відповідальних осіб, аналіз первинних документів;
- б) стан приміщення складу – акти про проведення ремонту, документи про наявність обладнання.

Приклад 3.

ТОВ «Форсаж», у статутному фонді якого знаходиться 100% іноземна інвестиція, щороку проводило аудит річної фінансової звітності. Протягом чотирьох останніх років аудит здійснювала аудиторська фірма «Право-Аудит». З огляду на ймовірність втрати незалежності аудиторською фірмою, власники підприємства прийняли рішення про її зміну. Договір на аудит за поточний рік укладено з аудиторською фірмою «Прогрес-Аудит».

Проблемне питання: Які аудиторські докази має отримати аудиторська фірма «Прогрес-Аудит»?

Рішення: При першій аудиторській перевірці необхідно одержати достатні й відповідні аудиторські докази того, що:

- початкові залишки по рахунках бухгалтерського обліку не містять істотних викривлень;
- залишки по рахунках на кінець попереднього звітного періоду були правильно перенесені на початок поточного періоду;
- облікова політика підприємства застосовується послідовно, усі її зміни враховані й розкриті згідно з вимогами законодавства.

Приклад 4.

В балансі деревообробного підприємства стаття «Незавершені капітальні інвестиції» на кінець звітного періоду відобра-

жається в сумі 1345 тис. грн. яка відповідає вартості обладнання, отриманого від іноземного постачальника, відповідно до Плану реконструкції паркетного цеху на поточний рік.

Проблемне питання: Визначити, які процедури аудиту необхідно виконати, щоб одержати достатні аудиторські докази для висловлення думки про достовірність даної статті балансу підприємства. За даними статичної звітності за III квартал поточного року (ф. №2-інвестиції (квартальна)) відбулося освоєння капітальних інвестицій на 1345 тис. грн.

Рішення: Для одержання достатніх аудиторських доказів аудиторю необхідно виконати такі процедури аудиту як: узгодження, вивчення, інспектування, простежування, огляд.

За допомогою процедури аудиту порівняння аудиторю слід переконатися, що сума статті «Незавершені капітальні інвестиції» відповідає залишку за рахунком 15 «Капітальні інвестиції» у Головній книзі та що залишок за цим рахунком утворився в результаті відображення операції оприбуткування обладнання, отриманого від іноземного постачальника, відповідно до Плану реконструкції паркетного цеху (Дт 152 «Придбання (виготовлення) основних засобів» – Кт 632 «Розрахунки з іноземними постачальниками»).

Вивчення умов контракту на поставку обладнання та Плану реконструкції паркетного цеху на поточний рік, надасть можливість отримати аудиторські докази щодо легітимності операцій.

Крім того, необхідно переконатися в наявності первинних документів для здійснення і відображення в бухгалтерському обліку цієї операції (договір поставки, митна декларація, товарно-транспортна накладна або акт приймання-передачі, транспортні документи, і т.п.). Такі докази можливо отримати виконуючи процедуру інспектування, за результатами якої одержуються докази реальності операції й правильності їх відображення.

Процедура простежування дає можливість одержати аудиторські докази про освоєння капітальних інвестицій. Обладнання отримано та відображено в обліку. За даними внутрішніх документів підприємства слід простежити використання обладнання. В наявності є акт введення в експлуатацію паркетного цеху після реконструкції, де перелічено усе обладнання яке введено в експлуатацію. На підставі цього документу необхідно в бухгалтерському обліку було б відобразити освоєння капітальних інвестицій (Дт 104 «Машини та обладнання» – Кт 152 «Придбання (виготовлення) основних засобів»). Не відображення даного документу в обліку аудитор визнає неправомірним.

Для того щоб впевнитися, в тому що отримане за контрактом обладнання, введено в експлуатацію доречно провести процедуру огляду виробничого обладнання паркетного цеху.

Таким чином, аудитор одержав аудиторські докази про нереальність статті «Незавершені капітальні інвестиції» і про заниження статті балансу «Основні засоби».

Приклад 5.

Аудиторська фірма отримала від акціонерного товариства Лист-замовлення про проведення аудиту річної фінансової звітності за звітний рік. Під час попереднього ознайомлення з діяльністю товариства та укладання договору на проведення аудиту було встановлено, що товариство є державним акціонерним товариством.

Проблемне питання: Чи вплине форма власності товариства на проведення аудиту фінансової звітності та збір аудиторських доказів?

Рішення: МСА 500 «Аудиторські докази» не містить спеціальних вимоги до які б могли вплинути на оцінку суттєвості, характер та обсяг аудиторських процедур при проведенні аудиту суб'єктів державного сектору.

Тести для самоперевірки.

1. Метою МСА 500 «Аудиторські докази» є встановлення положень і надання рекомендацій стосовно:

- А) складу аудиторських доказів в аудиторській перевірці фінансових звітів;
- Б) кількості та якості аудиторських доказів;
- В) процедур аудиту, які використовуються для отримання аудиторських доказів;
- Г) правильна відповідь А), Б), В).

2. Інформація, яку використовує аудитор для формування висновків та на якій ґрунтується аудиторська думка, називається:

- А) аудиторськими записами;
- Б) документацією;
- В) аудиторськими доказами;
- Г) аудиторськими міркуваннями.

3. **Достовірність аудиторських доказів залежить від:**
- А) повноти надання документів для перевірки;
 - Б) професійної компетенції аудитора;
 - В) характеру аудиторських доказів;
 - Г) характеру аудиторських доказів та їх джерел.
4. **Якими принципами повинні відповідати аудиторські докази?**
- А) достатність;
 - Б) відповідність;
 - В) конфіденційність;
 - Г) правильна відповідь А), Б).
5. **До факторів, які впливають на необхідну кількість аудиторських доказів, відносяться:**
- А) ризик викривлень;
 - Б) доступність;
 - В) якість аудиторських доказів;
 - Г) правильна відповідь А), В).
6. **Якщо аудит фінансової звітності попереднього періоду здійснювався іншим аудитором, то теперішній аудитор може одержати достатні аудиторські докази щодо залишків на початок періоду шляхом:**
- А) перевірки робочих документів попереднього аудитора;
 - Б) отримання пояснень управлінського персоналу;
 - В) надсилання позитивних зовнішніх підтверджень;
 - Г) проведення аналітичних процедур та процедур по суті.
7. **Критерієм кількості аудиторських доказів є:**
- А) доказовість;
 - Б) достатність;
 - В) відповідність;
 - Г) повнота.
8. **Який із наступних варіантів є точним відображенням ієрархії надійності доказів (від меншої до більшої)?**
- А) фактичні докази, документальні докази, твердження клієнта, непрямі докази;
 - Б) фактичні докази, непрямі докази, документальні докази, твердження клієнта;

- В) непрямі докази, твердження клієнта, документальні докази, фактичні докази;
 - Г) непрямі докази, фактичні докази, твердження клієнта, документальні докази.
9. **Процедури отримання аудиторських доказів включають:**
- А) інспектування і спостереження;
 - Б) запит та підтвердження;
 - В) обчислювання та аналітичні процедури;
 - Г) усе наведене вище.
10. **На які категорії поділяються твердження аудитора під час оцінювання ризиків?**
- А) твердження щодо класів операцій та подій за період, що перевіряється;
 - Б) твердження про залишки на рахунках на кінець періоду;
 - В) твердження про подання та розкриття інформації;
 - Г) правильна відповідь А), Б), В).

Відповіді: 1Г, 2В, 3Г, 4Г, 5Г, 6А, 7Б, 8А, 9Г, 10Г.

Розділ 6.2. Суттєвість в аудиті

Словник.

Викривлення – розбіжність між сумою, класифікацією, поданням або розкриттям статті у фінансовій звітності та сумою, класифікацією, поданням або розкриттям інформації, які є обов'язковими для цієї статті відповідно до застосовної концептуальної основи фінансової звітності.

Викривлення факту – інша інформація, не пов'язана з питаннями, розкритими в перевірній аудитором фінансовій звітності, що викладена чи подана неправильно.

Допустиме викривлення – визначена аудитором грошова сума, стосовно якої аудитор прагне отримати належний рівень впевненості в тому, що фактичне викривлення у сукупності не перевищує грошову суму, яку він встановив.

Невиправлені викривлення – викривлення, які аудитор накопичив у процесі аудиторської перевірки і які не були виправлені.

Невідповідність – інша інформація, що суперечить інформації, яка міститься у перевірній аудитором фінансовій звітності. Суттєва невідповідність може викликати сумніви щодо аудиторських висновків, зроблених виходячи з раніше одержаних аудиторських доказів, та, можливо, щодо основи аудиторської думки про фінансову звітність.

Неправдива фінансова звітність – фінансова звітність, яка містить навмисні викривлення, включаючи пропуск сум або розкриття інформації у фінансовій звітності, з метою введення в оману користувачів фінансової звітності.

Помилка – ненавмисне викривлення фінансової звітності, включаючи пропуск суми або розкриття інформації.

Рівень суттєвості – граничне значення помилки фінансової звітності, починаючи з якої кваліфікований користувач цієї звітності з більшим ступенем ймовірності не в змозі зробити на її основі правильні висновки й прийняти правильні економічні рішення.

Робочий рівень суттєвості – сума або суми, визначені аудитором на рівні, нижчому від суттєвості для фінансової звітності в цілому, щоб знизити до прийнятно низького рівня ймовірність того, що сукупність не виправлених або не виявлених викривлень перевищить рівень суттєвості для фінансової звітності в цілому. Якщо це доцільно, робочий рівень суттєвості також стосується суми або сум, визначених аудитором на рівні, нижчому від суттєвості для окремих класів операцій, залишків на рахунках та для розкриття інформації.

При аудиті фінансової звітності аудитори оцінюють виявлені помилки та пропуски та визначають їх вплив на достовірність фінансової звітності з точки зору суттєвості.

Суттєвими в аудиті визнаються помилки, пропуски, обставини, які значно впливають як на достовірність фінансової звітності, так і на прийняття економічних рішень користувачами цієї звітності. Тобто, суттєвість аудиту є мірою пропущеної інформації, або можливого викривлення (перекручення) відповідних показників (даних) фінансової звітності, які можуть бути підтверджені висновком (звітом) незалежного аудитора та розглядатися як несуттєві. Але, цей рівень можливого викривлення (перекручення) або пропуску має бути допус-

тимим до тієї межі, щоб не вводити користувачів фінансової звітності в оману.

Відповідальність аудитора за застосування концепції суттєвості під час планування та проведення аудиту фінансової звітності регламентована МСА 320 «Суттєвість при плануванні та проведенні аудиту».

В МСА 450 «Оцінка викривлень, ідентифікованих під час аудиту» пояснюється, як застосовується суттєвість під час оцінювання впливу ідентифікованих викривлень на сам аудит і впливу не виправлених викривлень, якщо такі є, на фінансову звітність. Хоча концептуальні основи фінансової звітності і можуть розглядати суттєвість, використовуючи різну термінологію, зазвичай, у них йдеться про те, що:

- викривлення, у тому числі пропуски інформації, вважаються суттєвими, якщо обґрунтовано очікується, що вони, окремо або в сукупності, можуть вплинути на управлінські рішення потенційних користувачів, які приймаються на підставі фінансової звітності;
- судження щодо суттєвості формується з урахуванням супутніх обставин і залежать від розміру або характеру викривлення, або їх поєднання;
- судження щодо питань, які є суттєвими для користувачів фінансової звітності, формується на основі розуміння загальних потреб у фінансовій інформації користувачів як групи. Можливий вплив викривлень на окремих користувачів, потреби яких можуть значно відрізнятися, не розглядається.

Суттєвість помилки визначають на початку аудиту, до його планування. В подальшому, з урахуванням встановленої межі суттєвості й величини аудиторського ризику:

- підходять до розробки плану і програми аудиту,
- здійснюють необхідні процедури аудиту,
- збирають достатні і відповідні аудиторські докази,
- складають аудиторський звіт і висновок.

Розрахований на першому етапі аудиту рівень суттєвості може уточнюватися при проведенні наступних етапів аудиторської перевірки. На завершальному етапі аудиту необхідно здійснити остаточний розрахунок рівня суттєвості.

Відповідно до МСА під час перевірки аудитор має оцінити суттєвість отриманої інформації. При цьому, як зазначають вітчизняні та зарубіжні вчені і дослідники в області аудиту (Бровкіна Н.Д., Бичкова

С.М., Газарян А.В., Гончарук Я.А., Кім Н.В., Кулаковська Л.П., Кулагін О.А., Піча Ю.В., Петрик О.А., Проскуріна Н.М., Редько О.Ю., Рудницький В.С.), необхідно враховувати як кількісну, так і якісну сторону виявлених порушень або помилок (Рис. 6.5).

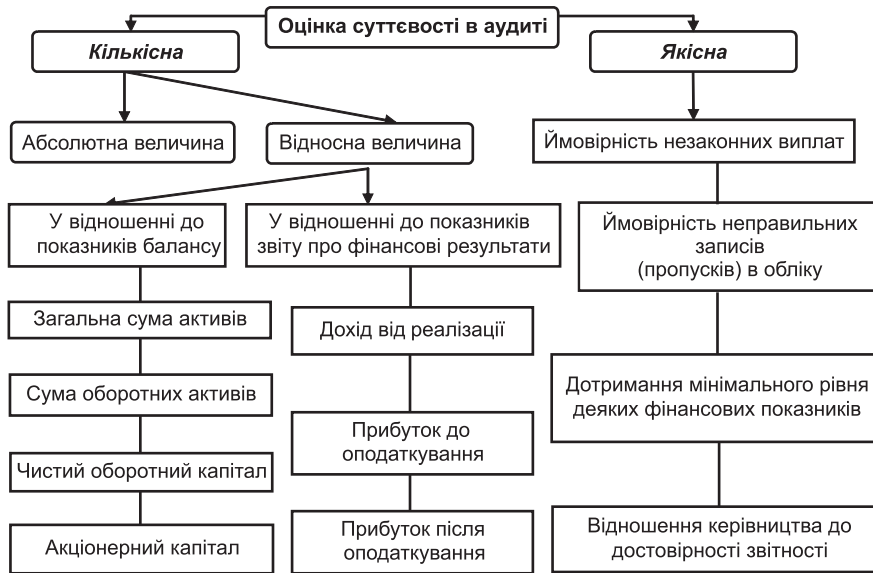


Рис. 6.5. Модель визначення суттєвості в аудиті на етапі планування

З якісної точки зору аудитор має визначити, чи носять суттєвий характер виявлені під час проведення аудиторської перевірки відхилення у здійсненні фінансово-господарських операцій від нормативно-правових актів України, а їх відображення – від встановлених положень (норм) облікової політики підприємства.

З кількісної точки зору, аудитор має оцінити, чи перевищують окремо або сумарно або у сукупності виявлені викривлення фінансової звітності встановлений аудиторською фірмою рівень суттєвості.

МСА 320 наводить чинники впливу на ідентифікацію контрольного показника:

- елементи фінансової звітності (активи, пасиви, капітал, доходи, витрати);
- наявність статей, на яких найвірогідніше будуть зосереджувати увагу користувачі фінансової звітності конкретного

- суб'єкта (для оцінки фінансових результатів користувачі можуть зосереджуватися на прибутку, доходах або чистих активах);
- характер суб'єкта господарювання, стадія життєвого циклу, на якій він перебуває, а також галузь та економічне середовище, в якому він працює;
- структура власності підприємства та способи його фінансування (якщо суб'єкт господарювання фінансується виключно за рахунок боргового фінансування, а не власного капіталу, користувачі можуть приділяти більше уваги активам, а також вимогам до них, ніж доходам підприємства);
- відносна нестабільність контрольного показника.

В наукових працях таких вчених як Вороніна Л.І., Дмитренко І.М., Петрик О.А., Полісюк Г.Б., Проскуріної Н.М., Редько О.Ю., Сухачевої Г.І. досліджувалося питання визначення рівнів суттєвості помилок та пропусків при аудиті фінансової звітності. Результати їх наукових досліджень доводять, що до основних рівнів суттєвості помилок та пропусків можна віднести: 1) несуттєві помилки та пропуски; 2) суттєві помилки та пропуски; 3) особливо суттєві пропуски та помилки. Зміст кожного рівня суттєвості помилок та пропусків наведено на рисунку 6.6.

В аудиторській практиці рівні суттєвості застосовуються майже на всіх етапах аудиту фінансової звітності:

- 1) на етапі планування – при формуванні плану аудиту, наприклад при визначенні комплексу процедур аудиту;
- 2) на етапі виконання завдання – під час фактичного виконання запланованого комплексу процедур аудиту;
- 3) на завершальному етапі – при оцінюванні виявлених під час виконання завдання з аудиту викривлень (перекручень) фінансової звітності.

МСА не містять методики визначення рівнів суттєвості. На рівні регулятора аудиторської професії та громадських професійних організацій, що об'єднують аудиторів України, не приймалися документи, які б окреслювали єдиний підхід до визначення рівня суттєвості. В зарубіжних країнах також не існує єдиних правил з цього питання (табл. 6.3).

При плануванні аудиту фінансової звітності, як свідчить практичний досвід вітчизняних аудиторських фірм, розмір суттєвості найчастіше визначається двома методичними шляхами: дедуктивним та індуктивним.



Рис. 6.6. Рівні суттєвості помилок

При індуктивному підході – спочатку визначається суттєвість окремих статей фінансової звітності, а в подальшому – загальний розмір суттєвості для визначеної мети перевірки.

При дедуктивному підході – спочатку визначається загальний розмір невідповідності (перекручення, викривлення), яка допускається в цілому для всієї фінансової звітності з наступним розподілом її між статтями цієї звітності.

Для визначення рівня суттєвості у ході проведення тестування для вибору базових показників, для яких буде визначатись суттєвість доцільно використовувати наступні методи:

Таблиця 6.3

Підходи до визначення рівня загальної суттєвості у різних країнах

Країна	Розрахункова база
Великобританія	– оборот у звіті про прибутки і збитки – від 0,5-1% до 2-4% (залежно від практики конкретних аудиторських фірм); – прибуток до оподаткування у звіті про прибутки і збитки – від 5% до 10%; – загальна сума активів – від 0,5-1% до 5-10%
Росія	– від вартості активів – 0,5-1%; – від суми оборотних активів чи власного капіталу – 1-2%; – від прибутку після оподаткування – 5-10%; – від доходу – 0,5-0,3%
США	– сукупні помилки у звітності про прибуток – від 5 до 10% прибутку від операцій до оподаткування; – оборотні активи і короткотермінові зобов'язання – від 5 до 10%; – загальна вартість майна – від 3 до 6%

- метод «основного масиву» – обираються показники, які мають найбільшу питому вагу у певному агрегованому показнику (наприклад, валюті балансу);
- метод «ключових за ризиком» показників – обираються тільки ті статті або показники, які мають найбільшу ймовірність викривлення, наприклад, собівартість реалізованих товарів, робіт, послуг;
- метод «ключових за наслідками» показників – обираються ті статті чи обороти по рахунках, які можуть мати суттєві наслідки при їх викривленні, наприклад, розрахунки з бюджетом, зовнішньоекономічні операції, дебіторська та кредиторська заборгованість.

На практиці аудиторські фірми використовують комбінацію цих методів.

Право аудитора на вибір того чи іншого методу знаходиться у площині принципу компетентності та професіоналізму та корелюється з визначенням професійної незалежності.

Процедура розрахунку рівня суттєвості та аналізу суттєвості виявлених помилок має здійснюватися у відповідній послідовності та містить у собі такі дії як:

- попередній розрахунок гранично припустимої суми помилки;
- розподілення загальної величини гранично припустимої суми серед елементами всередині;
- визначення фактичної величини помилок за окремими елементами;
- узагальнення фактичної суми помилок;
- співставлення попередньо розрахованої величини гранично припустимої суми помилок з фактично встановленими (Рис. 6.7).

Для зазначеного розрахунку суттєвості необхідно, визначити базові (найбільш важливі) показники, що характеризують достовірність фінансової звітності. При цьому можуть бути обрані як показники поточного року, так і усереднені їх значення за поточний і попередній роки. Доцільніше використовувати дані за поточний рік, у зв'язку з тим, що аудитори підтверджують достовірність фінансової звітності за цей же поточний рік, а показники діяльності суб'єкта господарювання за попередній і поточний роки можуть значно відрізнитися.

Одним із важливих моментів, на який варто звернути увагу – це можливість вибору або розрахунку єдиного показника суттєвості для перевірки, або набору показників, що характеризують окремі групи рахунків і статей фінансової звітності.

За умов визначення єдиного показника рівня суттєвості аудитори обчислюють середнє арифметичне величин, які отримані шляхом розрахунку з базових показників з урахуванням встановленої для них частки. Далі кожна із сум, які беруть участь у розрахунку середньої арифметичної, порівнюється з отриманим середнім значенням. Суми з найбільшими відхиленнями виключаються з розрахунку, після чого необхідно перерахувати середню арифметичну. Очевидно, що при цьому можуть бути виключені найважливіші показники. З цієї причини, на наш погляд, варто застосовувати набір показників, а не єдиний рівень суттєвості. Крім того, допускається можливість округлення отриманої середньої величини в той або інший бік так, щоб її значення після округлення відрізнялося б від середнього не більше ніж на 15 – 20%.

Для документування розрахунку рівня суттєвості доцільно використовувати типову таблицю (табл. 6.4).

Рівень суттєвості розраховується наступним чином:

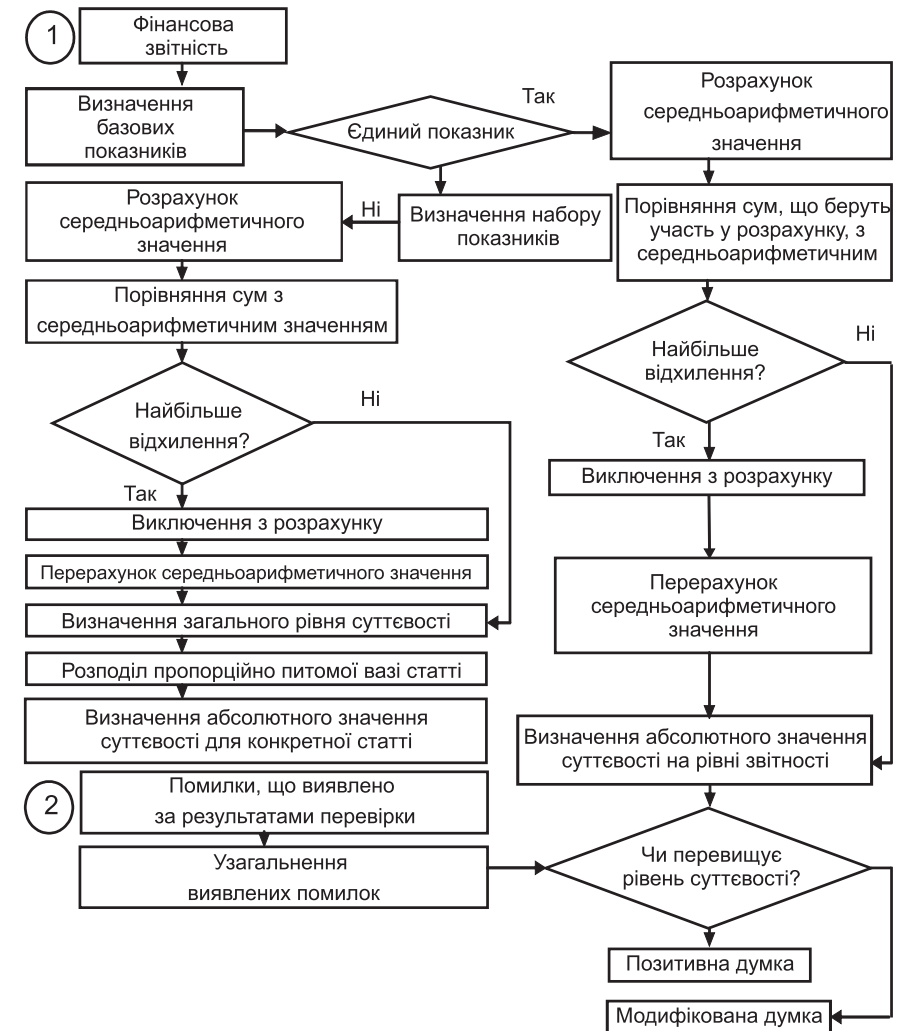


Рис. 6.7. Модель процедури розрахунку рівня суттєвості та аналізу суттєвості виявлених помилок (перекручень) фінансової звітності

1. Значення фінансових показників, які наведені в графі 2 таблиці, заносяться у графу 3 в грошових одиницях, в яких підготовлена фінансова звітність.

Таблиця 6.4

Визначення межі рівня суттєвості

№ з/п	Найменування базового показника	Значення базового показника	Критерій (%)	Значення, що застосовується для розрахунку рівня суттєвості
1.	Балансовий прибуток		5	
2.	Обсяг реалізації без ПДВ		2	
3.	Валюта балансу		5	
4.	Необоротні активи		5	
5.	Запаси		10	
6.	Власний капітал		5	
7.	Прибуток		2	
8.	Загальні витрати		2	

2. Рівень суттєвості визначається множенням значення показника графі 2 на відсоток графі 4, результат заноситься в графу 5. За відсутності значень відповідні графи таблиці не заповнюються, або прокреслюються. Наприклад, суб'єкт господарювання може не мати прибутку за підсумками року, або може мати невеликий прибуток, який на думку аудитора, з урахуванням аналізу аналогічних показників за попередні роки, є нехарактерним для цього підприємства. Суб'єкт господарювання може не здійснювати операції відвантаження товарів, робіт (послуг), і як наслідок, – не мати в обліку суми реалізації, наприклад, якщо це неприбуткова організація. В цих випадках у відповідних графах таблиці ставляться прочерки.

3. Аналізуються числові значення графі 5. Якщо деякі показники значно відхиляються від інших (більше 20%), їх можна виключити з розрахунку.

4. На базі показників, що залишилися, розраховується середня величина. Для зручності в роботі її можна округлити, але так, щоб після округлення значення змінилося не більше ніж на 5% в той чи інший бік від середнього значення. Ця величина і є єдиним показником рівня суттєвості, який можуть використовувати аудитори у своїй роботі.

5. Після одержання значення єдиного показника це значення розподіляється пропорційно питомій вазі конкретної статті в загальній валюті балансу. Отриманий результат – це рівень суттєвості для кожної статті балансу.

Щодо статей доходів і витрат доцільно враховувати значення рівня суттєвості, які не перевищують значення, отримані в графі 4.

Процедура обчислення рівня суттєвості, усі арифметичні розрахунки, усереднення, округлення та причини, на підставі яких аудитори виключили будь-які значення з розрахунків, повинні бути відображені в робочій документації перевірки (Додаток 24).

При оцінці достовірності фінансової звітності аудиторам варто визначити, чи є сукупність не виправлених перекручень, виявлених під час проведення аудиту, суттєвою. Сукупність не виправлених перекручень включає:

- конкретні виявлені перекручення, включаючи результати не виправлених перекручень, виявлених під час попереднього аудиту;
- аудиторську оцінку інших перекручень, що не можуть бути конкретно визначені (тобто прогнозовані помилки).

Якщо аудитори дійдуть висновку, що перекручення можуть виявитися суттєвими, то необхідно знизити аудиторський ризик за допомогою проведення додаткових аудиторських процедур або вимагати від керівництва клієнта внесення виправлень у фінансову звітність. Керівництво має право внести виправлення у фінансову звітність з урахуванням виявлених перекручень.

Якщо керівництво суб'єкта господарювання відмовляється вносити виправлення у фінансову звітність, а результати розширених (додаткових) аудиторських процедур не дозволяють аудиторам дійти висновку про те, що сукупність не виправлених перекручень не є суттєвою, то аудиторам варто розглянути питання про належну модифікацію аудиторського висновку відповідно до МСА 705 «Модифікації думки у звіті незалежного аудитора».

Якщо сукупність не виправлених перекручень, виявлених аудитором, наближається до рівня суттєвості, то аудиторам необхідно визначити, чи існує ймовірність того, що не виявлені перекручення, розглянуті в сукупності з виявленими, але не виправленими перекрученнями, можуть перевищити рівень суттєвості, який визначений аудитором. Отже, по мірі того, як сукупні не виправлені перекручення наближаються до рівня суттєвості, аудитори повинні розглянути

питання про зниження ризику за допомогою проведення додаткових аудиторських процедур або вимагати від керівництва суб'єкта господарювання внесення виправлень у фінансову звітність з урахуванням виявлених перекручень.

Рівень суттєвості треба переглядати, якщо значення показників в остаточній фінансовій звітності змінилися. Залежно від зміни рівня суттєвості треба визначити, як це вплине на процес аудиту. Якщо рівень суттєвості став вище, то нічого не змінюється. Якщо рівень суттєвості впав до робочої суттєвості, то залежно від характеру виявлених викривлень необхідно ухвалювати рішення щодо необхідності проведення додаткових процедур аудиту. Якщо рівень суттєвості падає до рівня менше рівня суттєвості, треба проаналізувати, як змінилася б вибірка й залежно від цього виконати додаткові процедури аудиту.

Суттєвість на рівні фінансової звітності в цілому (а також, якщо це застосовано, рівень або рівні суттєвості для окремих класів операцій, залишків на рахунках або розкриття інформації) може потребувати перегляду внаслідок змін в обставинах, що відбулися під час аудиту (наприклад, рішення ліквідувати більшу частину бізнесу суб'єкта господарювання), отримання нової інформації або змін у розумінні аудитором суб'єкта господарювання та його операцій внаслідок виконання подальших аудиторських процедур. Наприклад, якщо під час аудиту здається, що реальні фінансові результати будуть швидше за все суттєво відрізнятися від тих, що очікувалися на кінець звітного періоду і використовувалися на початку для визначення суттєвості на рівні фінансової звітності в цілому, аудитор переглядає таку суттєвість.

Між суттєвістю і рівнем аудиторського ризику існує зворотний взаємозв'язок: чим вище рівень суттєвості, тим нижче аудиторський ризик, і навпаки. Такий взаємозв'язок береться до уваги аудитором при визначенні характеру, тимчасових рамок і обсягу процедур аудиту. Наприклад, якщо по завершенню планування процедур аудиту буде визначено, що рівень суттєвості нижче прийнятного, тобто аудиторський ризик підвищується, аудитор компенсує це, знизивши:

- а) оцінений рівень ризику засобів контролю там, де можливо, і підтримуючи знижений рівень за допомогою проведення додаткових тестів контролю;
- б) ризик невиявлення – шляхом зміни характеру, тимчасових рамок і обсягу запланованих процедур по сутті.

Оцінка суттєвістю і аудиторського ризику на початковій стадії планування може відрізнятися від такої оцінки після узагальнення

результатів проведення процедур аудиту. Це може бути викликано зміною обставин або поінформованості аудитора за результатами аудиту. Наприклад, якщо перевірка планується до кінця звітного періоду, аудитор може тільки прогнозувати результати господарської діяльності та фінансове становище суб'єкта господарювання. Якщо ж фактичні результати діяльності й фінансове становище виявляться значною мірою відмінними від прогнозованих, оцінка суттєвості і аудиторського ризику може змінитися.

Беручи до уваги рівень аудиторського ризику і рівень суттєвості, аудитор визначає обсяг вибірки, при цьому враховуються такі співвідношення:

- чим нижче рівень суттєвості, тим більше необхідний розмір вибірки;
- чим менше ризик, що аудитор згодний прийняти, тим більше розмір вибірки.

Розрахунок рівня суттєвості необхідно документувати. До аудиторської документації необхідно включати суми, а також чинники, використані для їх визначення:

- суттєвість на рівні фінансової звітності в цілому;
- рівень або рівні суттєвості для окремих класів операцій, залишків на рахунках і розкриття інформації;
- суттєвість виконання;
- інформацію щодо будь-яких переглядів під час виконання аудиту.

Приклади.

Приклад 1. Відповідно до внутрішніх стандартів кожна аудиторська фірма на етапі планування аудиту фінансової звітності зобов'язана розрахувати суттєвість. Кожна аудиторська фірма встановлює свої показники та їх значення по визначенню рівня суттєвості, наприклад:

Базові показники для прийняття рішень	АФ «Експерт-аудит»	АФ «Бізнес-аудит»	АФ «Кредо-аудит»
Обсяг реалізації	0,7	3	1
Прибуток до оподаткування	5	8	5
Валюта балансу	2,5	5	3

Проблемне питання: Використовуючи базові показники для визначення рівня суттєвості, чи можна визначити яка з аудиторських фірм матиме більший аудиторський ризик?

Рішення: МСА 320 «Суттєвість при плануванні та проведенні аудиту» визначає зворотну залежність між суттєвістю та аудиторським ризиком. Таким чином, у аудиторської фірми «Бізнес-Аудит» буде більш низький аудиторський ризик, тому що нею встановлені більш високі показники для визначення рівня суттєвості.

Приклад 2. Аудиторська фірма уклала договір на аудит фінансової звітності торгового підприємства.

Актив балансу підприємства

Показник	Сума, тис. грн.	Питома вага, %
Нематеріальні активи	134	1,3%
Основні засоби	1679	16,1%
Запаси	5678	54,2%
Дебіторська заборгованість	2349	22,4%
Грошові кошти	567	5,4%
Поточні фінансові інвестиції	64	0,6%
Валюта балансу	10471	100,0%

Асистенту аудитора надано витяг з активу балансу та доручено визначити рівень суттєвості за допомогою «основного масиву» та «ключових за ризиком».

Проблемне питання: Які статті необхідно обрати асистенту аудитора для розрахунку рівня суттєвості за допомогою методів «основного масиву» та «ключових за ризиком»?

Рішення: За допомогою методу «основного масиву» будуть обрані «основні засоби», «запаси» і «дебіторська заборгованість». За методом «ключових за ризиком» буде обрана стаття «грошові кошти».

Приклад 3. Аудиторська фірма «Престиж-аудит» для розрахунку рівня суттєвості, обрала такі показники: а) валюта балансу – 3%; б) чистий фінансовий результат – 5%; в) чистий дохід від реалізації – 4%.

Проблемне питання: На підставі наведених базових показників, чи можливо розрахувати єдиний рівень суттєвості?

Рішення: Методика розрахунку рівня суттєвості має бути визначена на рівні внутрішнього документу аудиторської фірми. До таких документів можна віднести «Внутрішній стандарт аудиту «Суттєвість при аудиті фінансової звітності»», «Положення про розрахунок рівня суттєвості», «Порядок визначення рівня суттєвості», «Методичні рекомендації щодо оцінки суттєвості помилок при аудиті» і т.п.

В АФ «Престиж-аудит» методика визначення рівня суттєвості викладено у внутрішньому стандарті «Суттєвість та взаємозв'язок з аудиторським ризиком». Відповідно до затвердженої методики визначення рівня суттєвості здійснюється за методом середнього відсотка. Для цього визначається значення кожного показника і потім знаходиться середнє значення усіх базових показників.

Базові показники замовника аудиту	Значення базового показника, млн. грн.	Відсоток, %	Розрахунок, млн. грн.
Валюта балансу	58900	3	$58900 \cdot 3\% = 1767$
Чистий фінансовий результат	1070	5	$1070 \cdot 5\% = 54$
Чистий дохід від реалізації	12630	4	$12630 \cdot 4\% = 505$
Разом	x	X	$(1767 + 54 + 505) / 3 = 775$

Приклад 4. При виконання завдання з питання правильності формування собівартості готової продукції аудитором встановлено, що до собівартості готової продукції необґрунтовано включені витрати, які відносяться до майбутніх періодів в сумі 7 000 грн. Загальна сума виявлених помилок по списанню витрат на собівартість продукції становить 10000 грн. Розрахований аудиторами показник рівня суттєвості по статті «Витрати» становить 6100 грн.

Проблемне питання: Оцініть істотність помилки та визначите подальші дії аудитора.

Рішення: Так як показник рівня суттєвості становить 6100 грн., а сума помилок – 10000 грн., в 1,6 рази вище цього показника, то помилка є суттєвою. Тому аудитору необхідно виконати додаткові процедури аудиту та збільшити обсяг вибірки. В подальшому, якщо помилка не усувається в результаті виконаних додаткових процедур,

або виникають підозри в шахрайстві, аудитор повинен обговорити це питання з керівництвом підприємства та належним чином відображено в аудиторській документації. Якщо управлінський персонал не внесе корегування у фінансову звітність, то аудитору необхідно розглянути можливий вплив даного фактору модифікацію аудиторського висновку.

Приклад 5. За результатами аудиторської перевірки ПАТ «Енергія» виявлено три накладні на відвантаження товару на адресу ТОВ «Сяйво» загальною сумою 117800 грн., які не відображені на рахунках бухгалтерського обліку. На поточний рахунок ПАТ «Енергія» грошових коштів від покупця за цими накладними не поступало. Керівництво ПАТ «Енергія» на запит аудитора надало відповідь, що ці операції фактично не відбулися. Проте документи, які б спростовували б операції не надали аудитору. У аудитора виникли підозри щодо наявності ознак шахрайства. Встановлений рівень суттєвості за статтею балансу «Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги» становить 103000 грн.

Проблемне питання: Чи може аудитор вважати цю помилку суттєвою? Які процедури аудиту необхідно виконати аудитору, щоб прояснити ситуацію навколо підозр, що виникли в контексті шахрайства.

Рішення: Сума заборгованості перевищує рівень суттєвості більш ніж на 10% ($117800/103000 \cdot 100 - 100 = 11,4$), тобто виявлена аудитором помилка однозначно буде суттєвою. Аудитору необхідно ретельно перевірити операції по руху запасів та направити запит до керівництва ТОВ «Сяйво» відносно взаєморозрахунків з ПАТ «Енергія».

Тести для самоперевірки.

1. Яке із визначень найточніше відповідає поняттю «суттєвість інформації»:

- А) інформація вважається суттєвою, якщо її відсутність або викривлення може вплинути на зміст аудиторського висновку;
- Б) інформація вважається суттєвою, якщо її відсутність або викривлення може істотно вплинути на розмір загального аудиторського ризику;
- В) інформація вважається суттєвою, якщо її відсутність або викривлення може вплинути на економічні рішення користувачів, які приймаються на підставі даних фінансової звітності підприємства;

- Г) інформація вважається суттєвою, якщо її відсутність або викривлення може істотно вплинути на рішення, які приймаються виключно управлінським менеджментом підприємства.

2. Який зв'язок між суттєвістю та аудиторським ризиком?

- А) прямо пропорційна залежність;
- Г) зворотна залежність;
- Б) взаємозв'язок відсутній;
- Д) це ідентичні поняття.

3. На чому ґрунтується визначення рівня суттєвості?

- А) на використанні усереднених показників про рівень суттєвості;
- Б) на тестах контролю;
- В) на якості стану внутрішнього контролю;
- Г) на професійному судженні аудитора.

4. Чи повинен аудитор документувати в ході аудиторської перевірки процес виявлення і оцінки ризиків суттєвого викривлення?

- А) на розсуд аудитора;
- Б) так, тому що це вимога Міжнародних стандартів аудиту;
- В) так, але якщо це визначено внутрішніми стандартами аудиторської фірми;
- Г) за погодженням з суб'єктом господарювання.

5. Визначити правильне твердження щодо дій аудитора при зміні рівня суттєвості:

- А) якщо рівень суттєвості став вище – нічого не змінюється;
- Б) якщо рівень суттєвості впав до робочої суттєвості – необхідно ухвалювати рішення щодо необхідності проведення додаткових процедур аудиту;
- В) якщо рівень суттєвості падає до рівня менше рівня суттєвості – проаналізувати, як змінилася б вибірка й залежно від цього виконати додаткові процедури аудиту;
- Г) усі відповіді є вірними.

6. Визначте правильне визначення: «Аудитор повинен оцінювати суттєвість наступним шляхом»:

- А) визначаючи характер та обсяг аудиторських процедур;

- Б) оцінюючі потенційну професійну відповідальність;
- В) оцінюючі ризик не виявлення;
- Г) визначаючи потенційну можливість обману або помилки.

7. Термін «суттєві ризики» в аудиті розуміють як:

- А) ризики, що вимагають особливого розгляду аудитором після проведення процедур перевірки;
- Б) ризики, що вимагають особливого розгляду аудитором до проведення процедур перевірки, на стадії планування;
- В) ризики, що виявлено в ході перевірки але їх вплив неможливо усунути;
- Г) ризики, про наявність яких попереджає персонал замовника.

8. Визначення аудитором розміру суттєвості залежить від:

- А) наявності в договорі на аудит фінансової звітності умови щодо розрахунку рівня суттєвості;
- Б) побажання управлінського персоналу щодо розрахунку рівня суттєвості;
- В) розуміння аудитором потреб користувачів фінансової звітності у фінансовій інформації;
- Г) платоспроможності суб'єкта господарювання.

9. Базова величина для визначення суттєвості аудитор обирає самостійно на підставі свого професійного судження й з урахуванням:

- А) виду діяльності суб'єкта господарювання;
- Б) кількості структурних підрозділів;
- В) стану внутрішнього контролю;
- Г) усі відповіді є правильними.

10. Що не є етапом оцінки суттєвості помилок:

- А) попереднє судження про суттєвість та визначення величини максимальної помилки;
- Б) оцінка загальної фактичної помилки по рахунку, статті;
- В) переоцінка межі суттєвості в процесі аудиторської перевірки;
- Г) узгодження рівня суттєвості з управлінським персоналом.

Відповіді: 1В, 2Г, 3Г, 4Б, 5Г, 6В, 7А, 8В, 9Г, 10Г.

Розділ 6.3 Документування процесу отримання аудиторських доказів

Словник.

Аудиторська документація – запис виконаних процедур аудиту, отриманих доречних аудиторських доказів і висновків, яких дійшов аудитор.

Аудиторський файл – одна чи кілька тек або інші носії інформації у фізичній чи електронній формі, що містять записи, які становлять аудиторську документацію для конкретного завдання.

Документація із завдання – запис виконаної роботи, отриманих результатів і висновків, яких дійшов аудитор.

Робочі документи аудитора – це записи, в яких аудитор фіксує свою діяльність на всіх етапах виконання замовлень суб'єкта господарювання.

Робочі документи аудиторських фірм мають специфічні особливості. Найчастіше в складі робочих документів розрізняють ті, що:

- ведуться безперервно (постійні файли);
- поточні документи (поточні файли) – які поділяються на документи аудиторської інформації та документи адміністративні документи управління аудиторською перевіркою.

Серед них матеріали планування і програми аудиту, копії документів суб'єкта господарювання, перелік використаних процедур аудиту і тестів, отримані аудиторські докази, а також відповідні висновки, зроблені на етапах аудиту.

Аудитор повинен скласти аудиторську документацію таким чином, щоб аудитор, який не мав попереднього відношення до цього аудиту, зрозуміти:

- характер, час і обсяг процедур аудиту, виконаних відповідно до вимог МСА та застосованих законодавчих і нормативних вимог;
- результати виконаних процедур аудиту та отриманих аудиторських доказів;

- значущі питання, які виникають під час аудиту, висновки, яких дійшли стосовно цих питань, та професійні судження, висловлені під час формулювання цих висновків.

Зміст і організація робочих документів майже не регламентовані. Аудиторська фірма вправі сама розробляти форми робочих документів. При всій різноманітності робочі документи повинні відрізнятися певними характеристиками: найменування документа; номер документа; найменування аудиторської фірми та суб'єкта господарювання; період; опис змісту; дата підготовки і підпис особи, що підготувала та перевірила документ (**Додаток 25**).

Аудитор зобов'язаний вчасно готувати аудиторську документацію, що забезпечує достатні і відповідні записи для аудиторського висновку і докази того, що аудиторська перевірка виконана відповідно до МСА. Крім того, аудиторська документація використовується для безлічі інших цілей (Рис. 6.8)

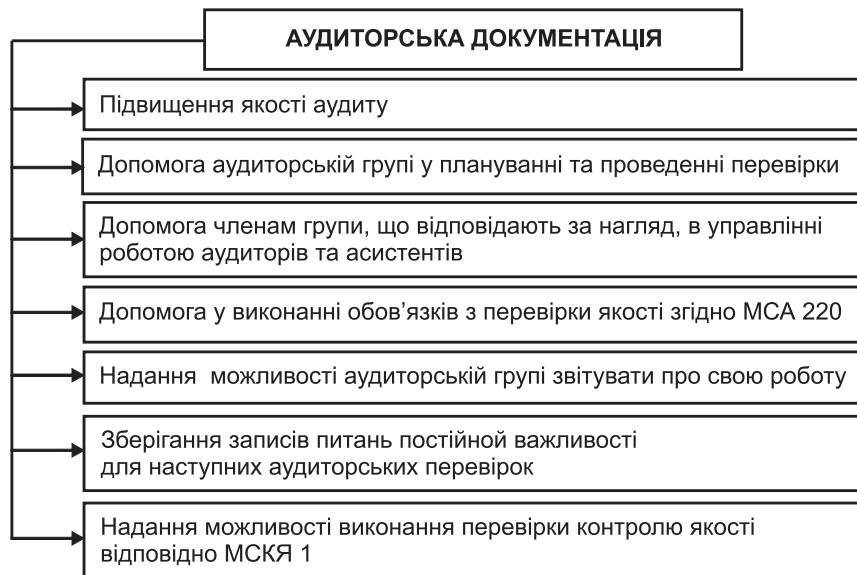


Рис. 6.8. Цілі використання аудиторської документації

На форму, зміст та обсяг аудиторської документації впливають такі фактори:

- розмір та складність суб'єкта господарювання;
- характер процедур аудиту, які слід виконати;

- ідентифіковані ризики суттєвого викривлення;
- значущість отриманих аудиторських доказів;
- необхідність документувати висновок або основу для висновку, якщо їх важко визначити з документації про виконану роботу або отриманих аудиторських доказів;
- методологія аудиту й інструментальні програмні засоби, які використовували;
- результати виконаних процедур аудиту та отриманих аудиторських доказів;
- значущі питання, які виникають під час аудиту, висновки, яких дійшли стосовно цих питань, та значні професійні судження, висловлені під час формулювання цих висновків.

Аудиторська документація може бути записаною на папері чи електронних або інших носіях інформації. Приклади аудиторської документації охоплюють: програми аудиту; результати аналітичних процедур; меморандуми з конкретних питань; резюме важливих питань; листи-підтвердження та листи запевнення; контрольні переліки; листування (включаючи електронною поштою) стосовно значущих питань.

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

Аудитор повинен вчасно документувати обговорення важливих питань з управлінським персоналом. Інформація повинна відображати зміст бесід, коли і з ким вони проводилися, а також містити протоколи зустрічей, підготовлені персоналом суб'єкта господарювання.

МСА 230 «Аудиторська документація» містить перелік основних параграфів інших МСА, що містять конкретні вимоги і рекомендації до аудиторської документації. В цілому суть їх зводиться до того, що стандарти, які регулюють різні аспекти аудиторського процесу, формулюють вимоги до документування суттєвої інформації (табл. 6.5).

Аудиторська документація надає докази того, що аудитор дотримується вимог МСА. Проте аудитор немає ні потреби, ні можливості документувати кожне розглянуте питання чи висловлене професійне судження під час аудиту.

Склад постійної інформації про суб'єкта господарювання не залежить від виду здійснюваного аудиту. Постійна інформація повинна

Вимоги до документування аудиту

Параграф	Вимоги до аудиторської документації, що викладені в конкретному МСА
1	2
210 «Умови завдань з аудиторської перевірки»	
5	Наявність листа-зобов'язання з метою запобігання непорозуміння щодо завдання
220 «Контроль якості під час аудиту історичної фінансової інформації»	
11	Документування ідентифікованих питань та їхнього вирішення
12,13,14	Документування висновків за результатами обговорення питань незалежності
16	Документування результатів консультацій щодо прийняття завдання, продовження співробітництва
27	Документування обсягу і часу перевірки
30,31,32	Документування обсягу консультацій по спірних чи складних питаннях, висновків за результатами. Документування повинне бути повним і достатнім для розуміння питання, щодо якого проводилася консультація, і результатів консультування та їхнього застосування
240 «Відповідальність аудитора за розгляд шахрайства під час аудиторської перевірки фінансових звітів»	
60	Якщо в конкретному випадку аудитор не ідентифікував визнання доходів як ризик суттєвого викривлення внаслідок шахрайства, він повинен задокументувати підстави для такого висновку
107	Документування розуміння аудитором суб'єкта господарювання та його середовища щодо оцінки ризиків повинне містити: а) важливі рішення, досягнуті під час обговорення чутливості фінансових звітів суб'єкта господарювання щодо суттєвого викривлення внаслідок шахрайства; і б) ідентифіковані й оцінені ризики суттєвого викривлення внаслідок шахрайства на рівні фінансових звітів та на рівні тверджень.
109, 110	Документування інформування управлінського персоналу, законодавчих органів і т.ін. щодо шахрайства; обґрунтування висновків

1	2
250 «Врахування законів та нормативних актів при аудиторській перевірці фінансових звітів»	
28	Документування фактів невідповідності законодавству (у тому числі копії записів бухгалтерського обліку, документів, конспектів бесід ін.)
260 «Повідомлення інформації з питань аудиту вищому управлінському персоналові»	
16	Документування фактів повідомлення керівництву інформації з питань аудиту в усній формі
300 «Планування аудиту фінансових звітів»	
22-26	Документування загальної стратегії, та плану аудиту з урахуванням змін. Документування характеру, часу та обсягу процедур оцінки ризиків, процедур для кожного суттєвого класу операцій, залишків на рахунках.
315 «Розуміння суб'єкту господарювання та його середовища та оцінка ризиків суттєвих викривлень»	
122, 123	Документування ключових моментів щодо суб'єкта господарювання та його середовища, системи внутрішнього контролю, джерела інформації, процедури оцінки ризиків, виявлені та оцінені ризики (описи, анкети, схеми, ін.)
330 «Аудиторські процедури відповідно до оцінених ризиків»	
73	Документування загальних дій у відповідь на оцінені ризики, результати проведених процедур.
505 «Зовнішні підтвердження»	
33	Документування фактів усних підтверджень, запити щодо письмового підтвердження усної інформації, відповіді на запити
580 «Пояснення управлінського персоналу»	
10	Документування пояснень управлінського персоналу у формі резюме чи письмових пояснень
600 «Використання роботи іншого аудитора»	
14	Документування переліку вивчених документів іншого аудитора і результатів обговорень з ним

зберігатися окремо від поточних робочих документів. Склад постійної інформації поновлюється за наявності змін у ній. До складу постійної інформації відносять документи, які перелічені у таблиці 6.6.

Аудиторська фірма зобов'язана встановити політику та процедури щодо своєчасного завершення формування аудиторських файлів. Прийнятний період, у межах якого слід завершити формування остаточного аудиторського файлу, становить зазвичай не більш як 60 днів після дати аудиторського звіту.

Таблиця 6.6

Склад постійної інформації про суб'єкта господарювання

№ з/п	Документи	Сфера використання
1	2	3
1.	Договори про проведення аудиту, документи переддоговірної стадії, акти виконаних робіт, листування з клієнтом з організаційних питань	Внутрішній контроль якості
2.	Аудиторські звіти та висновки (екземпляр аудитора чи копії)	Внутрішній контроль якості
3.	Фінансова звітність (екземпляр аудитора чи копії)	Аналітичні процедури, безперервність діяльності Оцінка ризику
4.	Статут з урахуванням всіх змін, протоколи зборів засновників щодо формування/ зміни статутного капіталу. Документи, що підтверджують формування статутного капіталу	Стан корпоративного управління Санкціонування операцій; аудит власного капіталу
5.	Свідоцтва про реєстрацію суб'єкта підприємницької діяльності; документи, що підтверджують права підприємства на здійснення певних видів діяльності (ліцензії, патенти)	Вивчення бізнесу суб'єкта господарювання

Продовження табл. 6.6

1	2	3
6.	Інформація щодо галузі діяльності (статистичні дані галузі), економічного і законодавчого середовища	Вивчення бізнесу Оцінка ризику Планування процедур аудиту
7.	Протоколи зборів засновників, протоколи засідань наглядової ради, звіти ревізійної комісії	Тестування системи внутрішнього контролю Стан корпоративного управління, безперервність діяльності
8.	Особлива інформація	Планування процедур аудиту
9.	Результати перегляду подальшої можливості обслуговування постійного клієнта	Прийняття завдання
10.	Система бухгалтерського обліку. Стан електронної обробки інформації	Тестування системи внутрішнього контролю Оцінка ризику Вивчення бізнесу суб'єкта господарювання
11.	Тестування внутрішнього контролю	Планування аудиторських процедур

Завершення формування остаточного аудиторського файлу після дати аудиторського звіту – це адміністративний процес, не пов'язаний із виконанням нових аудиторських процедур або формуванням нових висновків. Проте можна вносити зміни до аудиторської документації під час процесу формування остаточного файлу, якщо вони адміністративні за характером (Рис. 6.9).

Уніфікація робочих документів передбачає їх адекватну кодифікацію. Кодифікація робочих документів необхідна для їх систематизації та забезпечення оперативного доступу для них. Це однаково важливо як для поточних документів, так і для постійних файлів.

Процес присвоєння кодифікаційних номерів робочим документам розробляється кожною аудиторською фірмою самостійно. Коди робочих документів відображаються в програмі аудиту по конкретному розділу обліку.

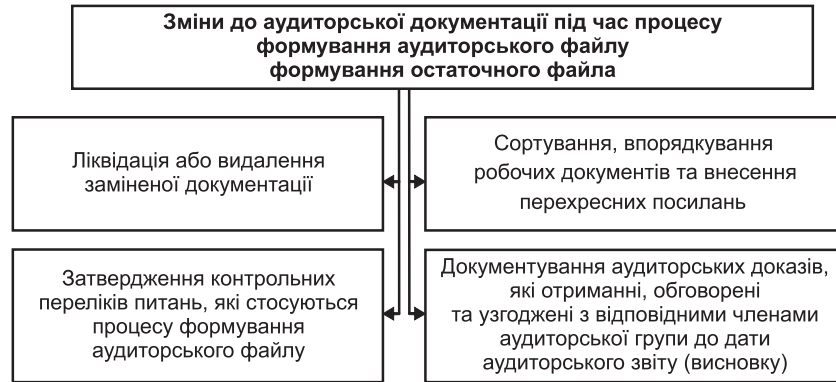


Рис. 6.9. Перелік змін до аудиторської документації

Кодифікація аудиторської документації аудитора слід здійснювати за трьома напрямками:

- 1) кодифікація робочих документів постійного файлу;
- 2) кодифікація робочих документів поточного файлу;
- 3) кодифікація папок (тек) з робочими документами.

Кодифікація робочих документів може відбуватися наступним чином:

1. Кодифікація постійного файлу робочої документації проводиться в хронологічному порядку з використанням коду ПФ, наприклад: ПФ1, ПФ2, ПФ3....

2. Кодифікація поточного файлу робочої документації:
 - робочі документи до плану аудиту мають таку кодифікацію:

Робочі документи переддоговірного етапу аудиту	Робочі документи етапу планування виконання завдання
ППД – х / у еф (дф)	ЗП – х / у еф (дф)
де ППД – позначення назви документу – План переддоговірного етапу аудиту	ЗП – позначення назви документу – Загального плану аудиту
х – номер розділу плану аудиту	
у – номер робочого документу всередині файлу у хронологічному порядку	
еф – електронна форма створення та зберігання робочого документу	
дф – друкована форма створення та зберігання робочого документу	

- програми аудиту кодифікуються: ПА х., де х – номер розділу аудиту відповідно до плану перевірки.
- робочі документи до програм аудиту мають таку кодифікацію:

Робочі документи, отримані в процесі аудиту від замовника	Робочі документи, сформовані аудиторською фірмою
К х.у	А х.у.з
де х – номер розділу аудиту відповідно до плану перевірки; у – номер робочого документу всередині файлу у хронологічному порядку.	де х – номер розділу аудиту відповідно до плану перевірки; у – порядковий номер робочого документу в програмі аудиту; з – номер робочого документу всередині файлу у хронологічному порядку.

- інша робоча документація з аудиту, а саме листи-запити та листи-відповіді не кодифікуються, а вносяться до журналу реєстрації документів.

3. Кодифікація папок (тек) з робочими документами проводиться таким чином:

Форма власності підприємства	-	Скорочена назва підприємства	-	Скорочена назва виду аудиторських послуг	-	Рік (період), за який надаються аудиторські послуги
------------------------------	---	------------------------------	---	--	---	---

Наприклад:

1	Публічне акціонерне товариство	EA	ПАТ «Енерго-атом»	A	Аудит історичної фінансової інформації, зокрема фінансової звітності	2009
2	Приватне акціонерне товариство	НД	ПП «Надія»	O	Огляд історичної фінансової інформації, зокрема фінансової звітності	2010

Аудиторська документація потребує відповідного зберігання. Період зберігання документації із завдання з аудиту звичайно становить не менш як п'ять років від дати аудиторського звіту або дати аудиторського звіту групи, якщо вона настає пізніше.

Незалежно від того, в якому виді зберігається документація (у паперовому виді, на електронних чи інших носіях), фірма повинна розробити і впровадити відповідні засоби контролю над документацією (Додаток 26).

Цілі контролю представлені на рисунку 6.10.

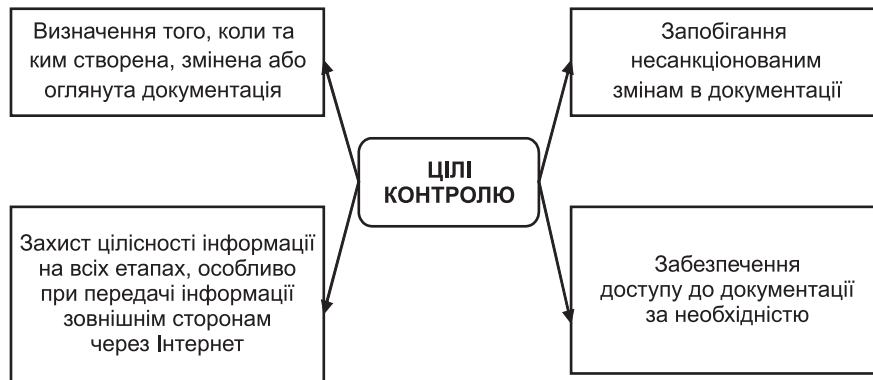


Рис. 6.10. Цілі контролю за аудиторською документацією

Процедури, які аудиторська фірма повинна застосовувати для зберігання документації за договором, включають:

- забезпечення можливості доступу до документації за договором протягом періоду зберігання, особливо у випадку електронної документації, оскільки основна технологія може бути оновлена чи змінена з часом;
- забезпечення за необхідності обліку змін, внесених у документацію після формування остаточних файлів договору;
- забезпечення уповноваженим зовнішнім сторонам доступу та огляду певної документації для цілей контролю якості чи інших цілей.

З практичних розумінь оригінальна документація на паперових носіях може бути відсканована для перетворення в електронні файли. У такому випадку повинні бути встановлені відповідні процедури, що вимагають від робочих груп:

- створювати скановані копії, що відображають весь зміст оригінального паперового документу, включаючи підписи, посилання та анотації;
- інтегрувати скановані копії у файли договору, включаючи індексацію і підписання сканованих копій за необхідності;
- відновлювати і роздруковувати за необхідності скановані копії.

Персонал аудиторської фірми зобов'язаний суворо дотримуватися конфіденційності інформації, що міститься в документації, поки не буде отриманий спеціальний дозвіл суб'єкта господарювання розкрити інформацію, чи коли є юридичні чи професійні обов'язки діяти в такий спосіб.

Заходи контролю, які аудиторська фірма може розробити та установити для забезпечення конфіденційності, зберігання та відновлюваності документації наведені на рисунку 6.11.

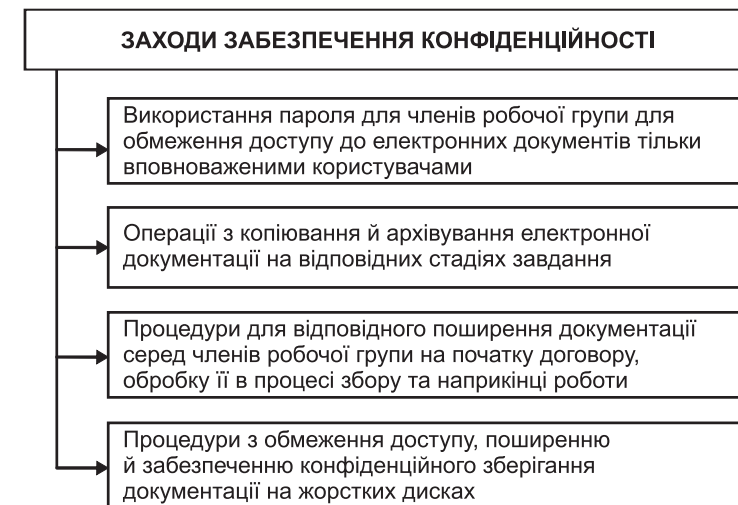


Рис. 6.11. Процедури щодо забезпечення конфіденційності

Приклади.

Приклад 1. Під час аудиту фінансової звітності за минулий рік, аудитором була виконана процедура спостереження за проведенням інвентаризації грошових коштів в касі ТОВ «Кредо-торг».

За результатами інвентаризації виявлена нестача грошових коштів в значних розмірах.

Проблемне питання: Якими робочими документами має бути підтверджено виконання процедури спостереження за інвентаризацією та отриманими аудиторськими доказами?

Рішення: Запит до керівництва ТОВ «Кредо-торг» про можливість проведення інвентаризації грошових коштів в касі та ксерокопії (можливість їх отримання передбачена умовами договору на аудит) таких документів як: 1) Наказ про проведення інвентаризації; 2) Інвентаризаційний опис; 3) Протокол засідання інвентаризаційної комісії.

Приклад 2. Аудиторська фірма «Гранд-ін-Аудит» після надання аудиторського висновку (звіту) про достовірність фінансової звітності ПрАТ «Яскрава посмішка» почала процес формування відповідних файлів аудиторської документації. Відповідно до ВФС «Вимоги до робочої документації аудитора» всі документи мають групуватися за трьома групами: робочі документи початкової стадії, стадія дослідження, завершальної стадії.

Проблемне питання: Чи можливо згрупувати за трьома групами робочі документи аудиторів, так щоб один документ належав тільки до однієї групи?

Рішення: Робочі документи аудитора складаються під час виконання процедур аудиту з метою отримання відповідних та достатніх аудиторських доказів. Виконання процедур аудиту здійснюється поетапно, тому цілком можливо розподілити аудиторську документацію таким чином, щоб кожний документ знаходився тільки в одні папці.

Наприклад:

Класифікація робочих документів аудитора по етапам аудиторської перевірки

Вид робочого документу	Етапи аудиторської перевірки		
	початковий	дослідження	заклучний
1. Копії калькуляцій на послуги			
2. Аудиторський висновок			
3. Лист-зобов'язання на проведення аудиту			
4. Копії позовних заяв до суду			

5. Тести оцінювання системи внутрішнього контролю			
6. План і програми аудиту			
7. Копії довгострокових кредитних договорів			
8. Результати анкетування працівників бухгалтерсько-економічної служби			
9. Листування з попередньою аудиторською фірмою з питань модифікації аудиторського висновку			
10. Запити до контрагентів та їх відповіді			

Приклад 3. Аудиторська фірма виконала аудиторську перевірку фінансової звітності акціонерного товариства. Під час проведення загального огляду фінансової звітності на завершальному етапі аудиту були виконані такі аналітичні процедури як: структурний аналіз показників фінансової звітності, аналіз темпів росту та приросту показників фінансової звітності. Аналітичні процедури виконувалися з метою формування думки щодо достовірності фінансової звітності та легітимності організації бізнесу клієнта.

Проблемне питання: Який робочий документ можливо розробити, для виконання аналітичних процедур при огляді фінансової звітності акціонерного товариства?

Рішення: Доцільно створити робочий документ табличної форми, в якому передбачити перелік процедур до виконання; економічні показники, які слід розрахувати (можливо, навести формули розрахунку) та результати виконаних процедур аудиту.

Наприклад:

Узагальнення виконання аналітичних процедур при огляді фінансової звітності на завершальному етапі

Перелік аналітичних процедур	Економічні показники	Результат використання аналітичних процедур
Структурний аналіз показників фінансової звітності	<p>Питома вага статті фінансової звітності в загальному підсумку за групою статей (у відсотках)</p> <p>Питома вага статті фінансової звітності в загальній сумі валюти балансу (у відсотках)</p>	Оцінка структурних зрушень. Визначення позитивних і негативних структурних змін. Підтвердження суттєвості статті фінансової звітності.
Аналіз темпів росту та приросту показників фінансової звітності	Темп росту та приросту показника за звітний період або за кілька років (у відсотках)	Виявлення резервів росту показника. Визначення позитивних та негативних тенденцій та взаємозв'язків.

Приклад 4. До аудиторської фірми «Континент-аудит» надійшов Лист-замовлення від ПАТ «Річпромтранс» про проведення аудиторської перевірки фінансової звітності за звітний рік. При розгляді пропозиції було враховано, що аудиторська фірма «Континент-аудит» на протязі 6 років проводить аудит звітності ПАТ «Річпромтранс», за останні 5 років керівником групи з виконання завдання призначався начальник відділу корпоративного аудиту – Золотченко П. Я.

В Листі-замовленні голова правління ПАТ «Річпромтранс» звернувся з проханням до директора аудиторської фірми не змінювати керівника групи з виконання завдання, тому що це може вплинути на збільшення терміну перевірки, і як наслідок, спричинить підвищення винагороди за аудит, що не бажано в умовах кризового стану економіки країни.

Директор аудиторської фірми «Континент-аудит» врахувала це побажання та у Листі-зобов'язанні визначила склад групи, яку очолить Золотченко П. Я., направивши його ПАТ «Річпромтранс».

На етапі формування стратегії перевірки, з'ясувалось, що Кодексом етики аудиторської фірми «Континент-аудит» заборонено одній і тій же особі очолювати перевірку понад 5 років поспіль.

Проблемне питання: Який документ необхідно скласти аудиторській фірмі, щоб виправити порушення Кодексу етики?

Рішення: Аудиторській фірмі «Континент-аудит» необхідно прийняти рішення про заміну керівника групи з виконання завдання та повідомити про прийняте рішення ПАТ «Річпромтранс». При цьому слід ґрунтовно пояснити причину заміни керівника та наслідки, які очікують аудиторську фірму у разі порушення норм Кодексу етики (в цьому випадку в частині втрати незалежності). Доцільно було б запевнити голову правління ПАТ «Річпромтранс» про те, що дана заміна керівника перевірки не вплине ані на умови договору (збільшення вартості послуг, терміну виконання перевірки і т.п.), ані на якість аудиту.

В файл аудиторської документації підготовчого етапу аудиту слід додати додатково підготовлені документи. Ними можуть бути: 1) Наказ про внесення змін до Наказу про формування групи з виконання завдання; 2) Протокол засідання партнерів аудиторської фірми про зміну групи з виконання завдання; 3) Лист аудиторської фірми «Континент-аудит» до голови правління ПАТ «Річпромтранс»; 4) Протокол погодження питання щодо заміни керівника групи з виконання завдання між керівниками підприємств.

Приклад 5. При проведенні щорічного моніторингу з питань якості виконання завдань з аудиту була відібрана робоча аудиторська документація ПАТ «Техносила». Папка робочої документації включала у себе: копії статуту й установчих документів; аудиторський висновок; лист управлінському персоналу замовника щодо причин модифікації аудиторського висновку за результатами проведення аудиту; запит про надання первинних документів на перевірку; тести оцінки стану бухгалтерського обліку і системи внутрішнього контролю; договір на аудит і акти виконаних робіт.

Проблемне питання: Чи достатньо інформації містить робоча документація аудиторів для оцінки правильності прийняття рішення про вид аудиторського висновку?

Рішення: У наданій папці робочої документації відсутні документи, що підтверджують процес планування аудиту (загальний план аудиту, стратегія (меморандум) аудиту, програми аудиту), а також документи про характер, час і обсяг виконаних процедур аудиту, що передбачено МСА 230 «Аудиторська документація». Сформована робоча документація не дозволяє проконтролювати процес планування

аудиторської перевірки, а також якість виконання процедур аудиту, а отже, і оцінити правильність висновків аудиторів щодо достовірності фінансової звітності ПАТ «Техносила».

Тести для самоперевірки.

1. Під терміном «аудиторська документація» розуміють:

- А) документи, куди аудитор вносить дані перевірки;
- Б) записи виконаних процедур аудиту та висновки за їх результатами;
- В) зібрані аудитором документи третіх сторін;
- Г) сукупність попередніх висновків та сформований на їх основі аудиторський висновок (звіт).

2. Аудитор не повинен відображати у робочих документах інформацію щодо:

- А) планування аудиторської роботи;
- Б) характеру виконання процедур аудиту;
- В) часу виконання процедур аудиту;
- Г) вартості аудиторських послуг.

3. Форма, зміст і обсяг аудиторської документації не залежать від таких чинники, як:

- А) характер та обсяг ідентифікованих винятків;
- Б) кваліфікація та досвід виконавців;
- В) розмір та складність суб'єкта господарювання;
- Г) значущість отриманих аудиторських доказів.

4. До складу робочих документів аудитора не належать:

- А) копії юридичних документів, угод, протоколів або витягів з них;
- Б) записи про характер, час та обсяг виконаних аудиторських процедур та їх результати;
- В) акт приймання-передачі аудиторського висновку;
- Г) листи з поясненнями управлінського персоналу.

5. Робочі документи складаються та систематизуються таким чином, щоб вони:

- А) стали базою для складання аудиторського висновку (звіту);
- Б) відповідали обставинам і потребам аудитора в кожній конкретній аудиторській перевірці;
- В) погоджували умови проведення аудиторської перевірки;

- Г) забезпечували конфіденційність інформації, наданої замовником.

6. Аудитор повинен документально оформити інформацію:

- А) яка буде перевірятися Комітетом з контролю за якістю аудиторських послуг;
- Б) яка надається замовнику для прийняття управлінських рішень;
- В) яка є важливою з погляду формування доказів на підтримку аудиторської думки;
- Г) яка оприлюднюється.

7. Якщо аудитор робить нові висновки після дати аудиторського висновку (звіту), він документує:

- А) думку управлінського персоналу щодо нових висновків;
- Б) коли і кім були зроблені подальші зміни в аудиторській документації;
- В) юридичну консультацію з питань змін у документації;
- Г) заяву про відповідальність за внесені зміни.

8. Час, протягом якого слід скласти остаточний аудиторський файл після дати аудиторського висновку, складає:

- А) 60 днів;
- Б) 30 днів;
- В) 14 днів;
- Г) 120 днів.

9. Період зберігання документів по кожному замовленню з аудиту складає:

- А) на розсуд аудитора;
- Б) один рік;
- В) три роки;
- Г) п'ять років.

10. Форма, зміст та обсяг аудиторської документації не залежать від:

- А) характеру процедур аудиту;
- Б) виявлених ризиків викривлення;
- В) кваліфікації задіяних фахівців;
- Г) важливості отриманих аудиторських доказів.

Відповіді: 1Б, 2Г, 3Б, 4В, 5А, 6В, 7Б, 8А, 9Г, 10В.



ТЕМА 7. АУДИТ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

Словник.

Мета аудиту фінансової звітності – полягає в наданні аудитору можливості висловити свою думку стосовно того, чи складена фінансова звітність у всіх суттєвих аспектах відповідно до застосованої концептуальної основи фінансової звітності.

Аудиторські докази – інформація, що використовує аудитор під час формулювання висновків, на яких ґрунтується аудиторська думка. До аудиторських доказів належить інформація, що міститься в облікових записах, які є основою для фінансової звітності, та інша інформація.

Достатність (аудиторських доказів) – міра кількості аудиторських доказів.

Облікові записи – початкові бухгалтерські записи на підтвердні записи (наприклад, чеки і записи електронних переказів коштів; рахунки-фактури; контракти; Головна і допоміжна книги, журнальні записи та інші коригування фінансової звітності, не відображені в офіційних журнальних записах; такі записи, як робочі та електронні таблиці, що підтверджують розподіл витрат, обчислення, звірки і розкриття інформації).

Прийнятність (аудиторських доказів) – міра якості аудиторських доказів, тобто їх доречність та достовірність, для забезпечення підтвердження висновків, на яких ґрунтується аудиторська думка.

Твердження – це твердження, надані управлінським персоналом, явні або інші, які містяться у фінансовій звітності та які використовує аудитор для розгляду потенційних викривлень різного типу, що можуть мати місце.

Відповідність (аудиторських доказів) – міра якості аудиторських доказів, а саме їх доречність та надійність у підтриманні висновків, на підставі яких складається аудиторський звіт.

Експерт від управлінського персоналу – особа або організація, що володіє експертними знаннями в інших галузях, відмінних від бухгалтерського обліку або аудиту, та діяльність якої в таких галузях використовується підприємством для допомоги у підготовці фінансових звітів.

Банк – будь-який тип фінансової установи, основна діяльність якої – операції з депозитами, запозиченнями з метою кредитування та інвестування; її визнано банком органами регулятивних повноважень у країнах, де вона провадить свою діяльність.

Розділ 7.1. Твердження звітності як предмет аудиту фінансової звітності

За умов зростання конкуренції та втрати значної частки внутрішніх і зовнішніх ринків особливої актуальності набуває забезпечення задоволення інформаційних потреб власників підприємства та зацікавлених користувачів. Результати аудиту фінансової звітності підприємства дозволяють встановити подальші ефективні шляхи зміни та розвитку ресурсного потенціалу підприємства, способи зниження рівня інформаційних ризиків користувачів фінансової звітності.

Предметом аудиту фінансової звітності є встановлення відображення у звітності в усіх суттєвих аспектах реального фінансового стану підприємства, взаємозв'язку та несуперечності показників окремих форм звітності, відповідності фінансової звітності згідно вимог Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»; розкриття у звітності підприємства усіх суттєвих аспектів облікової політики.

Актуальність аудиту фінансової звітності обумовлюється також тим, що відслідковується ситуація, коли інформація, яка відображається у бухгалтерському обліку, не відповідає даним фінансової звітності, що пояснюється намаганням управлінського персоналу прикрасити показники діяльності підприємства з метою підвищення його інвестиційної привабливості та кредитоспроможності для цілої низки

користувачів. Такі дії відбуваються внаслідок того, що користувачів фінансової звітності цікавить інформація щодо фінансово-майнового стану суб'єкта господарювання, перспектив його розвитку, прибутковості та можливості одержання прибутків у майбутньому з метою прийняття ними тактичних та стратегічних управлінських рішень.

Відповідно до МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту» перед аудитором постають два основних завдання під час проведення аудиту фінансової звітності:

- отримання достатньої впевненості в тому, що у цілому фінансова звітність не містить суттєвих викривлень (незалежно від того, чи виникли вони внаслідок помилки або шахрайства), дозволяючи аудитору висловити думку про те, що фінансова звітність складена (у всіх суттєвих аспектах) відповідно до існуючих вимог концептуальної основи фінансової звітності;
- опис та інформування про всі виявлені аудитором результати, якими можуть виявитися, наприклад, помилки у фінансовій звітності та / або недоліки в системі внутрішнього контролю.

Предметом аудиторської перевірки фінансової звітності традиційно виступає комплекс тверджень керівництва суб'єкта господарювання, які містять показники фінансової інформації (в більшості випадків – річної фінансової звітності). Саме отримання достатніх та прийнятних аудиторських доказів стосовно кожного із тверджень дає змогу аудитору сформувавши думку для висловлення в аудиторському звіті про достовірність фінансової інформації.

Різні статті фінансової звітності містять різні твердження. Показники форм фінансової звітності, як відомо, відрізняються за своїм характером. Так, статті Балансу Звіту про фінансовий стан – це моментні показники. Вони формуються шляхом групування сальдо по активних рахунках у статті активу та групування сальдо Звіту про сумарний дохід по пасивних рахунках у статті пасиву. Статті Звіту про фінансові результати – це інтервальні показники. Вони формуються шляхом відображення накопичених оборотів за звітний період по рахунках обліку доходів та витрат. Інформація, яка розкривається у примітках до фінансових звітів, може мати як інформацію, яка сформувалася у системі рахунків бухгалтерського обліку, так і іншу аналітичну (у тому числі текстову) інформацію.

Твердження фінансової звітності – це твердження керівництва підприємства прямо висловлені або навпаки, втілені у фінансовій звітності.

Запевняючи, що фінансові звіти відповідають застосовній концептуальній основі фінансової звітності, управлінський персонал прямо або опосередковано здійснює твердження щодо визнання, оцінки, подання і розкриття різних елементів фінансової звітності та матеріалів відповідного розкриття інформації.

Всі процедури, що їх виконує аудитор, мають за мету отримання аудиторських доказів відсутності суттєвих викривлень як на рівні фінансової звітності у цілому, так і на рівні тверджень. Твердження, що їх використовує аудитор під час розгляду різних типів потенційних викривлень, що можуть мати місце, відповідно до Д.111 МСА 315 «Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвих викривлень через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища» поділяються на три категорії (табл. 7.1).

Під час вибору процедур аудитору слід звертати увагу на те, до якого твердження будуть отримані відповідні аудиторські докази. Наприклад, перевірка матеріальних активів може надати надійні аудиторські докази щодо їх існування, але не обов'язково забезпечить надійними відомостями стосовно прав та зобов'язань чи оцінки майна.

Таблиця 7.1

**Твердження, які використовує аудитор
для розгляду різних типів викривлень,
що можуть мати місце у звітності підприємства**

Назва твердження	Характеристика
1	2
<i>Твердження щодо класів операцій та подій</i>	
Настання	Операції та події, які були зареєстровані, відбувалися та пов'язані із суб'єктом господарювання
Повнота	Всі операції та події, які повинні реєструватися, були зареєстровані та відображені в обліку
Точність	Сума та інші дані, що відносяться до відображених в обліку операцій та подій, відображені правильно
Закриття реєстрів	Операції та події відображені у відповідному звітному періоді
Класифікація	Операції та події відображені на відповідних рахунках

Продовження табл. 7.1

<i>Твердження щодо залишків на рахунках</i>	
Існування	Активи, зобов'язання та власний капітал існують; права та зобов'язання – підприємство володіє активами або контролює активи, а зобов'язання є боргами підприємства
Повнота	Всі активи, зобов'язання та власний капітал підприємства, що повинні бути відображені в обліку, відображені в обліку
Оцінка та розподіл	Активи, зобов'язання та власний капітал включені до фінансової звітності у відповідних сумах, усі пов'язані з цим коригування щодо оцінки або розподілу належно зареєстровані
<i>Твердження щодо подання та розкриття інформації</i>	
Наявність і права та зобов'язання	Операції, події та інші питання, інформація щодо яких була розкрита, настали і пов'язані із суб'єктом господарювання
Повнота	Всі розкриття, які повинні бути відображені у фінансовій звітності, відображені у фінансовій звітності
Класифікація та зрозумілість	Фінансова інформація належно подана та описана, розкриття інформації також чітко сформульоване
Точність та оцінка	Фінансова та інші інформація розкрита достовірно та у відповідних сумах

Аудиторські докази, необхідні для обґрунтування аудиторської думки в аудиторському звіті, отримують головним чином за допомогою аудиторських процедур, що виконуються у процесі аудиторської перевірки. Однак такі докази можуть також включати інформацію, отриману з інших джерел (наприклад, з попереднього аудиту) або в результаті виконання процедур контролю якості (процедур прийняття клієнта або продовження співпраці з клієнтом). Важливим джерелом аудиторських доказів є облікові записи підприємства. Інформація, що використовується як аудиторські докази, може також бути підготовлена за допомогою експерта від управлінського персоналу.

7.2. Вимоги регуляторних органів та МСА до аудиту фінансової звітності

Фінансова звітність суб'єкта господарювання, яка відповідно до Закону України «Про аудиторську діяльність» підлягає обов'язковій аудиторській перевірці, повинна бути перевірена аудитором і оприлюднена. Таким законодавчим документом визначено, що проведення аудиту є обов'язковим для:

- 1) підтвердження достовірності та повноти річної фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності публічних акціонерних товариств, підприємств – емітентів облігацій, професійних учасників ринку цінних паперів, фінансових установ та інших суб'єктів господарювання, звітність яких відповідно до законодавства України підлягає офіційному оприлюдненню, за винятком установ і організацій, що повністю утримуються за рахунок державного бюджету;
- 2) перевірки фінансового стану засновників банків, підприємств з іноземними інвестиціями, публічних акціонерних товариств (крім фізичних осіб), страхових і холдингових компаній, інститутів спільного інвестування, довірчих товариств та інших фінансових посередників;
- 3) емітентів цінних паперів та похідних (деривативів) фінансових інструментів, а також при отриманні ліцензії на здійснення професійної діяльності на ринку цінних паперів.

Враховуючи, що на законодавчому рівні визначено чіткий перелік суб'єктів для яких проведення аудиту є обов'язковим, на державному рівні розроблено нормативні документи, які й визначають вимоги до формування та надання інформації в аудиторському звіті у частині результатів аудиторської перевірки достовірності відображення інформації у фінансовій звітності.

Вимоги до аудиту фінансової звітності Національної комісії з цінних паперів та фондового ринку (надалі – НКЦПФР) та Національної комісії, що здійснює державне регулювання у сфері ринків фінансових послуг (надалі – Нацфінпослуг).

Одним з найбільших користувачів аудиторських послуг є державні організації в особі Національної комісії з цінних паперів та

фондового ринку (надалі – НКЦПФР) та Національної комісії, що здійснює державне регулювання у сфері ринків фінансових послуг (надалі – Нацфінпослуг).

Значна кількість фінансових установ (для прикладу – страхових компаній) за своєю організаційно-правовою формою є акціонерними товариствами, а отже є емітентами фондового ринку, що передбачає надання аудиторського звіту до такої установи, як НКЦПФР. Зміст аудиторського звіту ця установа регулює відповідно до Положення щодо підготовки аудиторських висновків, які подаються до Національної комісії з цінних паперів та фондового ринку при розкритті інформації емітентами та професійними учасниками фондового ринку. Цим положенням встановлюються вимоги до змісту інформації про фінансову звітність емітентів, професійних учасників фондового ринку та суб'єктів господарювання при отриманні ліцензії на здійснення професійної діяльності на фондовому ринку, при реєстрації випуску та проспекту емісії цінних паперів.

Відповідно до вимог цього нормативного акту для емітентів, професійних учасників фондового ринку в аудиторському висновку додатково в окремому розділі відразу за параграфом про аудиторську думку зазначається думка аудитора стосовно:

- розкриття інформації за видами активів відповідно до встановлених нормативів, зокрема національних (положень) стандартів бухгалтерського обліку та/або Міжнародних стандартів фінансової звітності;
- розкриття інформації про зобов'язання відповідно до встановлених нормативів, зокрема національних (положень) стандартів бухгалтерського обліку та/або Міжнародних стандартів фінансової звітності;
- розкриття інформації про власний капітал відповідно до встановлених нормативів, зокрема національних (положень) стандартів бухгалтерського обліку та/або Міжнародних стандартів фінансової звітності;
- відповідності вартості чистих активів вимогам чинного законодавства України;
- сплати акціонерним товариством та товариством з обмеженою відповідальністю статутного фонду (капіталу) у встановлені законодавством терміни (сплачено повністю чи частково). У разі, якщо статутний фонд (капітал) сплачено не у повному обсязі, зазначається розмір сплаченої та несплаченої частини статутного фонду (капіталу);

- дотримання вимог ліквідності професійних учасників фондового ринку, для яких ці показники визначені Комісією;
- забезпечення випуску цінних паперів відповідно до законодавства України (вид, розмір та опис забезпечення за цінними паперами) (у разі наявності);
- відповідність іпотечного покриття іпотечних облігацій даним реєстру іпотечного покриття відповідно до Закону України «Про іпотечні облігації»;
- розкриття інформації щодо обсягу чистого прибутку;
- стану виконання зобов'язань за борговими та іпотечними цінними паперами (вид та розмір зобов'язань за цінними паперами, своєчасність та повнота виконання зобов'язань за цінними паперами відповідно до проспекту емісії);
- відповідності вимогам законодавства України розміру власного капіталу компанії з управління активами, яка має в управлінні активи недержавних пенсійних фондів;
- розкриття інформації про дії, які відбулися протягом звітного року та можуть вплинути на фінансово-господарський стан емітента та призвести до значної зміни вартості його цінних паперів, визначених частиною першою статті 41 Закону України «Про цінні папери та фондовий ринок».

Для суб'єктів господарювання при отриманні ліцензії на здійснення професійної діяльності на фондовому ринку, при реєстрації випуску та проспекту емісії цінних паперів в аудиторському висновку повинна наводитись думка аудитора стосовно:

- фінансового стану засновників (крім фізичних осіб) відкритих акціонерних товариств, у тому числі їх спроможності здійснити відповідні внески до статутного фонду (капіталу) (при реєстрації першого випуску цінних паперів);
- відповідності розміру іпотечного покриття – випуску іпотечних облігацій даним бухгалтерського обліку і фінансової звітності емітента та вимогам Закону України «Про іпотечні облігації» (при реєстрації випуску іпотечних облігацій);
- відповідності розміру статутного фонду (капіталу) – установчим документам (опис оцінки);
- формування та сплати статутного фонду (капіталу). У разі, якщо статутний фонд (капітал) сплачено не у повному обсязі, зазначається розмір сплаченої та несплаченої частини статутного фонду (капіталу) (при реєстрації випуску цінних паперів

- та видачі ліцензії на провадження окремих видів професійної діяльності на фондовому ринку);
- забезпечення випуску цінних паперів відповідно до законодавства України (вид, розмір та опис забезпечення за цінними паперами) (при реєстрації випуску та проспекту емісії цінних паперів).

У випадках, передбачених нормативно-правовими актами Комісії, до аудиторського висновку додається довідка про фінансовий стан. У довідці про фінансовий стан відображається аналіз, прогнозний висновок та ґрунтовний опис показників фінансового стану емітента цінних паперів або професійного учасника фондового ринку, а саме: коефіцієнта абсолютної ліквідності, коефіцієнта загальної ліквідності, коефіцієнта фінансової стійкості (або незалежності, або автономії), коефіцієнта покриття зобов'язань власним капіталом, коефіцієнта рентабельності активів. Аудитор у разі потреби може розрахувати інші показники.

Вимоги до аудиту фінансової звітності Національного банку України.

Особливості надання інформації про результати аудиторської перевірки звітності банків встановлені нормами Положення про порядок подання банками до Національного банку України звіту аудитора за результатами щорічної перевірки фінансової звітності. Звіт аудитора, який подає банк до Національного банку має містити:

1) висновок аудиторської фірми (не модифіковану або модифіковану думку) про відповідність річної фінансової звітності (консолідованої фінансової звітності) дійсному фінансовому стану банку відповідно до міжнародних стандартів фінансової звітності, а також іншу інформацію (оцінку), яка має бути викладена в окремому розділі звіту аудитора одразу за параграфом про аудиторську думку, стосовно:

1.1) відповідності (достовірності відображення) обсягу активів і зобов'язань банку за строками погашення, яка має базуватися на підставі аналізу статистичної форми № 631 «Звіт про структуру активів та пасивів за строками»;

1.2) якості управління активами та пасивами банку;

1.3) достатності резервів та капіталу банку, яка повинна визначатися на підставі аналізу якості активів банку, а також операцій з інсайдерами/пов'язаними особами відповідно до вимог нормативно-правових актів Національного банку;

1.4) адекватності системи управління ризиками банку;

1.5) адекватності бухгалтерського обліку, процедур внутрішнього аудиту та заходів контролю банку;

2) річну фінансову звітність (консолідовану фінансову звітність), яка складається банком згідно з вимогами нормативно-правових актів Національного банку, що встановлюють порядок її складання.

У разі висловлення аудиторською фірмою модифікованої думки до звіту аудитора безпосередньо перед параграфом, в якому висловлюється думка, має бути включено параграф з описанням питання, яке призвело до надання модифікованої думки та наведено розрахунок щодо визначення фінансового впливу виявленого викривлення на річну фінансову звітність (консолідовану фінансову звітність).

У разі отримання банком звіту аудитора, що містить відмову щодо підтвердження (відмову від висловлення думки, негативну думку) достовірності, повноти та відповідності законодавству України його фінансової звітності, банк протягом трьох робочих днів має письмово повідомити про це Національний банк та його територіальне управління, яке здійснює нагляд за цим банком, надіславши звіт аудитора та пояснення щодо причин виникнення такої ситуації.

Вимоги до аудиту фінансової звітності відповідно до Міжнародних стандартів аудиту.

Відповідно до положень МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту» мета аудиторської перевірки фінансових звітів полягає у наданні аудиторіві можливості висловити думку стосовно того, чи складені фінансові звіти в усіх суттєвих аспектах згідно з визначеною концептуальною основою фінансової звітності.

Також у вищезазначеному Міжнародному стандарті аудиту встановлено, що вимоги концептуальної основи фінансової звітності визначають форму та зміст фінансових звітів, та склад повного пакету фінансової звітності. Аудитор має визначити, чи є прийнятною концептуальна основа фінансової звітності, яка була прийнята управлінським персоналом для підготовки фінансових звітів. У сферу діяльності та відповідальності управлінського персоналу входять не лише розробка системи, впровадження та використання внутрішнього контролю щодо підготовки та подання фінансових звітів, вільних від суттєвих викривлень внаслідок шахрайства або помилок, але і вибір та застосування відповідної облікової політики та розробка облікових оцінок, що відповідають певним обставинам.

Міжнародний стандарт аудиту 200 визначає групи вимог, які зобов'язаний виконувати аудитор у процесі аудиту фінансової звітності (Рис. 7.1).

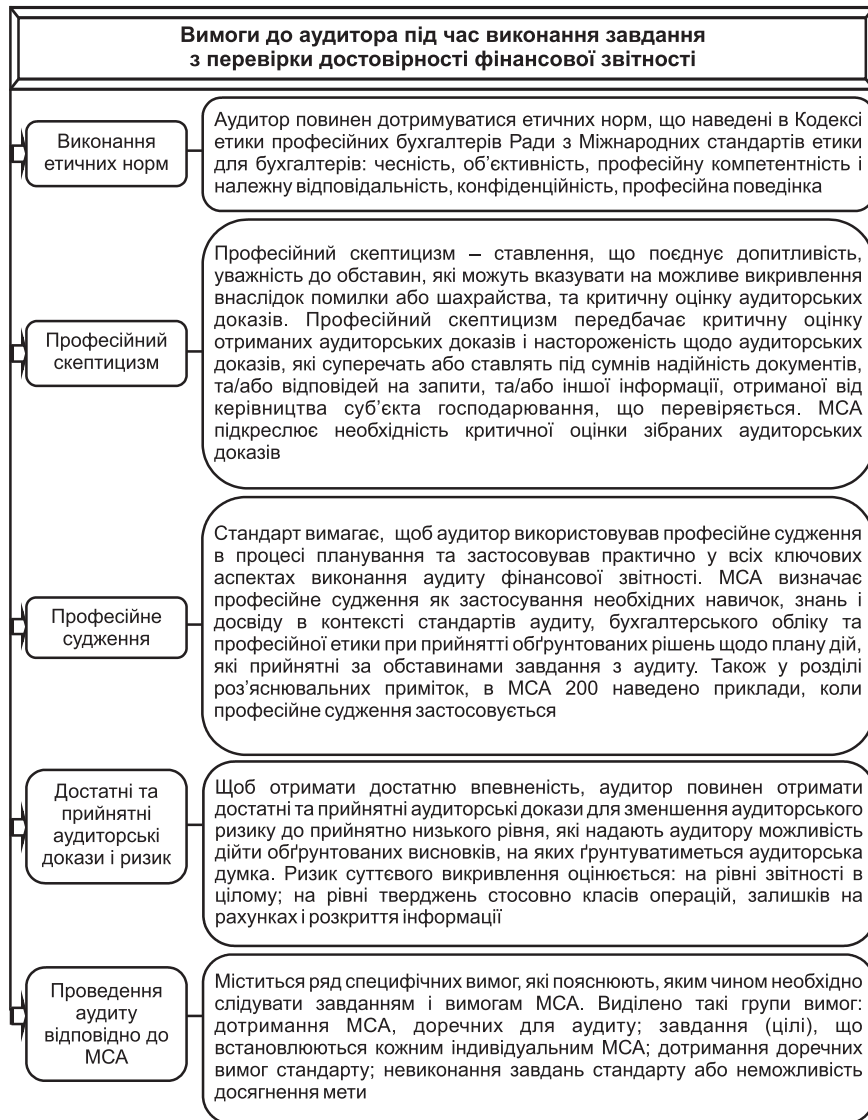


Рис. 7.1. Вимоги, яких повинен дотримуватися аудитор у процесі аудиту фінансової звітності відповідно до МСА

У Д16 МСА 200 «Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту» визначено, що у випадку виконання завдання з аудиту саме в інтересах суспільства аудитор має бути незалежний від суб'єкта господарювання, аудит діяльності якого належить проводити. Незалежність аудитора від суб'єкта господарювання захищає здатність аудитора формулювати аудиторську думку, не зазнаючи різних типів впливу, що можуть ставити під загрозу цю думку.

Дотримання професійного скептицизму під час аудиту є необхідним, якщо аудитор має зменшити ризики: не виявлення незвичайних обставин; надмірного узагальнення під час формування думки на основі аудиторських спостережень; використання відповідних припущень під час визначення характеру, часу та обсягу аудиторських процедур і оцінки їх результатів.

Професійну думку формують протягом усього процесу аудиту. Її також потрібно належно документувати (вимагається, щоб аудитор складав аудиторську документацію, достатню для того, щоб досвідчений аудитор, який не був попередньо причетний до аудиту, міг зрозуміти значність професійної думки, яка формувалася у процесі формування звітів щодо значущих питань, які виникали у процесі аудиту).

Стандарт містить низку визначень компонентів аудиторського ризику, які далі вживаються у стандартах групи «Оцінка ризиків та дії у відповідь на оцінені ризики» (МСА 300–450), у тому числі визначення поняття – «ризик суттєвого викривлення»: ризик того, що фінансова звітність містить суттєве викривлення до початку аудиту. Стандарт вказує, що аудиторський ризик є функцією ризику суттєвого викривлення і ризику не виявлення, а ризик суттєвого викривлення, в свою чергу, є функцією невід'ємного ризику і ризику невідповідності внутрішнього контролю. Цей стандарт встановлює також, що аудитор може оцінювати ризик суттєвого викривлення як у сукупності, так і шляхом оцінки його компонентів: властивого ризику і ризику невідповідності внутрішнього контролю.

Ризики суттєвого викривлення фінансової звітності, на загальному рівні, означають ризики суттєвого викривлення, які пов'язані в основному з фінансовою звітністю у цілому та потенційно впливають на багато тверджень.

Ризики суттєвого викривлення на рівні тверджень оцінюються для визначення характеру, часу та обсягу подальших аудиторських

процедур, необхідних для отримання достатніх і прийнятних аудиторських доказів. Ці докази дають змогу аудитору висловити думку про фінансову звітність при прийнятно низькому рівні аудиторського ризику.

Оцінюючи, чи підготовлені фінансові звіти в усіх суттєвих аспектах у відповідності до застосовуваної концептуальної основи фінансової звітності, аудитор повинен оцінити, чи є суттєвою сукупність невиправлених викривлень, виявлених у процесі аудиту.

Специфіку та вимоги до проведення **аудиту фінансових інструментів** встановлено вимогами Нотатків з міжнародної практики аудиту (НМПА) 1000 «Особливі міркування під час аудиту фінансових інструментів». НМПА не передбачають додаткових вимог до аудиторів, крім тих, що входять до складу Міжнародних стандартів аудиту (МСА), а також не змінюють відповідальність аудитора за дотримання вимог усіх МСА, доречних для аудиту. НМПА надають практичну допомогу аудиторам. Вони призначені для розповсюдження відповідальними за національні стандарти або використання під час розробки національних документів. НМПА надають матеріали, які можуть використовувати фірми під час розробки програм професійної підготовки та внутрішніх рекомендацій. Метою даних НМПА є надання попередньої інформації про фінансові інструменти та обговорення аудиторських міркувань стосовно фінансових інструментів. Особливо доречними для аудитів фінансових інструментів є:

- МСА 540 «Аудит облікових оцінок, у тому числі облікових оцінок за справедливою вартістю та пов'язани з ними розкриття інформації» в частині відповідальності аудитора;
- МСА 315 «Інформація та оцінка ризиків суттєвих викривлень через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища» та МСА 330 «Дії аудитора у відповідь на оцінені ризики» в частині ідентифікації і оцінки аудитором ризиків суттєвого викривлення;
- МСА 500 «Аудиторські докази» в частині отримання сутності аудиторських доказів, відповідальності аудитора за розробку і виконання аудиторських процедур для отримання достатніх і прийнятних аудиторських доказів з метою формування обґрунтованих висновків на яких ґрунтується аудиторська думка.

У НМПА приділено основну увагу твердженням, щодо оцінки вартості, подання та розкриття інформації. У той же час висвітлено

з меншим ступенем докладності повноту, правильність, існування, права та зобов'язання.

Приклади.

Приклад 1. Аудиторська фірма здійснює аудит фінансової звітності станом на 31 грудня 20__ року Публічного акціонерного товариства «Трансаеро», яке займається реалізацією авіаквитків, авіап перевезеннями вантажів та пасажирів. Необхідно на основі використання положень МСА та балансу підприємства дослідити чи дотримано всіх тверджень фінансової звітності.

Баланс (Звіт про фінансовий стан) ПАТ «Трансаеро» станом на 31.12.20__ р. див. НП(С)БО 1

Актив	Код рядка	На початок звітного періоду	На кінець звітного періоду
1	2	3	4
I. Необоротні активи			
Нематеріальні активи	1000	–	–
первісна вартість	1001	3,0	3,0
накопичена амортизація	1002	–	–
Незавершені капітальні інвестиції	1005	–	–
Основні засоби	1010	257,0	253,0
первісна вартість	1011	258,0	256,0
знос	1012	(1,0)	(3,0)
Інвестиційна нерухомість	1015	–	–
Довгострокові біологічні активи	1020	–	–
Довгострокові фінансові інвестиції: які обліковуються за методом участі в капіталі інших підприємств	1030	–	–
інші фінансові інвестиції	1035	–	–
Довгострокова дебіторська заборгованість	1040	–	–
Відстрочені податкові активи	1045	–	–
Інші необоротні активи	1090	–	–
Усього за розділом I	1095	260,0	256,0
II. Оборотні активи			
Запаси	1100	16,0	15,0
Поточні біологічні активи	1110	–	–

Продовження табл.			
1	2	3	4
Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги	1125	9,0	41,0
Дебіторська заборгованість за розрахунками:			
за виданими авансами	1130	–	–
з бюджетом	1135	–	–
у тому числі з податку на прибуток	1136	–	–
Інша поточна дебіторська заборгованість	1155	–	2,0
Поточні фінансові інвестиції	1160	–	–
Гроші та їх еквіваленти	1165	60,0	546,0
Витрати майбутніх періодів	1170	–	–
Інші оборотні активи	1190	–	–
Усього за розділом II	1195	85,0	604,0
III. Необоротні активи, утримувані для продажу, та групи вибуття	1200	–	–
Баланс	1300	345,0	860,0
Пасив	Код рядка	На початок звітного періоду	На кінець звітного періоду
1	2	3	4
I. Власний капітал			
Зареєстрований (пайовий) капітал	1400	325,0	825,0
Капітал у дооцінках	1405	–	–
Додатковий капітал	1410	–	–
Резервний капітал	1415	5,0	5,0
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	1420	5,0	8,0
Неоплачений капітал	1425	(–)	(–)
Вилучений капітал	1430	(–)	(–)
Усього за розділом I	1495	335,0	838,0
II. Довгострокові зобов'язання і забезпечення			
Відстрочені податкові зобов'язання	1500	–	–
Довгострокові кредити банків	1510	–	–
Інші довгострокові зобов'язання	1515	–	1,0
Довгострокові забезпечення	1520	–	–
Цільове фінансування	1525	–	–
Усього за розділом II	1595	–	1,0

Продовження табл.			
1	2	3	4
III. Поточні зобов'язання і забезпечення			
Короткострокові кредити банків	1600	–	6,0
Поточна кредиторська заборгованість за:			
довгостроковими зобов'язаннями	1610	–	–
товари, роботи, послуги	1615	2,0	2,0
розрахунками з бюджетом	1620	–	3,0
у тому числі з податку на прибуток	1621	–	–
розрахунками зі страхування	1625	–	–
розрахунками з оплати праці	1630	8,0	7,0
Поточні забезпечення	1660	–	–
Доходи майбутніх періодів	1665	–	–
Інші поточні зобов'язання	1690	–	–
Усього за розділом III	1695	10,0	20,0
IV. Зобов'язання, пов'язані з необоротними активами, утримуваними для продажу, та групами вибуття			
	1700	–	–
Баланс	1900	345,0	860,0

Приклад 2. Враховуючи дані, наведені нижче у витягу див. НП(С)БО 1 з форми № 1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)» та форми № 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)» Товариства, виконати необхідні коригування фінансової звітності Товариства стосовно операцій з фінансовими інвестиціями у асоційоване підприємство. Коригування у вигляді розрахунків слід доповнити відповідними поясненнями та бухгалтерськими проводками. Результати розрахунків включити до форми № 1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)» та форми № 2 «Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)», що надаються.

Також необхідно сформулювати свою думку в аудиторському висновку щодо фінансової звітності Товариства у випадку, коли:

- керівництво Товариства погодиться внести зміни у фінансову звітність у зв'язку коригуванням вартості інвестиції у асоційовані підприємство за методом участі в капіталі;
- керівництво Товариства не погодиться внести зміни у фінансову звітність і вартість інвестиції у асоційовані підприємство

буде відображене за їх собівартістю (необхідно розглянути також ситуацію, коли керівництво Товариства матиме обґрунтовані підстави не відображати інвестицію за методом участі в капіталі).

**Витяг з форми № 1 «Баланс (Звіт про фінансовий стан)»
ТОВ «Альфа» на 31.12.20__ р. див. НП(С)БО 1**

Актив	Код рядка	На початок звітного періоду	На кінець звітного періоду
1	2	3	4
I. Необоротні активи			
Основні засоби	1010	700,0	800,0
первісна вартість	1011	1020,0	1200,0
знос	1012	320,0	400,0
Довгострокові фінансові інвестиції: які обліковуються за методом участі в капіталі інших підприємств	1030	–	845,0
інші фінансові інвестиції	1035	150,0	150,0
Довгострокова дебіторська заборгованість	1040	150,0	150,0
Усього за розділом I	1095	1000,0	1945,0
II. Оборотні активи			
Запаси	1100	1523,0	1374,0
Дебіторська заборгованість за продукцію, товари, роботи, послуги	1125	724,0	797,4
Дебіторська заборгованість за розрахунками: за виданими авансами	1130	100,0	–
у тому числі з податку на прибуток	1136	140,0	140,0
Поточні фінансові інвестиції	1160	120,0	1020,0
Гроші та їх еквіваленти	1165	1055,0	1447,0
Усього за розділом II	1195	3662,0	4778,4
Баланс	1300	4662,0	6723,4
Пасив	Код рядка	На початок звітного періоду	На кінець звітного періоду
1	2	3	4
I. Власний капітал			
Зареєстрований (пайовий) капітал	1400	1000,0	1000,0
Додатковий капітал	1410	736,0	756,0
Резервний капітал	1415	250,0	250,0

Продовження табл.

1	2	3	4
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	1420	245,0	347,7
Усього за розділом I	1495	2231,0	2353,7
III. Поточні зобов'язання і забезпечення			
Поточна кредиторська заборгованість за:	–	–	–
товари, роботи, послуги	1615	1056,0	1342,0
розрахунками з бюджетом	1620	102,0	123,0
розрахунками зі страхування	1625	71,0	76,6
розрахунками з оплати праці	1630	192,0	207,0
Інші поточні зобов'язання	1690	1010,0	2621,1
Усього за розділом III	1695	2431,0	4369,7
Баланс	1900	4662,0	6723,4

**Витяг з форми № 2 «Звіт про фінансові результати
(Звіт про сукупний дохід)» ТОВ «Альфа» за 20__ рік див. НП(С)БО 1
I. ФІНАНСОВІ РЕЗУЛЬТАТИ**

Стаття	Код рядка	За звітний період	За аналогічний період попереднього року
1	2	3	4
Чистий дохід від реалізації продукції (товарів, робіт, послуг)	2000	1000,0	2000,0
Собівартість реалізованої продукції (товарів, робіт, послуг)	2050	(500,0)	(700,0)
Валовий:			
прибуток	2090	500,0	1300,0
збиток	2095	(–)	(–)
Інші операційні доходи	2120	150,0	360,0
Адміністративні витрати	2130	(300,0)	(200,0)
Витрати на збут	2150	(130,0)	(102,0)
Інші операційні витрати	2180	(100,0)	(50,0)
Фінансовий результат від операційної діяльності:			
прибуток	2190	120,0	1308,0
збиток	2195	(–)	(–)
Дохід від участі в капіталі	2200	–	–

Продовження табл.			
1	2	3	4
Інші фінансові доходи	2220	–	50,0
Інші доходи	2240	17,0	10,0
Фінансові витрати	2250	(–)	(–)
Втрати від участі в капіталі	2255	(–)	(–)
Інші витрати	2270	(–)	(–)
Фінансовий результат до оподаткування:			
прибуток	2290	137,0	1368,0
збиток	2295	(–)	(–)
Витрати (дохід) з податку на прибуток	2300	–	–
Прибуток (збиток) від припиненої діяльності після оподаткування	2305	–	–
Чистий фінансовий результат:			
прибуток	2350	102,7	1026,0

Тести для самоперевірки.

1. Ставлення, що поєднує допитливість, уважність до обставин, які можуть вказувати на можливе викривлення внаслідок помилки або шахрайства, та критичну оцінку аудиторських доказів це:

- А) професійне судження;
- Б) професійний скептицизм;
- В) етичний принцип поведінки;
- Г) принципи професійної поведінки аудитора.

2. Відповідальність за достовірне подання та розкриття інформації, яка міститься у фінансових звітах, несе:

- А) бухгалтер;
- Б) аудитор;
- В) керівництво підприємства;
- Г) відділ внутрішнього аудиту.

3. Комплекс тверджень керівництва суб'єкта господарювання, які містять показники фінансової інформації це:

- А) завдання аудиту;

- Б) предмет аудиторської перевірки;
- В) мета аудиту;
- Г) правильна відповідь відсутня.

4. Ризик суттєвого викривлення полягає в тому, що:

- А) фінансова звітність містить суттєве викривлення до початку аудиту;
- Б) бухгалтером відображені у звітності недостовірні дані;
- В) на підприємстві наявна неналежна організація внутрішнього контролю;
- Г) звітність надана аудитору є неповною.

5. Оцінюючи, чи підготовлені фінансові звіти в усіх суттєвих аспектах у відповідності до застосовуваної концептуальної основи фінансової звітності, аудитор повинен оцінити, чи:

- А) є суттєвою сукупність не виправлених викривлень, виявлених під час аудиту;
- Б) містить фінансова звітність викривлені показники;
- В) відповідає розроблена облікова політика підприємства особливостям його діяльності;
- Г) правильно застосовувались норми облікової політики.

Відповіді: 1Б, 2В, 3Б, 4А, 5А.



ТЕМА 8.

АУДИТОРСЬКІЙ ВИСНОВОК (ЗВІТ)

Словник.

Аудиторський звіт – це офіційний документ, засвідчений підписом та печаткою аудитора (аудиторської фірми), який складається в установленому порядку за наслідками проведеного аудиту і містить у собі сформульовану думку аудитора про фінансові звіти, виходячи із оцінки висновків на основі отриманих аудиторських доказів стосовно того, чи складена фінансова звітність у всіх суттєвих аспектах відповідно до застосовної концептуальної основи фінансової звітності.

Відповідні показники – порівняльна інформація, що складається із сум та іншого розкриття інформації за попередній період, поданих як невід’ємна частина фінансових звітів поточного періоду; їх слід тлумачити лише відносно сум та розкриття інформації, що стосується поточного періоду.

Застосовані критерії – критерії, які були застосовані управлінським персоналом у процесі складання узагальненої фінансової звітності.

Концептуальна основа фінансової звітності – концептуальна основа фінансової звітності, прийнята уповноваженими особами суб’єкта господарювання при складанні фінансової звітності відповідно до її мети або чинного законодавства.

Концептуальна основа достовірного подання – підтвердження, що для досягнення достовірного подання фінансової звітності управлінському персоналу надається інформація, додатково до тієї, що передбачено концептуальною основою або допущено відхилення від концептуальної основи за надзвичайно рідкісних обставин.

Тема 8.

Аудиторський висновок (звіт)

Не модифікована думка – думка, висловлена аудитором, якщо він дійшов висновку про те, що фінансова звітність складена в усіх суттєвих аспектах відповідно до застосовної концептуальної основи фінансової звітності.

Модифікована думка – умовно-позитивна, негативна або відмова від висловлення думки.

Пояснювальний параграф – параграф, включений до аудиторського звіту, що стосується питання, яке належно подане або розкрито у фінансовій звітності, та, за судженням аудитора, настільки важливе, що є фундаментальним для розуміння фінансової звітності користувачами.

Параграф з інших питань – параграф, включений до аудиторського звіту, який не стосується питань, поданих або розкритих у фінансовій звітності, проте, за судженням аудитора, є важливими для розуміння користувачами проведеного аудиту, відповідальності аудитора та аудиторського звіту.

Порівняльна інформація – суми та розкриття інформації, що входить до складу фінансової звітності за одним чи кількома попередніми періодами відповідно до застосовної концептуальної основи фінансової звітності.

Порівняльна фінансова звітність – порівняльна інформація, до складу якої входять суми та інші розкриття інформації за попередній період для порівняння з фінансовою звітністю поточного періоду.

Розділ 8.1. Види аудиторського звіту

Складання аудиторського звіту є відповідальним процесом, оскільки його результатом є узагальнення підсумків виконаних аудиторських процедур, аналіз виявлених помилок та відхилень, встановлення їх впливу на фінансову звітність, що відображається у висловленні думки аудитора щодо її достовірності, повноти відповідності чинному законодавству. Закон України «Про аудиторську діяльність» від 22.04.1993 № 3125-ХІІ зі змінами та доповненнями встановлює необхідність надання аудиторського висновку (звіту) як гарантії впевненості для користувачів фінансової інформації щодо відповідності фінансової звітності або іншої інформації чинному нормативному полю, що було використано при її складанні.

Під поняттям «Аудиторська документація» розуміють записи про виконання аудиторських процедур, отриманих аудиторських доказів і висновків, яких дійшов аудитор у процесі формування аудиторської думки.

Згідно з положеннями МСА 230 «Аудиторська документація» документальне оформлення аудиторської перевірки складається з двох видів:

- документації про виконані аудиторські процедури та отримані аудиторські докази;
- аудиторського звіту.

Зібрані на всіх стадіях і етапах аудиторської перевірки докази оформлюються у документації про виконані аудиторські процедури та отримані аудиторські докази, що в подальшому дає змогу сформувавши аудиторську думку, підготувати аудиторський звіт та отримати надійний інструментарій для аргументації на випадок розбіжностей стосовно змісту аудиторського звіту із суб'єктом аудиторської перевірки.

Під час планування та проведення аудиту документація про виконані аудиторські процедури та отримані аудиторські докази допомагає краще здійснювати аудиторську перевірку та контроль над процесом її проведення. Аудиторський звіт, який передається замовникові доводить, що аудитор дотримався вимог щодо висловлення, сформованої за результатами про виконаних аудиторських процедур та отриманих аудиторських доказів, відповідної аудиторської думки.

Аудиторський звіт за своєю суттю є підсумковим документом аудиту, який оформляється на завершальній стадії і передається замовникові. Один примірник звіту залишається в аудитора (аудиторської фірми). З урахуванням забезпечення зберігання та конфіденційності, аудиторська фірма (аудитор) встановлює порядок зберігання підсумкової документації. Договором чи додатковою угодою між аудитором та клієнтом може бути передбачено надання додаткової підсумкової документації, яка не є обов'язковою. Зміст та форми додаткової підсумкової документації аудиту визначає сам аудитор. Відповідно до чинного законодавства та нормативних актів, підсумкова документація має конфіденційний характер і стосується лише суб'єктів аудиту. Вилучення або оприлюднення підсумкової документації заборонено, окрім випадків, передбачених законодавством.

Види звітів, які можуть надаватися за результатами аудиторської перевірки звітності підприємств залежать від завдання та результатів аудиту.

За змістом Міжнародних стандартів аудиту є можливим визначити такі види аудиторських звітів щодо:

1. Фінансової звітності загального призначення:
 - 1.1. з висловленням не модифікованої думки;
 - 1.2. з висловленням модифікованої думки (із зазначенням пояснювального параграфу та параграфу з інших питань або без них):
 - 1.2.1. умовно-позитивної;
 - 1.2.2. негативної;
 - 1.2.3. відмови від висловлення думки.
2. Фінансової звітності спеціального призначення стосовно:
 - 2.1. дотримання вимог умов контракту;
 - 2.2. дотримання вимог податкової бази юрисдикції (назва юрисдикції);
 - 2.3. дотримання вимог встановлених регуляторним органом.
3. Окремих фінансових звітів, певних елементів, рахунків або статей фінансового звіту.
4. Узагальненої фінансової звітності з висловленням:
 - 4.1. не модифікованої думки;
 - 4.2. модифікованої думки;
 - 4.3. відмови від прийняття завдання з надання звіту.
5. Фінансової звітності банку.

Стосовно фінансової звітності загального призначення МСА 700 «Формулювання думки та надання звіту щодо фінансової звітності» визначено, що аудиторський звіт може бути таких видів щодо:

- фінансової звітності, складеної відповідно до концептуальної основи достовірного подання з метою задоволення загальних потреб у фінансовій інформації широкого кола користувачів;
- фінансової звітності, складеної відповідно до концептуальної основи дотримання вимог з метою задоволення загальних потреб у фінансовій інформації широкого кола користувачів;
- консолідованої фінансової звітності, складеної відповідно до концептуальної основи достовірного подання з метою задоволення загальних потреб у фінансовій інформації широкого кола користувачів;

У вищезазначених видах звітів наводиться висловлення **немодифікованої думки** аудитора стосовно фінансової звітності замовника аудиту.

Аудиторський звіт з висловленням немодифікованої думки стосовно фінансової звітності.

Аудитор повинен оцінити, чи фінансова звітність складена в усіх суттєвих аспектах згідно з вимогами застосовної концептуальної основи фінансової звітності, яка відповідає загальним потребам широкого кола користувачів фінансової інформації.

Концептуальна основа фінансової звітності може бути концептуальною основою достовірного подання або концептуальною основою дотримання вимог.

Концептуальна основа достовірного подання зумовлює потребу дотримання вимог концептуальної основи та підтверджує умови досягнення достовірного подання фінансової звітності управлінському персоналу.

Немодифікована думка висловлюється аудитором, якщо він доходить до висновку, що фінансова звітність складена в усіх суттєвих аспектах відповідно до застосовної концептуальної основи фінансової звітності. У випадку висловлення немодифікованої думки щодо фінансової звітності складеної відповідно до концептуальної основи достовірного подання, в аудиторській думці, якщо інше не вимагається законодавством або нормативним актом, використовується одне з двох наведених нижче формулювань, які вважаються рівноцінними:

- а) фінансова звітність відображає достовірно, в усіх суттєвих аспектах ... відповідно до [наводиться застосована концептуальна основа фінансової звітності (МСФЗ, МСБО, НП(С)БО 1; або
- б) фінансова звітність надає достовірну та справедливу інформацію про ... відповідно до [наводиться застосована концептуальна основа фінансової звітності (МСФЗ, МСБО, НП(С)БО 1].

Концептуальна основа дотримання вимог зумовлює потребу дотримання вимог концептуальної основи, але не містить підтвердження умови досягнення достовірного подання фінансової звітності управлінському персоналу.

У випадку, висловлення не модифікованої думки щодо фінансової звітності, складеної відповідно до концептуальної основи дотримання вимог, в аудиторській думці зазначається, що фінансова звітність складена в усіх суттєвих аспектах відповідно до [наводиться застосована концептуальна основа фінансової звітності (МСФЗ, МСБО, НП(С)БО 1].

Якщо посилання на застосовну концептуальну основу фінансової звітності в аудиторській думці не є посиланням на Міжнародні стандарти фінансової звітності або на Міжнародні стандарти бух-

галтерського обліку, то в аудиторській думці повинна бути зазначена юрисдикція походження концептуальної основи (наприклад, національної концептуальної основи – П(С)БО). При цьому стосовно дотримання іншої концептуальної основи (наприклад, Міжнародних стандартів фінансової звітності) може бути висловлена модифікована думка.

У випадках коли аудитор доходить висновку, що виходячи з отриманих аудиторських доказів фінансова звітність в цілому містить суттєві викривлення, або аудитор не має можливості отримати достатні і належні аудиторські докази для того, щоб дійти висновку, що фінансова звітність у цілому не містить суттєвих викривлень в аудиторському звіті висловлюється **модифікована думка**.

Аудиторський звіт з висловленням модифікованої думки стосовно фінансової звітності.

За потреби висловлення модифікованої думки застосовується Міжнародний стандарт аудиту 705 «Модифікації думки у звіті незалежного аудитора». Визначено такі види аудиторських звітів, що містять:

- висловлення умовно-позитивної думки у зв'язку із суттєвим викривлення фінансової звітності, але не всеохоплююча для неї;
- висловлення негативної думки у зв'язку із отриманням достатніх і прийнятних аудиторських доказів стосовно суттєвого і всеохоплюючого викривлення фінансової звітності;
- висловлення умовно-позитивної думки через неможливість отримання аудитором достатніх і прийнятних аудиторських доказів, якщо такі можуть бути суттєвими проте не всеохоплюючими;
- відмову від висловлення думки через неможливість отримання аудитором достатніх і прийнятних аудиторських доказів щодо можливого суттєвого та всеохоплюючого впливу на фінансову звітність невиявлених викривлень.
- відмову від висловлення думки через неможливість формулювання думки щодо фінансової звітності у зв'язку з взаємодією невизначеностей та можливим кумулятивним впливом їх на фінансову звітність.

Якщо фінансова звітність, складена згідно з вимогами концептуальної основи достовірного подання, не забезпечує достовірне подання, аудитор повинен обговорити це питання з управлінським

персоналом і залежно від вимог застосовної концептуальної основи фінансової звітності та способу вирішення питання визначити, чи потрібно висловлювати модифіковану думку в аудиторському звіті.

МСА 705 «Модифікація думки у звіті незалежного аудитора» надає рекомендації для застосування у тих випадках, коли думку незалежного аудитора необхідно модифікувати. Цей МСА визначає три типи модифікованих думок, а саме:

- умовно-позитивну,
- негативну,
- відмову від висловлення думки.

Аудитор висловлює **умовно-позитивну думку** якщо він, отримавши достатні і прийнятні аудиторські докази, доходить висновку, що взяті окремо або в сукупності викривлення є суттєвими, проте не всеохоплюючими для фінансової звітності. Також даний вид думки надається аудитором якщо він не має змоги отримати достатні і прийнятні аудиторські докази для обґрунтування думки, проте доходить висновку, що можливий вплив на фінансову звітність невиявлених викривлень, якщо такі є, може бути суттєвим, але не всеохоплюючим.

Якщо аудитор доходить висновку, що недотримання вимог має суттєвий або всеохоплюючий вплив на фінансову звітність, окремі показники не відображені у фінансовій звітності, він висловлює негативну думку або відмовляється від висловлення думки про фінансову звітність.

Негативну аудиторську думку аудитор висловлює тоді, якщо він, отримавши достатні і прийнятні аудиторські докази, доходить висновку, що викривлення, взяті окремо або в сукупності, є одночасно і суттєвими, і всеохоплюючими для фінансової звітності. Тобто, висловлюючи негативну думку, аудитор вважає, що система обліку не відповідає законодавчим і нормативним вимогам, дані фінансової звітності не відповідають обліковим даним та є недостовірними, не надають достовірного уявлення про реальний фінансовий стан.

Відмова від висловлення думки застосовується аудитором, якщо він не має можливості отримати достатні та прийнятні аудиторські докази для обґрунтування думки і доходить висновку, що можливий вплив на фінансову звітність невиявлених викривлень, якщо такі є, може бути одночасно і суттєвим і охоплюючим. Тобто аудитор не може отримати достатню кількість необхідних аудиторських доказів і відповідно сформулювати обґрунтовану об'єктивну думку про фінансову звітність.

Аудиторський звіт з висловленням модифікованої думки стосовно фінансової звітності з пояснювальним параграфом або параграфом з інших питань.

У процесі формування звіту, аудитор може сформулювати судження про необхідність привернути увагу користувачів до питання, яке розкрито або подано у фінансовій звітності, що має фундаментальне значення для розуміння фінансової звітності. В такому випадку аудитор до звіту включає, щодо такого питання, пояснювальний параграф, який не впливає на аудиторську думку та її висловлення (умовно-позитивна, негативна, відмова від висловлення). Необхідність включення до звіту такого параграфа обґрунтовується таким:

- невизначеність майбутніх результатів у зв'язку з судовими процесами або дією регуляторних органів;
- дострокове застосування нового стандарту бухгалтерського обліку, який має суттєвий вплив на фінансову звітність;
- форс-мажорні обставини, які здійснили і продовжується їх дія щодо впливу на фінансовий стан суб'єкта господарювання.

Аудитор також може сформулювати судження про необхідність повідомити користувачів про питання, яке не розкрито або не було подано у фінансовій звітності, що має значення для розуміння відповідальності аудитора та аудиторського звіту. В такому випадку аудитор до звіту включає, щодо такого питання, «Параграф з інших питань», який наводиться після параграфа «Висловлення думки» та пояснювального параграфа.

Стосовно фінансової звітності спеціального призначення МСА 800 «Особливі міркування – аудити фінансової звітності, складеної відповідно до концептуальних основ спеціального призначення» визначено, що вона призначена для задоволення інформаційних потреб конкретних користувачів.

До концептуальної основи спеціального призначення віднесено:

- податкова основа обліку для комплексу фінансової звітності, що супроводжує податкову декларацію;
- база обліку отримання готівки та освоєння коштів, необхідна для інформації про рух грошових коштів, яку можуть замовити у підприємства для надання визначеному колу кредиторів;
- положення фінансової звітності, встановлені регуляторним органом для задоволення його вимог;
- положення контракту щодо фінансової звітності, які віднесені до договорів отримання коштів (борг, позика, субсидія).

Аудиторські звіти стосовно фінансової звітності спеціального призначення можуть бути щодо:

- фінансової звітності спеціального призначення, складеної відповідно до концептуальної основи достовірного подання з метою задоволення потреб конкретних користувачів;
- фінансової звітності спеціального призначення, складеної відповідно до концептуальної основи дотримання вимог з метою задоволення потреб конкретних користувачів;
- консолідованої фінансової звітності спеціального призначення, складеної відповідно до концептуальної основи достовірного подання з метою задоволення потреб конкретних користувачів.

Аудиторські звіти стосовно окремих фінансових звітів, певних елементів, рахунків або статей фінансового звіту можуть мати вид з висловленням аудиторської думки за аналогією, яка наведена стосовно фінансової звітності загального або спеціального призначення з наведенням опису за результатами аудиту саме:

- форми окремого фінансового звіту;
- елементів або окремих рахунків бухгалтерського обліку;
- статті фінансового звіту.

Аудиторські звіти стосовно узагальненої фінансової звітності складаються за результатами виконання аудиту фінансової звітності, яка була основою для складання узагальненої фінансової звітності.

Якщо, у процесі аудиту, аудитор отримав достатні докази стосовно узгодження узагальненої фінансової звітності в усіх суттєвих аспектах з перевіреною аудитором фінансової звітності або достовірного її узагальнення відповідно до застосованих критеріїв, то формулюється для висловлення у звіті не модифікована думка.

Надання аудиторського звіту стосовно узагальненої фінансової звітності є неприйнятним у випадках, коли у аудиторському звіті за результатами аудиту фінансової звітності, яка була базою для складання узагальненої, висловлена негативна думка або здійснена відмова від висловлення думки.

Якщо, у процесі аудиту, Аудитор висловлює модифіковану (негативну) думку якщо узагальнена фінансова звітність в усіх суттєвих аспектах не відповідає перевірній аудитором фінансової звітності або не є справедливим узагальненням відповідно до застосованих критеріїв і управлінський персонал не погоджується на внесення необхідних змін.

За умови встановлення аудитором того, що застосовані критерії для узагальнення фінансової звітності не є прийнятними, аудитор не приймає завдання з надання звіту щодо узагальнення фінансової звітності.

Звіт аудитора, який складається за результатами перевірки фінансової звітності банку має певні особливості, пов'язані зі специфікою діяльності банків. Фінансова звітність банків складається з урахуванням законодавчих та нормативних актів, які мають переважну силу в різних країнах та мають вплив на формування облікової політики. Банківська концептуальна основа значно відрізняється від загальної концептуальної основи фінансової звітності інших суб'єктів господарювання. У випадку складання банком одного комплексу фінансової звітності, яка відповідає обом вищезазначеним концептуальним основам, аудитор висловлює безумовно-позитивну думку. У випадку складання фінансової звітності, яка відповідає лише одній концептуальній основі, аудитор може висловити думку (безумовно-позитивну, умовно-позитивну або негативну) стосовно дотримання вимог щодо кожної концептуальної основи (загальної та банківської).

Розділ 8.2. Вимоги до суті та формату аудиторського звіту

Вимоги до структури надання аудиторського звіту та його змісту встановлено Міжнародними стандартами аудиту. Аудиторський звіт надається у письмовому вигляді та відповідно до положень МСА 700 повинен мати таку структуру:

- 1) заголовок;
- 2) адресат;
- 3) вступний параграф, який містить:
 - 3.1) назву суб'єкта господарювання, фінансова звітність якого перевірена аудитором;
 - 3.2) підтвердження, що фінансова звітність перевірена аудитором;
 - 3.3) назву кожного з фінансових звітів, що входять до складу фінансової звітності;
 - 3.4) посилання на стислий виклад суттєвих облікових політик та іншу пояснювальну інформацію;

3.5) дату або період, які охоплюються кожним фінансовим звітом, що входять до складу фінансової звітності;

4) відповідальність управлінського персоналу за фінансову звітність (описується відповідальність тих осіб підприємства, на яких покладено зобов'язання із складання фінансової звітності. Пояснення, що управлінський персонал несе відповідальність за складання фінансової звітності відповідно до застосованої концептуальної основи фінансової звітності, а також за такий внутрішній контроль, який він вважає необхідним для складання фінансової звітності, що не містить суттєвих викривлень в наслідок шахрайства або помилки);

5) відповідальність аудитора (зазначається, що відповідальністю аудитора є висловлення думки щодо фінансової звітності на основі результатів аудиту. В аудиторському звіті зазначається, чи забезпечують отримані, за результатами проведення аудиторських процедур, аудиторські докази достатню та відповідну основу для висловлення аудиторської думки);

6) висловлення думки;

7) підпис аудитора;

8) дата аудиторського звіту (аудиторський звіт датується не раніше від дати, на яку аудитор отримав достатні та відповідні аудиторські докази, на основі яких буде ґрунтуватися його думка щодо фінансової звітності, включаючи докази того що: було складено всі звіти, що входять до складу фінансової звітності, включаючи пов'язані примітки; ті, кого наділено визнаними повноваженнями, підтвердили що вони несуть відповідальність за цю фінансову звітність).

9) адреса аудитора.

Така структура аудиторського звіту використовується у випадку висловлювання аудитором не модифікованої думки.

Приклад.

Звіт з висловленням не модифікованої думки аудитора (безумовно-позитивний висновок)

Концептуальною основою фінансової звітності є загальні вимоги стосовно подання інформації про фінансову звітність згідно з МСФЗ, які вимагають правдивого розкриття і подання інформації про фінансову звітність у відповідності з принципами безперервності, послідовності, суттєвості, порівнянності інформації, структури та змісту фінансової звітності.

Ми висловлюємо безумовно-позитивну думку про відповідність дійсного фінансового стану підприємства складеній ним фінансовій звітності. Підтверджуємо, що річна фінансова звітність станом на кінець дня 31 грудня 20__ року складена відповідно до вимог законодавства України, Міжнародних стандартів фінансової звітності та достовірно у всіх суттєвих аспектах відображає дійсний фінансовий стан підприємства за станом на кінець дня 31 грудня 20__ року.

Крім того, на нашу думку:

а) рівень відповідності обсягів активів і зобов'язань підприємства за строками погашення є в цілому задовільним;

б) бухгалтерський облік, процедури внутрішнього аудиту та заходи системи внутрішнього контролю в цілому є адекватними.

Не змінюючи нашої думки, ми звертаємо увагу на те, що показники фінансової звітності, які відображають фінансовий стан підприємства, можуть змінитися під впливом сучасних тенденцій у світовій та вітчизняній економіках.

У випадку висловлювання аудитором модифікованої думки щодо фінансової звітності, аудиторський звіт повинен містити додаткові елементи структури, зокрема:

1) параграф, в якому описується підстава модифікації:

1.1) аудитор наводить цей параграф безпосередньо перед параграфом аудиторського звіту, в якому висловлена думка;

1.2) у разі існування суттєвого викривлення фінансової звітності, яке стосується конкретних сум у фінансовій звітності, аудитор включає до параграфа з описанням основи для модифікації та кількісне визначення фінансового впливу викривлення крім випадків, коли це неможливо.

1.3) у разі існування суттєвого викривлення фінансової звітності, яке стосується не розкриття інформації, що має бути розкрита аудитором: обговорює факт не розкриття з тим, кого наділено найвищими повноваженнями; описує у параграфі в якому йдеться про підставу для модифікації, характер пропущеної інформації; якщо не заборонено законодавством або нормативним актом, включає пропущені розкриття, якщо можливо й якщо при цьому аудитор отримав достатні й прийнятні аудиторські докази щодо пропущеної інформації.

1.4) якщо необхідність модифікації спричинена неможливістю отримати достатні і прийнятні аудиторські докази, аудитор повинен зазначити причини такої неможливості;

2) параграф «Висловлення думки»:

2.1) аудитор повинен описати, що на його думку, за винятком впливу питання описаного у відповідному параграфі зумовлює надання різних видів аудиторських висновків;

3) описання відповідальності аудитора, якщо аудитор висловлює умовно-позитивну або негативну думку:

3.1) якщо аудитор висловлює умовно-позитивну або негативну думку, він вносить зміни до описання відповідальності аудитора, де зазначає, що на його думку аудиторські докази, отримані аудитором, є достатніми і прийнятними для формулювання підстави для висловлення модифікованої аудиторської думки.

4. описання відповідальності аудитора, якщо аудитор відмовляється від висловлення думки:

4.1) якщо аудитор відмовляється від висловлення думки через неможливість отримання достатніх прийнятних доказів, він повинен змінити вступний параграф аудиторського звіту, де зазначається, що аудитор отримав завдання виконати аудит фінансової звітності. Аудитор також повинен змінити описання відповідальності аудитора та описання обсягу аудиту, де зазначається лише наступне «відповідальністю аудитора є висловлення думки щодо фінансової звітності на основі результатів аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту. Однак у зв'язку з питанням, описаним у параграфі «Підстава для відмови від висловлення думки», ми не мали можливості отримати достатній й прийнятні аудиторські докази, що формували б підставу для висловлення аудиторської думки».

Приклад.

Звіт з висловленням модифікованої думки аудитора (умовно-позитивна думка)

У процесі здійснення аудиторських процедур аудитор не спостерігав за проведенням інвентаризації виробничих запасів на підприємстві. У зв'язку з цим аудитором в ході інвентаризації не здійснювалась перевірка запасів для підтвердження їх наявності та оцінки їх стану, а також виконання контрольної перевірки; не проводився нагляд за дотриманням інструкцій управлінського персоналу та виконання процедур для запису і контролю результатів інвентаризації. Вивчення інвентаризаційних описів, проведення тестування надійності її фактичних результатів дозволили отримати відповідні

аудиторські докази щодо надійності процедур інвентаризації, які застосовуються управлінським персоналом. Враховуючи те, що під час аудиту було встановлено факти, які мають обмежений вплив на оцінку виробничих запасів та результатів господарської діяльності в цілому, можна зробити висновок, що облікова політика підприємства за всіма суттєвими аспектами відповідає вимогам діючого в Україні Національного Положення (Стандарту) бухгалтерського обліку, МСФЗ. Фінансова звітність підприємства станом на 31 грудня 20__ року складена на підставі правильних даних бухгалтерського обліку та з урахуванням висловлених обмежень, повно і достовірно по всіх суттєвих аспектах відображає фінансовий стан підприємства за наслідками здійснених господарських операцій.

Приклад.

Звіт з висловленням модифікованої думки аудитора (негативний висновок)

За результатами проведення аудиту встановлено, що за звітний період підприємством допущено суттєві порушення і перекручення у звітності в частині відображення вартості основних засобів та нематеріальних активів, поточної дебіторської заборгованості та формування резерву сумнівних боргів.

Зважаючи на зазначені обставини, на нашу думку, фінансова звітність не надає достовірної й об'єктивної інформації (не подана у всіх суттєвих аспектах) про фінансовий стан підприємства на 31 грудня 20__ року, результати його господарської діяльності і рух грошових коштів за рік, який закінчився на зазначену дату, відповідно до Національного Положення (стандарту) бухгалтерського обліку в Україні.

Суттєва невизначеність діяльності суб'єкта господарювання може поставити під значний сумнів його здатність безперервно продовжувати діяльність.

Приклад.

Звіт з висловленням модифікованої думки аудитора (відмова від надання аудиторського висновку)

У процесі здійснення аудиторських процедур та інвентаризації аудитор не мав змоги спостерігати за порядком здійснення інвентаризації на підприємстві і підтвердити реальність існування

дебіторської заборгованості через обмеження Замовником обсягу перевірки. Відповідні статті активів мають суттєвий вплив на оцінку фінансового стану підприємства й результатів його діяльності, при цьому ми не могли отримати достатнього обсягу інших надійних аудиторських доказів. В ході аудиторської перевірки була надана відмова у наданні пояснень управлінським персоналом, який також заважав аудиторю отримати достатні та прийнятні аудиторські докази, щоб оцінити, чи були дотримані вимоги, що може бути суттєвим для фінансової звітності.

Оскільки неможливо перевірити облікові дані підприємства за другий квартал звітного періоду у зв'язку з вилученням облікової документації правоохоронними органами, ми не можемо надати висновок стосовно вищенаведеного.

Відмова від висловлення думки

У зв'язку із значущістю питання, про яке йдеться у параграфі «Підстава для відмови від висловлення думки», ми не мали можливості отримати достатні і належні аудиторські докази, що формували б підставу для висловлення аудиторської думки. Відповідно ми не висловлюємо думку щодо фінансової звітності.

Якщо аудитор вважає за потрібне привернути увагу користувачів до питань, що розкриті у фінансовій звітності і є фундаментальними для її розуміння користувача, то при формуванні змісту аудиторського висновку аудитор керується положеннями МСА 706 «Пояснювальні параграфи та параграфи з інших питань у звіті незалежного аудитора», основним призначенням якого є надання переліку додаткової інформації, яка може бути включена до аудиторського висновку.

Якщо аудитор вважає за потрібне привернути увагу користувачів до питання, поданого чи розкритого у фінансовій звітності, яке, за його судженням, настільки важливе, що є фундаментальним для розуміння фінансової звітності користувачами, аудитор включає до аудиторського звіту пояснювальний параграф за умови, що він отримав достатні й прийнятні аудиторські докази того, що це питання не було суттєво викривлене у фінансовій звітності. Такий параграф повинен стосуватися тільки тієї інформації, яка була подана чи розкрита у фінансовій звітності.

Обставинами, за яких аудитор може вважати за необхідне включення до аудиторського висновку пояснювального параграфа наведено у попередньому параграфі.

Правомірність використання аудитором порівняної інформації, що передбачено положеннями МСА 710 «Порівняльна інформація – відповідні показники і порівняльна фінансова звітність» призводять до того, що формується два підходи до надання інформації у аудиторському звіті, якщо аудитор:

- використовує порівняну інформацію за відповідними показниками, то аудиторська думка щодо фінансової звітності стосується лише поточного періоду;
- використовує порівняльну фінансову звітність аудиторська думка стосується кожного періоду, за який подана фінансова звітність.

Вищенаведене наводиться аудитором відповідним чином у аудиторському звіті.

Приклади.

Приклад 1. За результатами перевірки фінансової звітності аудитором встановлені такі порушення та відхилення щодо відображення даних у звітності та ведення бухгалтерського обліку на підприємстві:

- видача грошових коштів під звіт або на відрядження особам, які не відзвітувались за попередньо виданими сумами;
- виявлено випадки несвоєчасного перерахування соціальних внесків з єдиного соціального податку;
- наявні претензії покупців щодо невиконання умов договорів з купівлі-продажу товарів;
- залишок готівки в касі перевищує встановлений ліміт каси;
- за результатами інвентаризації аудитор у присутності інвентаризаційної комісії виявив нестачу матеріалів загальною вартістю 78000,00 грн.

Необхідно:

- визначити який вид аудиторської думки, в даному випадку, повинен висловити аудитор;
- скласти витяг з аудиторського висновку (звіту) аудитора з урахуванням всіх вищезазначених факторів.

Приклад 2. Необхідно визначити, яку з видів висловлення аудиторської думки у звіті незалежного аудитора повинен надати аудитор у таких випадках:

- виявлені порушення, що суттєво викривлюють показники відображені у фінансовій звітності підприємства за поточний період;
- протягом звітного періоду підприємством змінювались методи нарахування амортизації основних засобів без врахування положень Податкового кодексу України;
- обмеження обсягу аудиторської перевірки за умов несуттєвого впливу неперевіраних сфер обліку на фінансову звітність підприємства;
- бухгалтером у звітному періоді списано безнадійну дебіторську заборгованість, за якому минув строк позовної давності за рахунок створеного резерву сумнівних боргів;
- невідповідність здійснення або оформлення операцій з обліку безготівкових операцій законодавству;
- за результатами перевірки ведення бухгалтерського обліку на підприємстві не виявлено відхилень, які суттєво впливають на показники, що представлені у фінансовій звітності підприємства.

Приклад 3. Навести приклади та випадки коли аудитор в аудиторському звіті за результатами перевірки достовірності відображення у звітності операцій з нарахування та виплати заробітної плати наводить пояснювальний параграф та параграф з інших питань.

Тести для самоперевірки.

1. Якщо аудитор доходить висновку, що фінансова звітність складена в усіх суттєвих аспектах відповідно до застосованої концептуальної основи фінансової звітності він висловлює:

- А) не модифіковану думку;
- Б) модифіковану думку;
- В) думку, що були відсутні обмеження в проведенні аудиторської перевірки;
- Г) думку, що суперечить даним перевірки бухгалтерських документів.

2. Наявність не фундаментальної невпевненості або незгоди є підставою для формування:

- А) негативної аудиторської думки;
- Б) відмови від висловлення аудиторської думки;
- В) умовно-позитивної аудиторської думки;

3. Наявність фундаментальної невпевненості є підставою для:

- А) проведення інвентаризації;
- Б) відмови від висловлення аудиторської думки;
- В) розширення сфери аудиторської перевірки;
- Г) вивчення подій, що відбулись після дати балансу.

4. Якщо аудитор вважає за потрібне повернути увагу користувачів фінансової звітності до питань, що є фундаментальними для розуміння фінансової звітності він може навести в аудиторському звіті:

- А) окремий розділ «Пояснення фундаментальних питань»;
- Б) власну думку з приводу впливу цих питань на фінансові результати діяльності підприємства;
- В) окремий додаток з власними поясненнями;
- Г) пояснювальний параграф.

5. Посилання на стислий виклад суттєвих облікових політик та іншу пояснювальну інформацію аудитор наводить в аудиторському звіті в розділі:

- А) вступний параграф;
- Б) відповідальність аудитора;
- В) відповідальність управлінського персоналу за фінансову звітність;
- Г) аудиторська думка.

Відповіді: 1А, 2В, 3Б, 4Г, 5А.



ТЕМА 9.

ПІДСУМКОВИЙ КОНТРОЛЬ

Розділ 9.1. Події після дати балансу та надання аудиторського висновку (звіту)

Словник.

Дата аудиторського висновку – дата, обрана аудитором для датування висновку щодо фінансової звітності.

Дата затвердження фінансової звітності – дата, коли всі звіти, що входять до складу фінансової звітності, включаючи відповідні примітки, були вже складені, а особи, наділені визнаними повноваженнями, підтвердили, що вони несуть відповідальність за цю фінансову звітність.

Дата оприлюднення фінансової звітності – дата, коли аудиторський висновок і перевірена аудитором фінансова звітність стали доступними третім сторонам.

Дата фінансової звітності – дата, на яку припадає кінець найостаннішого періоду, який охоплює фінансова звітність.

Подальші події – події, що відбуваються у період між датою фінансової звітності та датою аудиторського звіту, і факти, які стають відомими аудитору після дати аудиторського висновку.

З підготовкою фінансової звітності зв'язано кілька дат:

- дата фінансової звітності (звітна дата) – це останній календарний день звітного періоду, як правило, 31 грудня;
- датою затвердження фінансової звітності вважається дата закінчення робіт з її складання, точніше, дата підписання фінансової звітності;

- датою оприлюднення фінансової звітності вважається дата її фактичної передачі (не пізніше 30 квітня року наступного за звітним) акціонерам (засновникам) і іншим користувачам.

В інтервалі між цими датами й відбуваються події, що є предметом МСА 560 «Подальші події» (Рис. 9.1.).

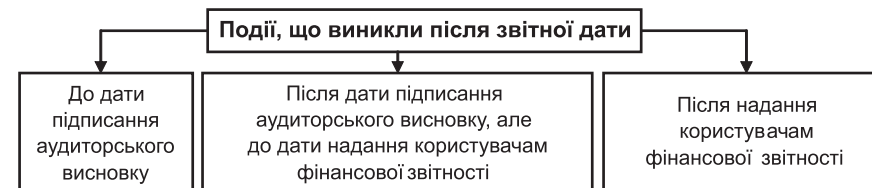


Рис. 9.1. Класифікація подій, що відбулися після дати фінансової звітності

Подіями після звітної дати визнають факти господарської діяльності, які мали місце в період між звітною датою й датою підписання аудиторського висновку і які вплинули або можуть вплинути на фінансовий стан і (або) результати діяльності суб'єкта господарювання, а також вимагати внесення корегувань у фінансову звітність або розкриття інформації в Примітках до фінансової звітності. Знання про них необхідні аудитору для оцінки безперервності діяльності суб'єкта господарювання, тобто можливості продовжувати свою діяльність в передбачуваному майбутньому (не менш 12 місяців від 12 місяців від дати фінансової звітності) і виконувати свої зобов'язання.

Метою аудиту подій після дати фінансової звітності є:

- отримання достатніх та прийнятних аудиторських доказів того, що події, які відбуваються в період між датою фінансової звітності та датою аудиторського висновку і потребують коригування або розкриття у фінансовій звітності, належно відображені в цій фінансовій звітності відповідно до концептуальної основи фінансової звітності;
- здійснення належних дій у відповідь щодо фактів, які стали відомі аудитору після дати аудиторського висновку і які, якби вони були відомі аудитору на дату аудиторського висновку, могли б призвести до внесення аудитором змін до цього аудиторського висновку.

Розрізняють два типи подій після звітної дати: ті, які:

- підтверджують уже існуючі на звітну дату умови діяльності суб'єкта господарювання; і ті,

- свідчать про господарські умови, що виникли тільки після звітної дати (табл. 9.1).

Таблиця 9.1

Перелік подій після дати фінансової звітності

Події, що надають додаткову інформацію про обставини, що існували на дату фінансової звітності	Події, що вказують на обставини, що виникли після дати фінансової звітності
<ul style="list-style-type: none"> – оголошення банкрутом дебітора суб'єкта господарювання, заборгованість якого раніше була визнана сумнівною; – переоцінка активів після звітної дати, яка свідчить про стійке зниження їх вартості, визначеної на дату фінансової звітності; – отримання інформації про фінансовий стан і результати діяльності дочірніх і асоційованих підприємств, яка свідчить про стійке зниженні вартості їх акцій на фондових біржах; – продаж запасів, що свідчить про необґрунтованість оцінки чистої вартості їх реалізації на дату фінансової звітності; – одержання від страхової компанії матеріалів про уточнення розміру страхового відшкодування, переговори щодо якого велися на звітну дату; – оголошення про розміри дивідендів дочірніх компаній за періоди, які передують звітній даті; – виявлення помилок або порушень норм діючого законодавства, які призвели до викривлення даних фінансової звітності за звітний період. 	<ul style="list-style-type: none"> – прийняття рішення про реорганізацію суб'єкта господарювання; – придбання цілісного майнового комплексу; – рішення про припинення операцій, що становлять значну частину основної діяльності суб'єкта господарювання; – знищення (втрата) активів суб'єкта господарювання внаслідок пожежі, аварії, стихійного лиха або інших надзвичайних подій; – прийняття рішення щодо емісії цінних паперів; – непрогнозовані зміни індексів цін і курсів іноземних валют; – укладення контрактів, за якими плануються здійснення (придбання, вибуття) значних капітальних і (або) фінансових вкладень; – прийняття законодавчих актів, що суттєво вплинуть на діяльність суб'єкта господарювання; – дивіденди за звітний період оголошені суб'єктом господарювання після дати фінансової звітності.

Події першого типу припускають, що в січні-березні наступного за звітним роком була отримана інформація, що проясняє які-небудь відомості, які повинні бути відображені в балансі, звіті про фінансові результати й інших формах. Деякі з таких подій (переоцінка основних засобів, нарахування процентів за кредитними договорами, виправлення помилок звітного року, звірення взаємних розрахунків, оголошення дивідендів) добре знайомі бухгалтерам і завжди проводяться груднем поточного (звітного) року. Результати перерахунку податків також відображаються в бухгалтерському обліку і фінансовій звітності за ключними оборотами звітного періоду.

Друга категорія подій після звітної дати – це ті події, що свідчать про обставини, які щойно виникли. Наприклад, якщо в I кварталі слідуючого за звітним роком стає відомо про реорганізацію підприємства, судових рішеннях або стихійних лихах, які вплинуть на розмір активів і зобов'язань. Такі події в явній формі не впливають на розмір статей балансу і звіту про фінансові результати суб'єкта господарювання. За станом на 31 грудня звітного року його фінансовий стан міг бути стійким, що абсолютно достовірно відображається у фінансовій звітності. Але до моменту затвердження фінансової звітності реальний фінансовий стан суб'єкта господарювання може стати іншим, ніж той, що відображено у фінансовій звітності, і це має бути доведено до відомості власників (акціонерів, засновників) і інших зацікавлених користувачів фінансової звітності.

Подібні події не відображаються в бухгалтерському обліку за звітний рік, тому що інакше порушувалося б допущення тимчасової визначеності фактів господарської діяльності. Але вони повинні бути описані в Примітках до фінансової звітності. Іноді точне чисельне значення подібних подій установити складно. Тому в п.4 П(С)БО 11 «Зобов'язання» введено поняття непередбачених зобов'язань. Під ними розуміються:

- зобов'язання, що можуть виникнути внаслідок минулих подій та існування яких буде підтверджено лише тоді, коли відбудеться або не відбудеться одна чи більше невизначених майбутніх подій, над якими суб'єкт господарювання не має повного контролю; або
- теперішні зобов'язання, що виникають внаслідок минулих подій, але не визнаються, оскільки малоймовірно, що для врегулювання зобов'язань потрібно буде використати ресурси, які втілюють у собі економічні вигоди, або оскільки суму зобов'язання не можна достовірно визначити.

Оскільки події після звітної дати, віднесені до другої категорії, не слід відображати на балансових рахунках у бухгалтерському обліку звітного року, то відповідно не виникне й проблем, пов'язаних і з податковими розрахунками за звітний рік.

Наслідки подій, що відбулися після звітної дати, відображаються у фінансовій звітності шляхом уточнення даних про відповідні активи, зобов'язання, капітал, доходи і витрати суб'єкта господарювання заключними оборотами звітного періоду до затвердження річної фінансової звітності в загальноновстановленому порядку або шляхом розкриття відповідної інформації в Примітках до фінансової звітності.

Вибір одного із цих способів залежить від того, які дані зміняться в результаті події, що відбулися після звітної дати, а також від того, коли виникли господарські умови, що визнаються подіями після звітної дати, – до або після цієї дати:

- якщо відповідні дані відображались в балансі, то і зміни мають бути внесені в баланс, а якщо в інших формах фінансової звітності – то і в ці форми звітності необхідно внести зміни;
- якщо господарські умови, що визнаються подіями після звітної дати, виникли до цієї дати, то вони відображаються на рахунках бухгалтерського обліку заключними оборотами звітного періоду, а якщо після – то у звітному періоді ніяких бухгалтерських записів не проводиться.

Якщо в результаті виправлення помилок відбудеться заниження бази оподаткування по будь-якому податку або збору за звітний період, то це може привести до фінансових санкцій.

Якщо подія відбувається після звітної дати, у періоді наступному за звітним, то проводиться запис методом «червоне сторно» на суму, відображену в бухгалтерському обліку звітного періоду. Одночасно в періоді, наступному за звітним, у загальному порядку здійснюється запис, який відображає цю подію.

Не відображаються в бухгалтерському обліку ті події, що відбулися після звітної дати, які взагалі не відображаються якими-небудь записами. Наприклад, при прийнятті рішення про реорганізацію може змінитися вступний баланс на яку-небудь дату, але ніяких записів на рахунках бухгалтерського обліку не здійснюється. У таких випадках відомості про події, що відбулися після звітної дати, розкриваються у Примітках до фінансової звітності. В Примітках до фінансової звітності також наводяться відомості про зміну в результаті події після звітної дати сум розрахованих податків; події, що свідчать про що

виникнення після звітної дати умов господарської діяльності суб'єкта господарювання. Ця інформація повинна включати короткий опис характеру події, що настав після звітної дати, і оцінку його наслідків у грошовім вимірі. Якщо така оцінка неможлива, то цей факт і його обґрунтування також розкривається у Примітках до фінансової звітності.

У роботі аудиторської фірми, у свою чергу, виділяють дати початку і закінчення перевірки, а також, дату підписання аудиторського висновку. Аудит може бути розпочато до, після або під час проведення робіт зі складання фінансової звітності. Керівник аудиторської фірми і аудитор (як правило, керівник групи з виконання завдання) не має права підписувати аудиторський висновок до закінчення суб'єктом господарювання робіт зі складання фінансової звітності. Аудиторський висновок датується не раніше від дати, на яку аудитор отримав достатні та відповідні аудиторські докази на основі яких буде ґрунтуватися його незалежна професійна думка щодо фінансової звітності, включаючи докази того, що:

- було складено всі звіти, що входять до складу фінансової звітності, включаючи примітки; та
- ті, кого наділено визнаними повноваженнями, підтвердили, що вони несуть відповідальність за цю фінансову звітність.

Дата аудиторського висновку вказує користувачам на те, що аудитором було розглянуто вплив подій та операцій, про які стало відомо аудиторі і які мали місце до зазначеної дати.

Приклади.

Приклад 1. Боржник підприємства визнаний неплатоспроможним після дати балансу, але до затвердження фінансової звітності.

Вплив на фінансову звітність: Якщо немає доказів про зворотне, приймається, що фінансові труднощі боржника мали місце вже на дату фінансової звітності і у зв'язку з цим збитки від зменшення вартості активу (заборгованості) мали місце вже на дату фінансової звітності. Підприємству необхідно скорегувати облікову вартість заборгованості покупців і замовників на дату фінансової звітності, щоб дебіторська заборгованість була зазначена за чистою вартістю реалізації.

Приклад 2. При інвентаризації запасів, яка проводилася

п'ять днів після дати фінансової звітності, були виявлені нестача і псування товарів.

Вплив на фінансову звітність: Слід думати, що ці обставини мали місце вже на дату балансу. Підприємству необхідно здійснити корегуючі записи щодо кількості і вартості запасів на дату фінансової звітності, визнавши виявлені при інвентаризації недостачу і зменшення вартості запасів через псування.

Приклад 3. Після дати фінансової звітності, але до дати затвердження фінансової звітності підприємство одержало повідомлення, що працівник підприємства, який після дати балансу на роботі одержав травму, подав позов у суд.

Вплив на фінансову звітність: Позов відноситься до обставин, які не мали місце на дату балансу (нещасний випадок відбувся після дати балансу). Якщо позов суттєвий, то інформацію про нього треба розкрити в Примітках до фінансової звітності.

Приклад 4. На загальних зборах акціонерів прийнято рішення про використання прибутку підприємства, виплативши на дивіденди відповідну частину прибутку.

Вплив на фінансову звітність: Ця подія не є подією після дати балансу, тому що вона відбувається після затвердження фінансової звітності. Питання розподілу прибутку приймається акціонерами після затвердження річної з фінансової звітності. Акціонери підприємства затверджують фінансову звітність після того, як її відповідно підписали відповідальні посадові особи підприємства, підтвердивши своїм підписом цю фінансову звітність.

Приклад 5. Після дати фінансової звітності, але до затвердження фінансової звітності для оприлюднення стало відомо, що частина запасів підприємства зіпсована і не може бути причта для продажу. Причина псування запасів – на різдвяні свята стався обрив електромереж, внаслідок чого не працювали холодильні камери складу овочевої продукції.

Вплив на фінансову звітність: Тому що подія, що стала причиною зменшення вартості запасів, відбулося після дати балансу, підприємству не треба здійснювати корегування кількості і вартості запасів на дату балансу. Збитки від зменшення вартості запасів визнаються в період, коли ці запаси зіпсувалися.

Тести для самоперевірки.

1. В аудиті термін «наступні події» розуміють як події:

- А) що мали місце між датою фінансової звітності й датою аудиторського висновку, і факти, виявленим після дати аудиторського висновку;
- Б) що відбуваються протягом періоду, який починається відразу після звітної дати;
- В) які існували до дати оприлюднення фінансової звітності;
- Г) що мали місце між датою аудиторського висновку і датою оприлюднення фінансової звітності.

2. До події, що вказують на обставини, що виникли після дати фінансової звітності не відносяться:

- А) придбання цілісного майнового комплексу;
- Б) продаж запасів, що свідчить про необґрунтованість оцінки чистої вартості їх реалізації на дату фінансової звітності;
- В) не прогнозовані зміни курсів іноземних валют;
- Г) укладення контрактів, за якими плануються здійснення (придбання, вибуття) значних капітальних і (або) фінансових вкладень.

3. До подій, що надають додаткову інформацію про обставини, що існували на дату фінансової звітності не відносять:

- А) переоцінка активів після звітної дати, яка свідчить про стійке зниження їх вартості, визначеної на дату фінансової звітності;
- Б) знищення (втрата) активів суб'єкта господарювання внаслідок пожежі, аварії, стихійного лиха або інших надзвичайних подій;
- В) одержання від страхової компанії матеріалів про уточнення розміру страхового відшкодування, переговори щодо якого велися на звітну дату;
- Г) оголошення банкрутом дебітора суб'єкта господарювання, заборгованість якого раніше була визнана сумнівною.

4. Наслідки подій, що відбулися після звітної дати, відображаються у фінансовій звітності шляхом:

- А) уточнення даних про відповідні активи та зобов'язання,

капітал, доходи і витрати заключними оборотами звітного періоду до затвердження річної фінансової звітності;

- Б) розкриття відповідної інформації в Примітках до фінансової звітності;
- В) коригування відповідних форм фінансової звітності;
- Г) відповіді А) і Б).

5. Датою фінансової звітності вважається:

- А) дата, на яку управлінський персонал заявляє про те, що ним підготовлений повний комплект фінансової звітності та прийнята на себе відповідальність, пов'язана з цією фінансовою звітністю;
- Б) останнє число останнього звітного періоду, охопленого фінансовою звітністю, яка підлягає аудиту;
- В) дата передачі бухгалтерією складеної фінансової звітності на підпис виконавчому органу суб'єкта господарювання;
- Г) дата передачі фінансової звітності на розгляд наглядовій раді суб'єкта господарювання.

6. Датою затвердження річної фінансової звітності вважається:

- А) дата, на яку управлінський персонал заявляє про те, що ним підготовлений повний комплект фінансової звітності та прийнята на себе відповідальність, пов'язана з цією фінансовою звітністю;
- Б) 31 грудня;
- В) дата висновку ревізійної комісії за результатами проведення перевірки достовірності показників фінансової звітності;
- Г) дата надання фінансової звітності до контролюючих органів.

7. Датою оприлюднення фінансової звітності вважається:

- А) дата, на яку управлінський персонал заявляє про те, що ним підготовлений повний комплект фінансової звітності та прийнята на себе відповідальність, пов'язана з цією фінансовою звітністю;
- Б) дата підготовки аудиторського висновку за результатами проведеного аудита фінансової звітності;
- В) дата, на яку аудиторський висновок і перевірена аудитором фінансова звітність стають доступними усім користувачам;

- Г) дата, на яку аудиторський висновок і перевірена аудитором фінансова надаються управлінському персоналу.

8. Дата аудиторського висновку вважається:

- А) дата підписання аудиторського висновку керівником аудиторської фірми;
- Б) дата закінчення аудиту фінансової звітності;
- В) дата передачі аудиторського висновку управлінському персоналу суб'єкта господарювання;
- Г) дата зазначена в аудиторському висновку.

9. Аудит фінансової звітності аудиторська фірма може розпочати:

- А) до проведення робіт зі складання фінансової звітності;
- Б) після складання фінансової звітності;
- В) під час проведення робіт зі складання фінансової звітності;
- Г) правильні відповіді А), Б), В).

10. Поняття «непередбачене зобов'язання» надано в:

- А) Законі України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні»;
- Б) Законі України «Про аудиторську діяльність»;
- В) П(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»;
- Г) П(С)БО 11 «Зобов'язання»;

Відповіді: 1А, 2Б, 3Б, 4Г, 5Б, 6А, 7В, 8Г, 9Г, 10Г.

Розділ 9.2. Процедури аудиту після надання аудиторського висновку (звіту)

Словник.

Проміжна фінансова звітність – фінансова інформація, можливо, в меншому обсязі, ніж повний комплект фінансової звітності, випущена на проміжні дати фінансового періоду (як правило, піврічна або квартална).

Нетипова кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку – це незвичний, нестандартний взаємозв'язок між бухгалтерськими рахунками внаслідок відображення на них господарських операцій.

Аудиторська фірма під час аудиту, на вимогу МСА 560 «Подальші події», зобов'язана прийняти до уваги вплив подальших подій на фінансову звітність і аудиторський висновок. При цьому виконання процедур аудиту здійснюється з метою одержання достатніх та прийнятних аудиторських доказів того, що всі події, що мали місце як до дати аудиторського висновку, так і після дати оприлюднення фінансової звітності, які потребують внесення корегувань у фінансову звітність або розкриття в ній інформації, були належно відображені. Ці процедури аудиту є додатковими процедурами аудиту та застосовуються до конкретних фактів (подій), що відбуваються після закінчення звітного періоду, з метою одержання аудиторських доказів у відношенні сальдо рахунків на кінець періоду. Проте аудиторська фірма не зобов'язана проводити наступну перевірку усіх аспектів, за якими за наслідками раніше виконаних процедур аудиту були отримані обґрунтовані висновки.

Вибір процедури аудиту буде залежати від дати виявлення подальших подій або фактів, які можуть вплинути на фінансову звітність і аудиторський висновок. Процедури аудиту залежно від дат наступних подій поділяють на:

- процедури аудиту щодо події, які відбуваються до дати підписання аудиторського висновку;
- процедури аудиту щодо фактів, які виявлені після дати аудиторського висновку, але до оприлюднення фінансової звітності;
- процедури аудиту щодо факти, які виявлені після оприлюднення фінансової звітності.

Послідовність дій аудиторів зображена на рисунку 9.2.

Процедури аудиту щодо подій, які відбуваються до дати підписання аудиторського висновку.

Аудитор повинен виявити всі події, що мали місце до дати підписання аудиторського висновку. Виявлення усіх подій підтверджують достатні та прийнятні аудиторські докази, отримані при виконанні процедур аудиту. Ці події можуть вимагати внесення корегувань у фінансову звітність або розкриття в ній інформації.

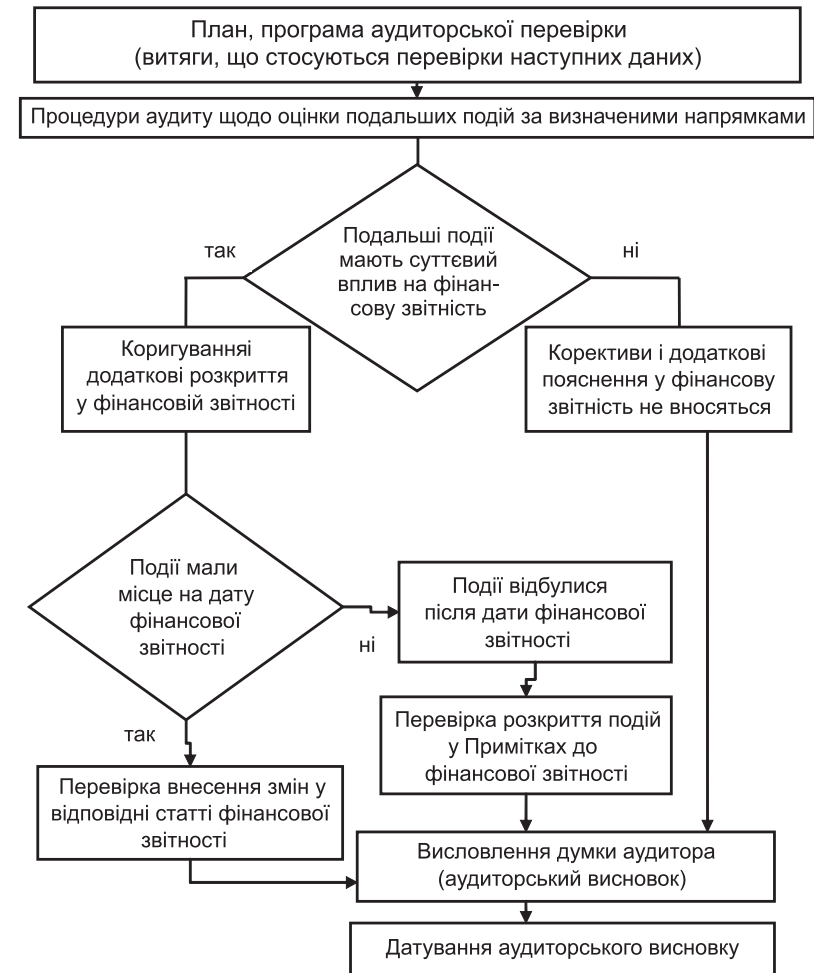


Рис. 9.2. Алгоритм аудиторської оцінки наступних подій

Процедури аудиту, спрямовані на виявлення подальших подій, проводяться як додаткові процедури. Вони застосовуються до конкретних операцій, що відбуваються після закінчення звітного періоду, і дозволяють одержати аудиторські докази у відношенні сальдо рахунків на кінець періоду. Наприклад, проводиться тестування правильності віднесення операцій з запасами до звітних періодів або тестування платежів кредиторам. При цьому аудитору не потрібно планувати і

виконувати ті процедури аудиту, які були них раніше здійснені, так як по ним уже були отримані обґрунтовані висновки.

Процедури аудиту, призначені для визначення подій, які можуть вимагати внесення корегувань у фінансову звітність або розкриття в ній інформації, виконуються як найближче до дати аудиторського висновку. До процедур аудиту щодо події, які відбуваються до дати підписання аудиторського висновку відносять:

- оглядова перевірка процедур, здійснених управлінським персоналом суб'єкта господарювання для того, щоб забезпечити визначення наступних подій;
- ознайомлення із протоколами зборів акціонерів (учасників), засідань ради директорів (правління), наглядової ради, проведених після звітного періоду;
- ознайомлення із проміжною фінансовою звітністю й іншими звітами управлінського персоналу суб'єкта господарювання, в т. ч. з прогнозами руху грошових коштів;
- запити, адресовані юристам суб'єкта господарювання щодо судових справ та претензій (**Додаток 27**);
- запити, адресовані управлінському персоналу суб'єкта господарювання, щодо подальших подій, які можуть вплинути на фінансову звітність (**Додатки 28, 29**). Такі запити припускають такі питання:
 - а) планування продажу активів;
 - б) відображення нетипових кореспонденцій рахунків бухгалтерського обліку;
 - в) планування випуску нових акцій або боргових зобов'язань;
 - г) наявність випадків конфіскації активів або їх загибелі в результаті пожежі, повені;
 - д) планування реорганізації або ліквідації господарювання;
 - е) прийняття нових зобов'язань, здійснення нових позик, укладення договорів застави і поруки;
- проаналізувати правильність обліку подальших подій та порядок розкриття інформації про них у фінансовій звітності.

Якщо такі події виявлені, то аудитор повинен проаналізувати правильність їх обліку й адекватність розкриття інформації про них у звітності.

Якщо управлінський персонал суб'єкта господарювання вносить зміни у фінансову звітність, аудитору слід здійснити необхідні за таких обставинах процедури аудиту й надати управлінському персоналу

суб'єкта господарювання аудиторський висновок по змінній фінансовій звітності, датований не раніше дати затвердження (підписання) зміненої фінансової звітності.

Якщо управлінський персонал суб'єкта господарювання не вносить зміни у фінансову звітність, у той час як аудитор вважає це за необхідне, то аудитору слід скласти модифікований аудиторський висновок.

Процедури аудиту щодо фактів, які виявлені після дати аудиторського висновку, але до дати оприлюднення фінансової звітності

В обов'язки аудитора не входить здійснення процедур аудиту щодо фінансової звітності після дати аудиторського висновку. Протягом періоду, що починається з дати аудиторського висновку, відповідальність за інформування аудитора про факти, які можуть вплинути на фінансову звітність, несе управлінський персонал суб'єкта господарювання.

Якщо після дати підписання аудиторського висновку, але до опублікування фінансової звітності, аудитором стане відомо про факти, які можуть вплинути на фінансову звітність, він повинен

- визначити, чи потрібне внести зміни у фінансову звітність;
- обговорити ці питання з управлінським персоналом суб'єкта господарювання;
- вимагати від управлінського персоналу суб'єкта господарювання внесення відповідних змін у дану фінансову звітність, якщо такі події суттєво впливають на фінансову звітність.

Якщо управлінський персонал суб'єкта господарювання вносить зміни у фінансову звітність, аудитору слід здійснити необхідні за таких обставинах процедури і надати управлінському персоналу суб'єкта господарювання новий аудиторський висновок по змінній фінансовій звітності, датований не раніше дати затвердження (підписання) зміненої фінансової звітності. До нового аудиторського висновку слід внести пояснюючий параграф, який стосується Приміток до фінансової звітності, у яких більш докладно висвітлюються підстави для перегляду раніше підготовлених фінансової звітності та аудиторського висновку.

Якщо аудиторський висновок уже виданий суб'єкту господарювання, а управлінський персонал не вважає за потрібне внести відповідні коригування, то аудитору необхідно:

- письмово повідомити управлінський персонал суб'єкта господарювання про те, що управлінський персонал не повинен надавати фінансову звітність і аудиторський висновок по ній користувачам;
- перенести на управлінський персонал суб'єкта господарювання відповідальність за наслідки рішення щодо не внесення змін у фінансову звітність;
- вжити заходи, необхідні для того, щоб користувачі фінансової звітності не поклалися на аудиторський висновок.

При цьому він повинен дотримувати юридичних прав і обов'язків та звернутися за консультацією до юристів. Загальна схема дій аудитора при виявленні суттєвих подій після дати аудиторського висновку, але до дати оприлюднення фінансової звітності представлені на рисунку 9.2.

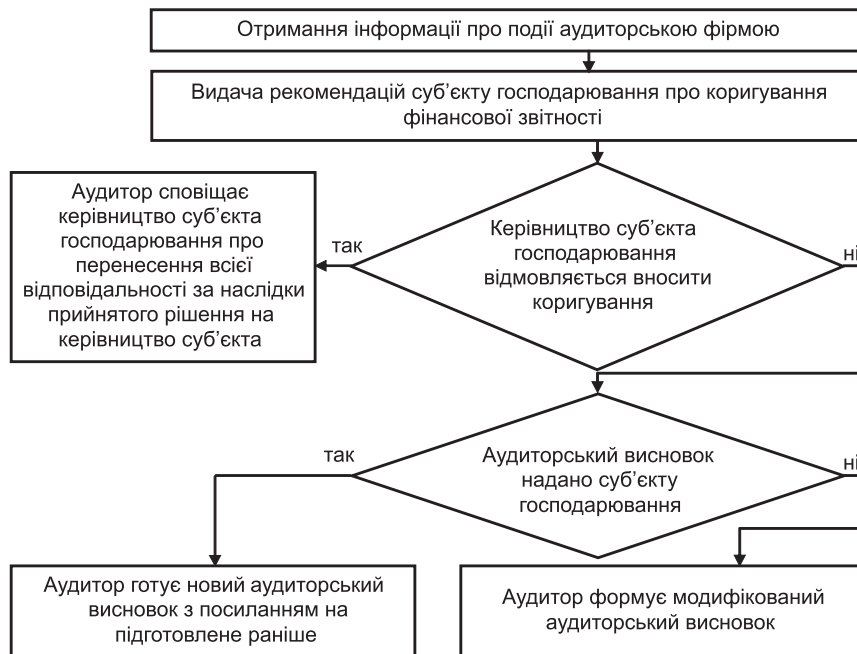


Рис. 9.2. Послідовність дій аудитора при виявленні істотних подій після дати аудиторського висновку, але до випуску фінансової звітності

Процедури аудиту щодо факти, які виявлені після дати оприлюднення фінансової звітності

Після дати оприлюднення фінансової звітності аудиторська фірма не несе відповідальності за події, що відбулися після дати оприлюднення фінансової звітності суб'єкта господарювання, вона не зобов'язана проводити ніяких спеціальних досліджень для виявлення і аналізу таких подій після завершення аудиту. Відповідальність за інформування аудиторської фірми про ці події несе управлінський персонал суб'єкта господарювання.

Після оприлюднення фінансової звітності аудитор може одержати інформацію про подальші події, які існували на дату аудиторського звіту. При наявності такої інформації аудитору необхідно:

- розглянути питання про необхідність перегляду фінансової звітності;
- обговорити це питання його з управлінський персонал суб'єкта господарювання.

Якщо управлінський персонал суб'єкта господарювання приймає рішення щодо внесення відповідних корегувань у фінансову звітність, то аудитору необхідно виконати такі процедури аудиту:

- аналіз заходів щодо інформування користувачів фінансової звітності, які здійснює управлінський персонал суб'єкта господарювання;
- формування та надання користувачам нового аудиторського звіту по переглянутій фінансовій звітності.

Щодо переглянутої фінансової звітності аудитор має право застосувати процедури аудиту тільки до подальших подій. При цьому в новому аудиторському звіту слід зробити відповідне посилання про застосування процедур аудиту відносно подальших подій, які спричинили умови перегляду аудиторському висновку.

Новий аудиторський звіт повинний включати пояснюючий параграф, що стосується Приміток до фінансової звітності, у яких більш докладно висвітлюються підстави для перегляду раніше представлених фінансової звітності й аудиторського звіту. Новий аудиторський звіт датується не раніше дати затвердження переглянутої фінансової звітності.

Якщо управлінський персонал суб'єкта господарювання не вживає необхідних заходів, щодо інформування всіх користувачів, хто одержав раніше фінансову звітність і аудиторський звіт, про ситуацію, яка склалася, і не переглядає фінансову звітність, то аудитор виконує такі процедури аудиту:

- здійснити заходи, необхідні для того, щоб користувачі фінансової звітності не поклалися на аудиторський висновок. При цьому ці заходи будуть залежати від прав і обов'язків аудитора, а також від рекомендацій юристів аудитора й не повинні суперечити законодавству;
- повідомити управлінський персонал суб'єкта господарювання про свої дії.

Загальна схема дій аудитора при виявленні суттєвих подій після дати оприлюднення фінансової звітності представлені на рисунку 9.3.

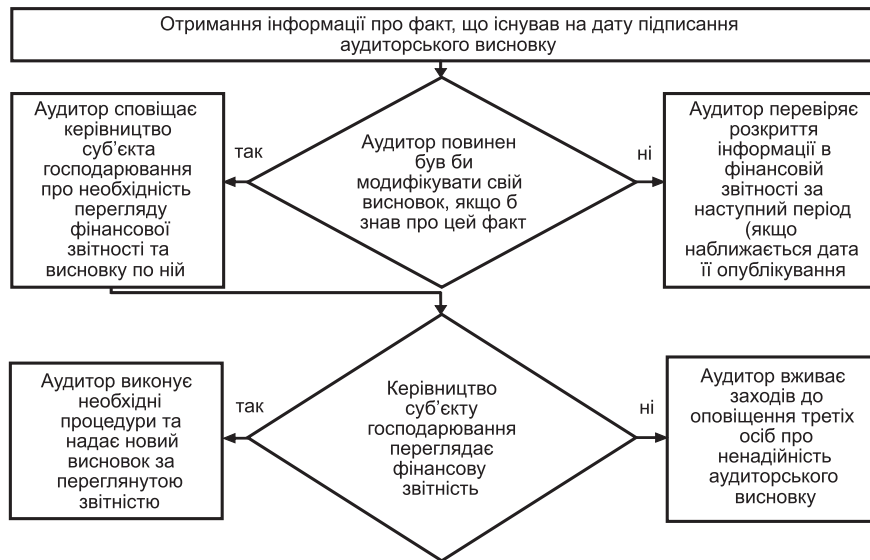


Рис. 9.3. Послідовність дій аудитора при виявленні фактів, що відбулися дати оприлюднення фінансової звітності

Необхідність у перегляді фінансової звітності й видачі нового аудиторського висновку може не виникнути, якщо наближається дата опублікування фінансової звітності за наступний період. У цьому випадку в новій фінансовій звітності повинна бути розкрита відповідна інформація.

Усі дії аудиторської фірми відносно подій і фактів, що відбувся як до дати підписання аудиторського звіту, так і після цієї дати, і всі рішення аудиторської фірми по таких подіях і фактам повинні бути в обов'язковому порядку відображені в аудиторській документації.

Приклади.

Приклад 1. Підприємство 03.11. звітного року за наслідками проведення документальної перевірки дотримання норм податкового законодавства, отримало від Державної податкової інспекції у Пролетарському районі м. Донецьк податкове повідомлення-рішення про визначення суми податкового зобов'язання за податком на прибуток підприємства та відповідних і штрафних санкцій. Управлінський персонал підприємства визнає частково суму до нарахованого податку. В бухгалтерському обліку на визнану суму здійснено збільшення зобов'язання за розрахунками з бюджетом. Сума не визнана підприємством оскаржується в судовому порядку. Юристи підприємства надали аудитору пояснення, що на їх думку, позов буде вирішено позитивно. Після закінчення перевірки аудитором було складено та надано підприємству аудиторський висновок. Через чотири дні аудитору стає відомо, що відбулося засідання апеляційного суду, на якому прийнято рішення не на користь підприємства.

Процедури аудиту щодо подальших подій: Аудитор, на підставі робочих документів, розрахував суму, на яку збільшаться зобов'язання підприємства. Визначив, що дана сума має суттєвий вплив на фінансову звітність. У зв'язку з цим, він через електронну пошту звернувся з запитом до управлінського персоналу «чи оприлюднена фінансова звітність»? В цей же день була отримана відповідь, що фінансова звітність ще не оприлюднена. Після чого аудитором був підготовлений і направлений управлінському персоналу лист, в якому вимагалось внесення корегувань до фінансової звітності. Управлінський персонал здійснив відповідні коригування и надав аудитору документи, які підтверджують здійсненні виправлення і уточнену фінансову звітність. Аудитор видав новий висновок, не змінюючи своєї думки про достовірність фінансової звітності.

Приклад 2. Боржник підприємства визнаний неплатоспроможним 25 січня наступного року. Затвердження фінансової звітності відбулося 07 лютого наступного за звітним роком. Причиною неплатоспроможності була крадіжка на складі товарів боржника 02 січня, і боржник більше не міг улагодити свої зобов'язання перед постачальниками.

Процедури аудиту щодо подальших подій: Так як фінансові утруднення боржника не мали місце на дату балансу, тому підприємству не треба корегувати залишок за рахунком, на якому обліковуються розрахунки з покупцями і замовниками на 31 грудня. Якщо заборгованість суттєва, то необхідно розкрити цю інформацію в Примітках до фінансової звітності. Збитки від зменшення вартості заборгованості будуть визнані в тому періоді, коли вони виникли.

Приклад 3. Після дати балансу, але до затвердження фінансової звітності під час пожежі зруйновано один з декількох складів підприємства. Це не створило суттєвих наслідків у діяльності підприємства.

Процедури аудиту щодо подальших подій: В фінансовій звітності ця інформація не розкривається. Якщо б вартість втраченого активу була суттєвою, то інформація про цю подію розкривалася би у Примітках до фінансової звітності.

Приклад 4. При проведенні аудиту фінансової звітності публічного акціонерного товариства, складеної за концептуальною основою МСФЗ за звітний рік, аудитор отримали таку інформацію:

- Правління товариства, на підставі розробленого бізнес-плану, прийняла рішення про розширення видів діяльності, що вплине на рух грошових коштів, результати фінансово-господарської діяльності та загальний фінансовий стан товариства.
- Наглядова рада товариства, після попереднього розгляду результатів ревізії фінансово-господарської діяльності, яку на підставі договору проводила інша аудиторська фірма, прийняла рішення включити до порядку денного загальних зборів акціонерів товариства питання про виплату дивідендів за звітний рік в розмірі 8800 грн. на кожен акцію. За розрахунками аудиторів загальна сума дивідендів до виплати складатиме 8800000 грн.

Процедури аудиту щодо подальших подій: При виявленні подій, які відбулися до дати аудиторського висновку, аудиторам слід письмово повідомити управлінський персонал акціонерного товариства, про те, що ці події повинні бути розкриті у Примітках до фінансової звітності. Тобто у фінансову звітність товариства необхідно внести відповідні корегування.

Приклад 5. Під час проведення аудиту фінансової звітності за звітний рік аудитором в поточному році була отримана інформація, що наприкінці січня місяця поточного року акціонерним товариством був придбаний контрольний пакет акцій конкуруючого підприємства за рахунок кредитних коштів.

Процедури аудиту щодо подальших подій: Умови по даному факту не існували на звітну дату, але подія відбулася до дати підписання фінансової звітності. Таким чином, аудиторі необхідно впевнитися, що у Примітках до фінансової звітності знайшло відображення і операції з придбання цінних паперів і їх наслідки (наприклад, ймовірність зниження ринкової вартості акцій підприємства, санкцій за непогашення кредиту і т.п.).

Тести для самоперевірки.

1. Подальші події, які можуть вимагати коригувань фінансової звітності шляхом зміни її показників:

- А) пожежа, що знищила незастраховане складське приміщення наступного за звітним роком;
- Б) продаж значної частини акцій найбільшим акціонером;
- В) сплата суттєвого штрафу за наслідками податкової перевірки звітності за звітний рік;
- В) плани управлінського персоналу розпочати новий вид бізнесу, який вимагає ліцензування.

2. Аудитор під час аудиту фінансової звітності за минулий рік, отримує інформацію про не відображення в бухгалтерському обліку господарських операцій, які мають суттєвий вплив на фінансову звітність. В цій ситуації йому необхідно:

- А) розглянути рекомендації МСА 560 «Подальші події»;
- Б) проігнорувати інформацію;
- В) направити запити колишньому аудиторі;
- Г) звернутися за консультацією до юриста.

3. Якщо аудитор до дати аудиторського висновку виявляє події, які суттєво впливають на фінансову звітність, і управлінський персонал готовий внести відповідні коригування у фінансову звітність, він повинен:

- А) висловити безумовно-позитивну думку з пояснюючим параграфом;

- Б) висловити умовно-позитивну думку;
- В) оцінити правильність їх відображення в бухгалтерському обліку й розкриття у фінансовій звітності;
- Г) відсутня правильна відповідь.

4. Після дати аудиторського висновку відповідальність за інформування аудитора про факти, які можуть вплинути на фінансову звітність, несе:

- А) управлінський персонал суб'єкта господарювання;
- Б) головний бухгалтер суб'єкта господарювання;
- В) юристи суб'єкта господарювання;
- Г) внутрішні аудитори суб'єкта господарювання.

5. Якщо керівництво вносить корегування у фінансову звітність після дати аудиторського висновку, але до дати її оприлюднення аудитор повинен:

- А) не змінює своєї думки;
- Б) відізнати свій висновок;
- В) вжити заходів, щоб користувачі не поклалися на аудиторський висновок;
- Г) виконати необхідні процедури аудиту і підготувати новий аудиторський висновок, який повинний бути датоване не раніше дати затвердження зміненої фінансової звітності.

6. В яких періодах аудитор не несе відповідальність за здійснення процедур або запитів стосовно фінансової звітності?

- А) від дати фінансової звітності до дати аудиторського висновку;
- Б) від дати аудиторського висновку до дати оприлюднення фінансових звітів;
- В) від дати оприлюднення фінансової звітності до закінчення наступного фінансового року;
- Г) від дати затвердження фінансової звітності до дати аудиторського висновку.

7. До процедур аудиту щодо події, які відбуваються до дати підписання аудиторського висновку відносять:

- А) ознайомлення із протоколами наглядової ради, проведених після звітного періоду;
- Б) ознайомлення із проміжною фінансовою звітністю

- В) запити, адресовані юристам суб'єкта господарювання щодо судових справ та претензій;
- Г) правильні відповіді А), Б), В).

8. У відношенні переглянутої фінансової звітності аудитор:

- А) не бере до уваги раніше виконанні процедури аудиту;
- Б) має право застосовувати процедури аудиту тільки до подальших подій;
- В) виконує додаткові процедури аудиту тільки якщо це передбачено умовами договору на аудит;
- В) виконує тільки ті процедури аудиту, які погоджує управлінський персонал.

9. Запити, адресовані управлінському персоналу суб'єкта господарювання, щодо подальших подій, які можуть вплинути на фінансову звітність припускають такі питання:

- А) відображення нетипових кореспонденцій рахунків бухгалтерського обліку;
- Б) укладання договорів на реалізацію готової продукції на експорт;
- В) планування внесення змін до штатного розкладу суб'єкта господарювання;
- Г) прийняття нових працівників.

10. Яку з наведених процедур не зобов'язаний виконувати аудитор, якщо після того як фінансова звітність була оприлюднена, аудитору стає відомий факт, який, якби він був йому відомий на дату аудиторського звіту міг призвести до зміни аудиторської думки?

- А) обговорити це питання з управлінським персоналом суб'єкта господарювання МСА 560 «Подальші події»;
- Б) визначити, чи потребує фінансова звітність внесення змін;
- В) здійснити запит про те, як управлінський персонал має намір розглянути це питання у фінансовій звітності;
- Г) повідомити про ці питання відповідний орган, до якого надано фінансову звітність.

Відповіді: 1В, 2А, 3В, 4А, 5Г, 6В, 7Г, 8Б, 9А, 10Г.

Розділ 9.3. Процедури аудиту щодо здатності підприємства продовжувати подальшу діяльність

Словник.

Принцип безперервності – полягає в тому, що суб'єкт господарювання відповідно до його установчих документів має намір здійснювати господарську діяльність безперервно й постійно, відображаючи її в системі бухгалтерського обліку.

Припущенням щодо безперервності діяльності суб'єкта господарювання – припущення щодо продовження ведення бізнесу в передбачуваному майбутньому, як правило, протягом періоду, що не перевищує один рік після завершення звітного періоду, в разі відсутності інформації про інше.

Відповідно до МСА 570 «Безперервність» до завдання аудитора поряд з оцінкою поточного фінансового стану підприємства входить і прогноз його майбутнього фінансового положення. Тобто в ході виконання аудиту фінансової звітності аудиторі необхідно визначити ступінь «безнадійності» фінансового становища суб'єкта господарювання для того, щоб зрозуміти, чи здатний він пережити кризу або варто починати процедуру банкрутства у випадку, коли суб'єкт господарювання не здатний продовжувати господарську діяльність.

Оцінка принципу безперервності діяльності пов'язана з виказуванням професійного судження аудиторів про факти господарської діяльності на дату складання фінансової звітності. Основними питаннями для аудиторської оцінки принципу «діючого підприємства» є такі:

1. Чи існує небезпека, що у суб'єкта господарювання будуть погіршуватися основні фінансові показники й що це може відбутися зненацька?
2. Наскільки реальна ця небезпека?
3. Чи є реальний вихід зі складних обставин?
4. Яким чином сформулювати цю проблему в аудиторському висновку?

Професійне судження аудитора при дослідженні питання можливості подальшого функціонування суб'єкта господарювання ґрун-

тується на розумінні відповідних умов і подій, що мали або мають місце на момент завершення дослідження й збору аудиторських доказів. Тому аудитори повинні отримати розуміння можливості безперервного функціонування підприємства у майбутньому та доцільності застосування принципу безперервності при підготовці фінансової звітності. Ця оцінка здійснюється аудиторами під час планування, виконання процедур аудиту та підготовці аудиторського висновку.

У процесі перевірки безперервності функціонування суб'єкта господарювання методи можуть змінитися залежно від джерел інформації (облікові реєстри, звітність, первинні документи), ступеню використання прийомів у цілому в ринковій економіці або окремих галузях (загальні й часткові), видів господарювання тощо. Методи аудиту також залежать від форми обліку (неавтоматизована, автоматизована), порядку перевірки документів і облікових реєстрів (суцільний, вибірковий, хронологічний або систематизований).

Першим етапом оцінки дотримання принципу безперервності є виявлення ознак недотримання принципу безперервності (табл. 9.2).

Таблиця 9.2

Процедури встановлення ознак недотримання принципу безперервності діяльності

Досліджуване питання	Джерело інформації
1	2
<i>Загальний огляд результатів аудита з метою виявлення:</i>	
негативних тенденцій	дані результатів перспективного аналізу
уповільнення оборотності оборотних коштів	аналіз динаміки коефіцієнта оборотності активів
проблем погашення дебіторської заборгованості	аналіз динаміки коефіцієнта оборотності дебіторської заборгованості і термінів її погашення
незадовільної ліквідності та кредитоспроможності	аналіз ліквідності і платоспроможності суб'єкта господарювання
заборгованість по дивідендах	дані бухгалтерського обліку
порушення статутних вимог до розмірів капіталу	дані бухгалтерського обліку

Продовження табл. 9.2

1	2
<i>Огляд наступних подій з метою виявлення наступних фактів:</i>	
банкрутство основних клієнтів	ксерокопії відповідних документів, перелік втрачених основних клієнтів
падіння ринкових цін на основну продукцію чи послуги	дані органів статистики, прайси поставальників аналогічної продукції і т.і.;
відмовлення в наданні банківських кредитів	листування з банками про можливість надання кредитів
податкова застава та арешт активів	податкові повідомлення
<i>Аналіз негативних тенденцій:</i>	
підвищення цін поряд зі скороченням обсягів реалізації	аналіз динаміки обсягу продажів
нестача оборотних коштів	аналіз динаміки показника чистого оборотного капіталу
незадовільні фінансові коефіцієнти	аналіз динаміки фінансових коефіцієнтів
<i>Аналіз внутрішніх проблем підприємства</i>	
плинність кадрів управлінського персоналу	протоколи зборів засновників і керівництва, усні опитування співробітників
незадовільна система бухгалтерського обліку	описова частина розділу «Аудит фінансової звітності»
втрата кваліфікованих кадрів	протоколи зборів засновників і керівництва, усні опитування співробітників
економічно недоцільні довгострокові і витратні проекти	протоколи зборів засновників і керівництва, укрупнені розрахунки ефективності проектів (термін окупності витрат)
<i>Аналіз зовнішніх факторів:</i>	
зміни в законодавстві	описова частина розділу «Ознайомлення з галуззю і бізнесом клієнта»
втрата ліцензії чи патенту	ксерокопії ліцензій і патентів із указівкою закінчення термінів їхньої дії

Продовження табл. 9.2

1	2
втрата основних поставальників	перелік втрачених основних поставальників
<i>Процедури, що виконуються тільки у випадку виявлення проблем з подальшим функціонуванням</i>	
Аналіз можливості реалізації активів	Інформація про ціни на аналогічні активи і наявність попиту на них
Аналіз можливості одержання кредитів	Інформація з різних джерел про умови кредитування й аналіз прийнятності цих умов
Аналіз можливості зниження (припинення) витрат	Розрахунок упущеної вигоди від зниження (припинення) витрат

Виявлення таких ознак відбувається як на початковому етапі оцінки, так і в процесі наступного етапу аналізу даних ознак. Тому методи, використання, які дозволяють виявляти й оцінювати ознаки недотримання принципу безперервності, можуть збігатися.

Аналіз фінансово-господарської діяльності суб'єкта господарювання тільки кількісними методами на основі розрахованих фінансових коефіцієнтів є недостатнім для того, щоб більш повно, глибоко й всебічно вивчити фінансово-господарську діяльність і її розвиток.

Дослідження факторів зовнішнього середовища суб'єкта господарювання якісними методами дозволяє оцінити їхній вплив на результати фінансово-господарської діяльності, визначити сценарій розвитку: ділової активності підприємства. Тому на етапах виявлення ознак, аналізу причин і наслідків, що виникли, негативних ознак використовуються методи якісного й кількісного аналізу.

Методи якісного аналізу під час аудиторської перевірки безперервності діяльності можна розділити на:

- методи, що базуються на аналізі наявної інформації;
- методи збору нової інформації;
- методи моделювання діяльності суб'єкта господарювання.

Проте, якісні методи не представляють точної кількісної оцінки, тому дані, одержані в результаті такого типу досліджень, не є статистично надійними. Однак у них є своя перевага: вони подають інформацію як про загальні погляди управлінського персоналу або інших категорій працівників на безперервне функціонування діяльність суб'єкта господарювання, так і їх відношення до діяльності, продукції,

послуг, а головне дозволяють виявити загальну тенденцію і сформувати висновок у динаміку спостережуваного економічного процесу.

Найбільш поширеним якісним методом при оцінюванні дотримання принципу безперервності суб'єкта господарювання є опитування. Використання й застосування результатів обстеження фінансово-господарської діяльності суб'єкта господарювання методом опитування й економічного аналізу дозволяє встановити диспропорції розвитку підприємства, взаємозв'язок суб'єкта господарювання з іншими господарюючими суб'єктами, законодавчими органами, кредитними структурами. Під час проведення аудиту безперервності функціонування діяльності суб'єкта господарювання використовують також такі якісні методи, як: експертний метод (обробка думок досвідчених фахівців); метод аналогій (аналіз бази даних про ризик аналогічних проектів і угод).

Підсумкові результати якісного аналізу ризику, у свою чергу, слугують вихідною інформацією для проведення кількісного аналізу суб'єкта господарювання. На етапі кількісного аналізу розраховуються числові значення показників діяльності, ознак недотримання принципу безперервності (наприклад, наявність збитку підприємства).

Розглядаючи всю сукупність методів кількісного аналізу ознак недотримання принципу безперервності, можна сказати, що для кожного типу аналізованого ознаки існують свої методи аналізу й конкретні особливості їх реалізації.

До видів аналітичних процедур, що відносяться до визначення безперервності належать:

- зіставлення даних підприємства, що перевіряється, з середньогалузевими показниками;
- зіставлення фінансової й не фінансової інформації; зіставлення бухгалтерської звітності з кошторисними (плановими) показниками;
- оцінка співвідношень між різними статтями звітної й минулих періодів;
- зіставлення залишків по рахунках за різні періоди; порівняння даних з очікуваними результатами, обумовленими аудитором.

Для визначення можливості безперервності діяльності та надання адекватного висновку виконуються процедури аудиту, які можливо інкорпорувати у єдиний технологічний процес перевірки з використанням аналітичного інструментарію (Рис. 9.4).

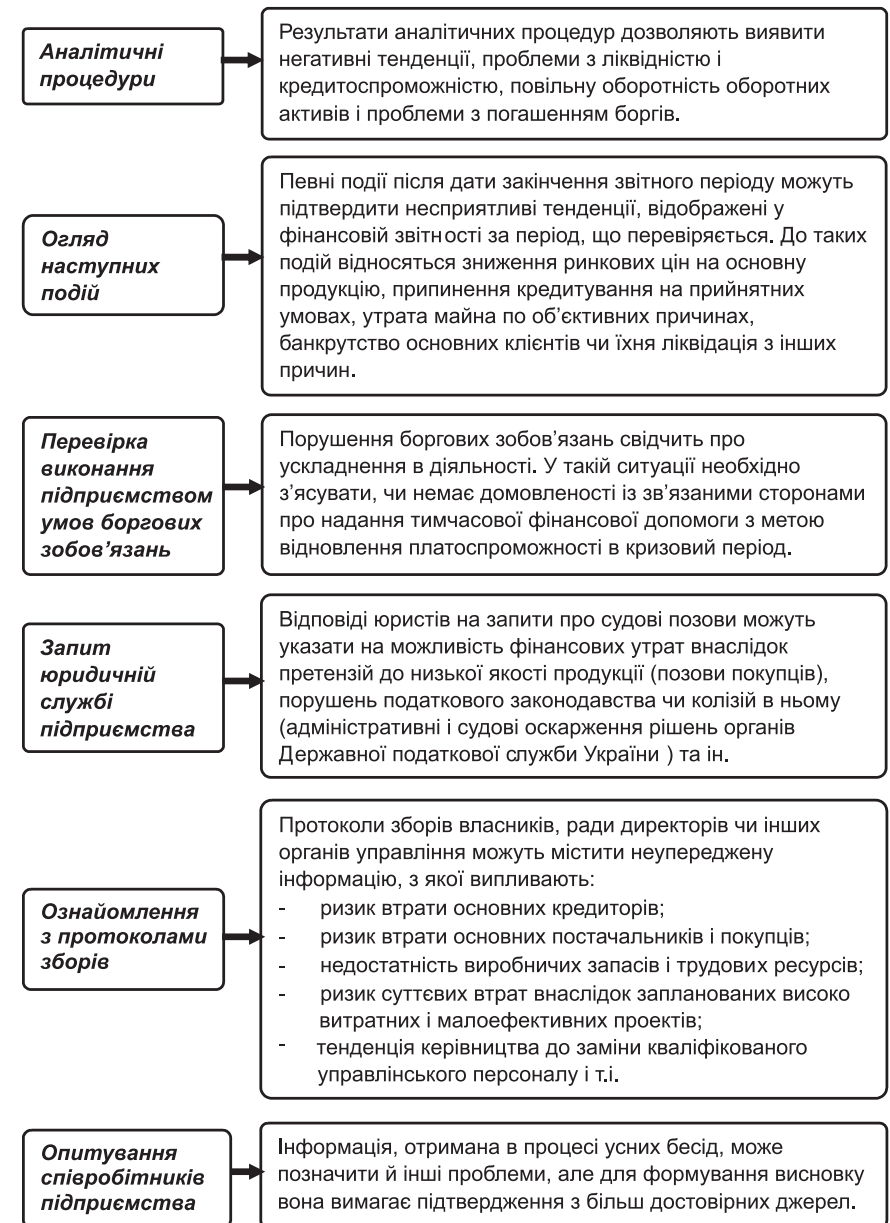


Рис. 9.4. Процедури аудиту щодо підтвердження можливості реалізації концепції діючого підприємства

Мета аудиту здатності суб'єкта господарювання продовжувати подальшу діяльність полягає в:

- одержанні інформації, що необхідна для висновку про можливість (або неможливість) подальшої діяльності;
- у разі виявлення проблем з подальшим функціонуванням: одержання інформації про плани підприємства з усунення виявлених проблем; оцінці можливості ефективної реалізації цих планів; визначенні тих елементів дій, які можуть реально вирішити проблему подальшого функціонування суб'єкта господарювання.

Процедурне забезпечення аудиту можливості подальшого функціонування суб'єкта господарювання складається з переліку запланованих в програмі процедур аудиту (табл. 9.3).

Таблиця 9.3

**Процедури аудиту здатності підприємства
продовжувати подальшу діяльність**

№ з/п	Перелік процедур аудиту
1	2
1.	<i>Загальний огляд результатів аудиту з метою виявлення:</i> - негативних тенденцій; - повільної оборотності обігових коштів; - проблем погашення дебіторської заборгованості; - незадовільну ліквідність та кредитоспроможність.
2.	<i>Огляд наступних подій з метою встановлення наступних фактів:</i> - банкрутство основних клієнтів; - падіння ринкових цін на основну продукцію або послуги; - відмова у наданні банківських кредитів; - конфіскація майна підприємства.
3.	<i>Аналіз негативних тенденцій:</i> - підвищення цін поряд зі скороченням продаж; - не вистачання обігових коштів; - незадовільні фінансові коефіцієнти.
4.	<i>Аналіз внутрішніх проблем підприємства:</i> - незадовільна система фінансового обліку; - втрата кваліфікованих кадрів; - плинність кадрів управлінського персоналу; - економічно недоцільні довгострокові та витратні проекти.

Продовження табл. 9.3

1	2
5.	<i>Аналіз зовнішніх факторів:</i> - зміни в законодавстві; - втрата ліцензії чи патенту; - втрата основних постачальників.
6.	<i>Формування висновку про можливість подальшого функціонування підприємства.</i>

За результатами здійснених процедур аудиту формується висновок щодо цілей аудиту фінансової звітності, тобто, аудиторський висновок про її достовірність.

Документування включає відображення всіх процедур аудиту, їх результатів та висновків за даним розділом програми аудиту фінансової звітності.

Приклади.

Приклад 1. Після дати фінансової звітності, але до дати затвердження фінансової звітності кредитор підприємства подав у суд позовну заяву щодо визнання підприємства неплатоспроможним.

Виконання процедур аудиту щодо безперервності: Подання позову щодо неплатоспроможності дає обґрунтовані сумніви відносно здатності підприємства продовжувати роботу, тому керівництву підприємства необхідно оцінити, чи усе ще застосовний принцип безперервності діяльності. Якщо після цього розгляду керівництво підприємства дійде до висновку, що принцип безперервності застосовний, інформація про подану позовну заяву щодо неплатоспроможності і причини, чому припущення про безперервність діяльності застосоване, вказуються в Примітках до фінансової звітності. Якщо керівництво підприємства дійде до висновку, що принцип безперервності порушено і фінансовий стан підприємства є таким, що підприємство не здатне буде продовжувати діяльність, необхідно здійснити суттєві зміни в бухгалтерському обліку (майно підприємства, вимоги й зобов'язання оцінюються і відображаються у фінансовій звітності з урахуванням обставин, що діяльність підприємства не буде продовжуватися).

Приклад 2. Після дати балансу, але до затвердження фінансової звітності для опублікування збори кредиторів непла-

тоспроможного підприємства, як способу вирішення неплатоспроможності, затвердило санацію.

Виконання процедур аудиту щодо безперервності: Початок процесу санації означає, що припинення діяльності підприємства не передбачене. Тому, якщо є підстава вважати, що в результаті процесу санації підприємство зможе відновити свою діяльність, фінансову звітність необхідно скласти з урахуванням припущення про продовження діяльності. У Примітках до фінансової звітності підприємство розкриває інформацію про затверджений спосіб вирішення стану неплатоспроможності та результати його виконання.

Приклад 3. Після дати балансу, але до затвердження фінансової звітності до опублікування під час пожежі сильно постраждало основне виробництво. Підприємство більше не здатне продовжувати діяльність.

Виконання процедур аудиту щодо безперервності: Це є коригувальною подією, навіть якщо обставини не мали місце на дату балансу. Тому що припущення про продовження діяльності більше не може бути застосоване, підприємство повинно здійснити істотні зміни в бухгалтерському обліку. Майно, вимоги та зобов'язання підприємства слід оцінити і відобразити у фінансовій звітності з урахуванням обставин, що діяльність підприємства припинена.

Приклад 4. За наслідками виконання аналітичних процедур, аудитор з'ясовує, що відношення довгострокової заборгованості підприємства до величини власного капіталу перевищило нормативні значення. У той же час відношення суми прибутку до загальної вартості майна знизилася нижче середнього рівня.

Виконання процедур аудиту щодо безперервності: Визначені показники свідчать про високий рівень погрози фінансовому становищу організації, аж до банкрутства. Зазначені обставини впливають на планування, характер, строки й масштаб аудиту. Аудитору необхідно розглянути необхідність включення у аудиторський висновок (звіт) параграфу щодо питання сумнівності у безперервності діяльності.

Приклад 5. Під час аудиту було встановлено, що підприємство має збиток у сумі 800 тис. грн. станом на 31 грудня звітного року. У січні наступного року настає строк погашення позики в сумі 900 тис. грн. Інших джерел фінансування підприємство не має і надходження грошових коштів не очікується.

Виконання процедур аудиту щодо безперервності: Це є підставою для висновку щодо наявності суттєвої невизначеності у можливості підприємства здійснювати безперервну діяльність. Аудитор, за наявності інших аспектів, що вказують на таку невизначеність, може виказати у аудиторському висновку (звіті) сумнів (дати застереження) або відмову від висловлення думки.

Тести для самоперевірки.

1. До процедур отримання доказів безперервного існування суб'єкта господарювання відноситься:

- А) підтвердження існування, законності й позовної чинності договорів з одержання або продовження фінансової допомоги й з надання додаткових коштів;
- Б) вивчення подій, що виникли після звітної дати;
- В) вивчення протоколів зборів акціонерів, ради директорів та інших ключових органів керування для виявлення згадувань про фінансові утруднення;
- Г) правильні відповіді А), Б), В).

2. Міжнародний стандарт аудиту, яким регулюються питання припущенням щодо безперервності діяльності суб'єкта господарювання:

- А) МСА 550 «Безперервність»;
- Б) МСА 560 «Безперервність»;
- В) МСА 570 «Безперервність»;
- Г) МСА 580 «Безперервність».

3. Отримані аудиторські докази про систематичне порушення умов договорів, щодо своєчасності розрахунків за отримані товари (роботи, послуги) з контрагентами, внаслідок недостатності грошових коштів свідчать аудитору про:

- А) неефективне керівництво підприємством;
- Б) недієвий внутрішній контроль на підприємстві;
- В) на можливість недотримання принципу безперервності діяльності;
- Г) на невідповідність облікової практики обліковій політиці.

4. Значні операційні збитки або значне зменшення вартості активів, що використовуються для генерування грошових потоків, що виявлені під час аудиту, породжують в аудитора значні сумніви щодо:

- А) припущення про безперервність діяльності підприємства;
- Б) оцінки подальших подій;
- В) необхідності збільшити обсяг процедур аудиту;
- Г) порівняльних числових даних.

5. Принцип безперервності діяльності при веденні бухгалтерського обліку означає:

- А) оцінку активів і зобов'язань підприємства виходячи з припущення, що його діяльність триватиме далі;
- Б) підприємство розглядається як юридична особа, яка відокремлена від його власників;
- В) пріоритет оцінки активів виходячи з витрат на їх виробництво та придбання;
- Г) операції повинні обліковуватись відповідно до їх сутності, а не лише виходячи з юридичної форми.

6. Управлінський персонал підприємства визнає свою відповідальність за складання фінансової звітності з урахуванням принципу безперервності:

- А) в усній формі на запит аудиторської фірми;
- Б) в письмовій формі на запит аудиторської фірми;
- В) при особистій розмові з керівником групи з виконання завдання;
- Г) ніяк, тому що аудитору надається фінансова звітність підписана відповідальними особами підприємства, що автоматично підтверджує факт того, що фінансова звітність складена з урахуванням усіх принципів, передбачених концептуальною основою її підготовки.

7. До видів аналітичних процедур, що відносяться до визначення безперервності не належать:

- А) зіставлення фінансової й не фінансової інформації;
- Б) зіставлення даних підприємства, що перевіряється, з середньогалузевими показникам;

- В) оцінка співвідношень між різними статтями звітного й минулих періодів;
- Г) спостереження за проведенням інвентаризації в касі підприємства.

8. Припущення про безперервність діяльності підприємства означає:

- А) припущення того, що підприємство буде продовжувати свою фінансово-господарську діяльність в передбачуваному майбутньому;
- Б) ймовірність здійснення підприємством фінансово-господарської діяльності на протязі наступного календарного року;
- В) припущення щодо збереження фінансово-господарської діяльності у відповідності до установчих документів підприємства;
- Г) припущення щодо можливості здійснення фінансово-господарської діяльності підприємства в наступному році за умов не гірших ніж у звітному році.

9. Для підтвердження безперервності діяльності підприємства достатніми та відповідними аудиторськими доказами аудитор:

- А) складає безумовно-позитивний аудиторський висновок;
- Б) складає безумовно-позитивний аудиторський висновок з пояснюючим параграфом після висловлення думки;
- В) складає безумовно-позитивний аудиторський висновок з пояснюючим параграфом перед висловленням думки;
- Г) модифікує аудиторський висновок.

10. Ймовірність того, що у Примітках до фінансової звітності не розкрита інформація, щодо можливості продовжувати фінансово-господарську діяльність в передбачуваному майбутньому – це:

- А) помилка аудитора;
- Б) аудиторська неточність;
- В) інформаційний ризик;
- Г) помилка бухгалтера підприємства.

Відповіді: 1Г, 2В, 3Б, 4А, 5А, 6Б, 7Г, 8А, 9А, 10В.



ТЕМА 10.

АУДИТОРСЬКІ ПОСЛУГИ

Словник.

Вид – частина систематики, різновид, тип.

Об’єкт – місце будь-якої діяльності, підприємство, установа.

Предмет – те, на що направлена думка або дія.

Послуга – дії, що приносять користь іншому (отримувачу послуги).

Завдання – доручення, те що призначено до виконання. В контексті МСА та аудиту – замовлення на виконання аудиту та надання аудиторських послуг.

Всі професійні аудиторські послуги складають в цілому аудиторську діяльність. Але кожна з послуг має свою відмінність як за метою так і за результатом і методами його досягнення. В українському суспільстві склалося враження, що все, що робить аудитор – це і є аудит. Так у нас виник сертифікаційний, податковий, кабінетний, енергетичний, екологічний, кадровий та багато інших «аудитів». Але за МСА **не всі послуги, що надають професійні аудитори або аудиторські фірми, слід називати аудитом**. На сьогодні за МСА аудиторська діяльність класифікується наступним чином (Рис. 10.1).

Таким чином, некоректно застосовувати термін «аудит» до будь-якої перевірки, консультації, ведення обліку або проведення економічного чи фінансового аналізу.

Термін «аудит» коректно використовувати відносно надання впевненості щодо тверджень звітності (якщо хочете – правильності, достовірності, реальності показників, тощо), **яка оприлюднюється її емітентом** (тим, хто її склав і доводить до відома власників, акціонерів, партнерів чи інвесторів, суспільства).

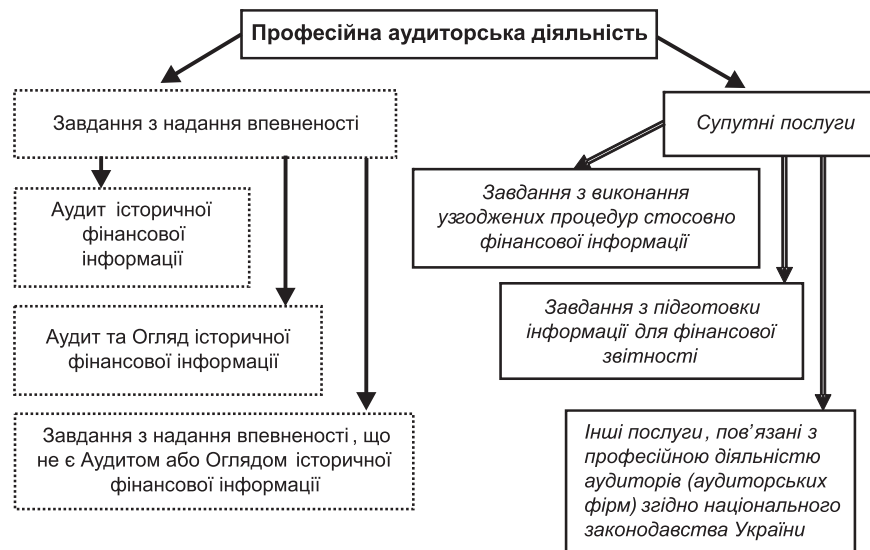


Рис. 10.1. Структура сучасних аудиторських послуг

Всі інші аудиторські послуги визначаються як «**супутні аудиторські послуги**» з вказівкою на предмет таких послуг. **Наприклад:** супутні аудиторські послуги з аналізу стану системи внутрішнього контролю; супутні аудиторські послуги з консультування по питанням договірного забезпечення, тощо. Або цілком доцільно використовувати назви предмету інших аудиторських послуг за чинним законодавством України, про які піде мова у відповідному Переліку Аудиторської палати країни.

Закон України «Про аудиторські діяльність» є законом прямої дії. В ньому існує визначення аудиту та посилання на інші аудиторські послуги. У ст.3 цього закону вказано, що перелік послуг, які можуть надавати аудитори (аудиторські фірми) визначається Аудиторською палатою України відповідно до стандартів аудиту.

Аудиторська палата України 27 вересня 2007 р. затвердила Перелік послуг, які можуть надавати аудитори (аудиторські фірми).

Тому, як вже вказувалося, вище, **замовляти (надавати замовникам) згідно рішення АПУ № 182/5.**

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

- оцінка (перевірка) ефективності (відповідності) системи внутрішнього контролю (аудиту);
 - оцінка (перевірка) ефективності (відповідності) використання виробничих потужностей;
 - оцінка (перевірка) ефективності (відповідності) функціонування системи управління;
 - оцінка (перевірка) ефективності (відповідності) системи матеріального стимулювання та оплати праці персоналу;
 - оцінка (перевірка) ефективності (відповідності) систем управління персоналом;
 - оцінка (перевірка) ефективності (відповідності) інформаційних систем (технологій);
 - оцінка (перевірка) ефективності систем інформаційної безпеки діяльності підприємств;
 - оцінка (перевірка) ефективності (відповідності) систем корпоративного управління;
 - оцінка відповідності діяльності підприємства вимогам законодавства (податкового, митного, господарського та ін.);
 - оцінка (перевірка) відповідності управлінських рішень або окремих господарських операцій вимогам законодавства;
 - економічні експертизи (у тому числі судова за наявності відповідної атестації судового експерта);
 - оцінка вартості активів (у тому числі незалежна за наявності кваліфікаційного свідоцтва оцінювача);
 - оцінка (тестування) надійності системи бухгалтерського обліку;
 - оцінка (тестування) відповідності рівня професійних знань персоналу, задіяного у фінансово-господарській діяльності;
 - здійснення на замовлення розрахунків (економічний, фінансовий, стратегічний та інші види аналізу) для оцінки стану та результатів господарської діяльності;
 - перевірка прогнозної фінансової інформації;
 - інші завдання, які виконуються як завдання з надання впевненості.
2. **Супутні послуги, визначені Міжнародними стандартами супутніх послуг**
- 2.2. Завдання з виконання узгоджених процедур стосовно фінансової інформації.
- 2.3. Завдання з підготовки фінансової інформації.

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

- 3.1. Ведення бухгалтерського обліку.
- 3.2. Складання фінансових звітів.
- 3.3. Відновлення бухгалтерського обліку.
- 3.4. **Консультації з питань бухгалтерського обліку та фінансової звітності:**
- обрання облікової політики;
 - встановлення та дотримання методології бухгалтерського обліку;
 - організація бухгалтерського обліку;
 - консолідація фінансової звітності;
 - трансформація звітності за іншою, ніж застосовувана, концептуальною основою;
 - інші види консультацій з питань обліку та звітності.
- 3.5. Консультації з питань системи внутрішнього контролю.
- 3.6. Консультації з питань оподаткування, у тому числі з організації податкового обліку та податкової звітності.
- 3.7. Складання податкових декларацій та звітів.
- 3.8. Консультації з питань застосування інформаційних технологій.
- 3.9. **Консультації з інших питань управління та ведення бізнесу:**
- правове забезпечення прийняття (або результатів прийняття) управлінських рішень щодо зміни форм власності, форм господарювання, функцій власності, легітимності окремих господарських операцій тощо;
 - організаційне забезпечення управління – структуризація, реструктуризація, перебудова, розробка нової системи обліку, внутрішнього контролю, внутрішнього аудиту, управління в цілому, розробка внутрішніх інструкцій для посадових осіб, внутрішніх стандартів корпоративного управління тощо;
 - інформаційного забезпечення управління – консультування з питань вибору програмних продуктів або технічної бази з автоматизації обліку та внутрішнього контролю (аудиту), розробка схем документообороту, форм внутрішніх документів і напрямів інформаційних потоків у системі управління; проведення тренінгів, семінарів з питань обліку, оподаткування, правового

забезпечення та організації управління, безпеки бізнесу тощо;

- управління грошовими потоками, інвестиційної політики.
- 3.10. Розробка для замовника документів, необхідних для легалізації, організації та здійснення господарської діяльності (статуту, накази, внутрішні норми та правила, посадові інструкції, документи системи стимулювання персоналу тощо).
 - 3.11. Проведення професійних тренінгів для бухгалтерів та керівників з питань, що належать до професійної компетенції аудиторів.
 - 3.12. Представлення інтересів замовника з питань обліку, аудиту, оподаткування в державних органах, організаціях або в суді.
 - 3.13. Інші види аудиторських послуг, надання яких не суперечить стандартам аудиторської діяльності, Кодексу професійної етики аудитора та які не заборонені чинним законодавством України, рішеннями Аудиторської палати України.
4. **Організаційне та методичне забезпечення аудиту**
 - 4.1. Розробка і видання методичних матеріалів (вказівок, рекомендацій, практичних посібників, внутрішніх стандартів, програмного забезпечення тощо).
 - 4.2. Проведення професійних тренінгів для практикуючих аудиторів.
 - 4.3. Здійснення заходів з контролю якості аудиторських послуг.

Як бачимо, перелік аудиторських послуг досить значний. При цьому аудиторські послуги охоплюють практично весь спектр питань управлінської практики. Таким чином весь спектр професійних послуг аудитора можна розділити на 4 види: завдання з надання впевненості, супутні послуги, інші професійні послуги, організаційне та методичне забезпечення аудиту.

Вид «Завдання з надання впевненості». *Об'єкт* такого завдання – суб'єкт господарювання, юридична особа, незалежно від форми господарювання та власності. *Предмет послуги:*

- історична (тобто про минулі події) фінансова інформація, що складає твердження фінансової звітності суб'єкта господарювання;
- система управління суб'єкт господарювання в цілому та результати її діяльності;
- системи бухгалтерського обліку, внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту, результати їх функціонування;

- активи суб'єкта господарювання та їх оцінка і використання;
- персонал системи управління суб'єкта господарювання, його кваліфікація;
- система інформаційного забезпечення управління;
- поточна, ретроспективна та перспективна інформація (показники діяльності) суб'єкта господарювання.

Мета надання даного виду аудиторської послуги – надання високого але не абсолютного рівня впевненості користувачам фінансової звітності суб'єкта господарювання щодо відповідності тверджень звітності прийнятій концептуальній основі її подання та розкриття.

Результат послуги – висловлювання професійного незалежного судження щодо предмету послуги.

Вид «Супутні послуги». *Об'єкт* такого завдання – суб'єкт господарювання, юридична особа (або його відокремлені підрозділи), незалежно від форми господарювання та власності. *Предмет послуги* – фінансова інформація суб'єкта господарювання. В зв'язку з тим, що аудитор не виказує свого професійного судження стосовно предмету послуги та не надає користувачам його звіту впевненості, то *мета* такої послуги – зменшення інформаційної невизначеності замовника послуги щодо правильності обробки (складання) та достовірності фінансової інформації. *Результат* послуги – фактографічна (фактична) інформація про виявлені невідповідності встановленим критеріям (або про часткову чи повну відповідність таким критеріям) предмета послуги.

Вид «Інші послуги». *Об'єкт* такого завдання – суб'єкт господарювання, юридична особа (або його відокремлені підрозділи), незалежно від форми господарювання та власності. *Предмет послуги:*

- правові колізії ведення бізнесу, трудових відносин;
- система оподаткування;
- практика ведення бухгалтерського та податкового обліку;
- фінансова та податкова звітність;
- форми господарювання та їх трансформація (злиття, реорганізація, ліквідація тощо);
- внутрішні стандарти та правила управління та діяльності в цілому;
- інформаційні технології, внутрішня документація;
- майнові та інші господарські інтереси замовника.

Мета цього виду послуг – задоволення інформаційних потреб замовника щодо практики управління та ведення бізнесу.

Результат послуги – конкретні документи, проекти, консультації, рекомендації посадовим особам (управлінському персоналові) або власникам об'єкта послуг.

Вид «Організаційне та методичне забезпечення аудиту».
Об'єкт такого завдання – суб'єкт аудиторської діяльності (аудитор-підприємець або аудиторська фірма).

Предмет – практика організації та безпосереднього надання професійних аудиторських послуг. **Мета** послуг – забезпечення високої якості результатів професійної діяльності суб'єктів аудиторської діяльності, збереження високого позитивного іміджу незалежного аудиту у суспільстві. **Результат** – рекомендації суб'єкту аудиторської діяльності щодо методології аудиторських перевірок, організації процесу виконання замовлення, здійснення контролю за якістю аудиторських послуг, підвищення кваліфікації аудиторів.

Здавалося, навіть розділяти усі професійні аудиторські послуги на окремі види. Необхідність такої диференціації обумовлена такими чинниками:

1. Замовник поки що досить далекий від чіткого розуміння предмету та мети тієї чи іншої аудиторської послуги. Тому часто можуть виникати конфлікти інтересів (або розрив очікувань) між замовником та аудиторською фірмою (аудитором) як наслідок різного розуміння мети та завдань аудиторської перевірки чи послуги.
2. Визначаючись з видом професійної послуги по конкретному замовленню, аудиторська фірма (аудитор) може більш якісно спланувати надання такої послуги з огляду на наявні матеріальні та людські і часові ресурси, визначитися з розміром аудиторського ризику та розміром гонорару (оплати) за послугу.

Приклади.

Приклад 1. Засновники підприємства вважають що його головний бухгалтер недостатньо кваліфікований для такої посади. Вони замовляють «аудит» за результатами якого очікують отримати від аудитора «незалежне професійне судження щодо кваліфікації головного бухгалтера» з метою його подальшого звільнення з роботи. Аудитор може погодитися на таке замовлення, **але за умов:** а) замовлення буде визначено сторонами як завдання з

надання впевненості, що не є аудитом; б) в результаті замовник отримає від аудитора власну оцінку відповідності результатів незалежного тестування головного бухгалтера встановленим вимогам до рівня знань (прохідний бал); в) у звіті аудитора **не буде рекомендацій** щодо подальшої співпраці або звільнення з посади головного бухгалтера підприємства.

Приклад 2. Замовник вважає, що в його системі бухгалтерського обліку існують суттєві недоліки, що збільшують ризик штрафних санкцій при перевірці фіскальними державними органами. Окрім цього керівництво Замовника занепокоєно системним накладанням на підприємство штрафних санкцій, пов'язаних з порушеннями касової дисципліни та помилками у обліку розрахунків з підзвітними особами. При цьому у керівництва є підозри щодо можливого викрадення коштів з каси. Замовник пропонує здійснити аудит фінансової звітності. В цьому випадку аудитору краще дійти згоди з замовником на виконання узгоджених процедур з перевірки методології бухгалтерського обліку касових операцій та з оцінки ефективності системи внутрішнього контролю. За результатами таких процедур аудитор, без виказування свого професійного судження, надасть Замовнику звіт.

Приклад 3. Замовник забажав щоб аудиторська фірма здійснила аудит консолідованої фінансової звітності. При цьому Замовник очікує від аудитора відповідного судження щодо відповідності тверджень фінансової звітності до вимог Міжнародних стандартів фінансової звітності. В ході ознайомлення з бізнесом Замовника вияснилося, що від аудитора очікують, що він безпосередньо і ви конає консолідацію звітності. В цій ситуації аудитору слід розділити замовлення на два: 1. Супутні аудиторські послуги з консолідації фінансової звітності; 2. Аудит консолідованої звітності. При цьому якщо аудитор виконає перше замовлення, то друге замовлення він може виконувати лише здійснивши певні заходи з забезпечення професійної незалежності (зменшення загроз власної оцінки) або краще відмовитися від виконання другого замовлення.

Тести для самоперевірки.

1. Існує замовлення на перевірку даних звітності для її надан-

ня до Національної комісії з цінних паперів та фондового ринку.

Таке замовлення слід визнати як:

- А) методичне забезпечення аудиту;
- Б) супутні аудиторські послуги;
- В) інші аудиторські послуги;
- Г) завдання з надання впевненості.

2. Складання для замовника податкової звітності слід кваліфікувати, як:

- А) завдання з підготовки інформації;
- Б) консультації з питань оподаткування;
- В) інші аудиторські послуги;
- Г) завдання з надання впевненості.

3. Замовник забажав отримати від аудитора висновок про ефективність системи корпоративного управління. Аудитор визначився, що це:

- А) огляд історичної фінансової інформації;
- Б) завдання з надання впевненості, що не є аудитом;
- В) завдання з виконання узгоджених процедур;
- Г) інші аудиторські послуги.

4. Керівництво фірми хоче замовити аудиторській фірмі розробку нової редакції статуту та посадові інструкції для управлінського персоналу. Аудитор ідентифікує таке замовлення як:

- А) інші аудиторські послуги;
- Б) організаційне забезпечення аудиту;
- В) завдання з виконання погоджених процедур;
- Г) завдання з надання впевненості, що не є аудитом.

5. Аудиторській фірмі запропоновано здійснювати на постійній основі бухгалтерській аутсорсінг (вести бухоблік на підприємстві). Керівник аудиторської фірми визнав це замовлення за:

- А) інші послуги;
- Б) супутні послуги;
- В) організаційне забезпечення аудиту;
- Г) огляд.

Відповіді: 1Г, 2В, 3Б, 4А, 5А.



ТЕМА 11.

ВНУТРІШНІЙ АУДИТ, ЙОГО СУТНІСТЬ, ВИДИ ТА ОБ'ЄКТИ

Розділ 11.1. Місія та завдання внутрішнього аудиту в системі управління.

Словник.

Місія – доручення, завдання, яке передбачає виконання важливої, високої, відповідальної ролі. Це концептуальний намір рухатися в конкретному напрямку.

Завдання – доручення, вказівка або встановлення чого-небудь; те, що було задане, призначене для виконання, обов'язкова частина роботи, яка повинна бути виконана заздалегідь встановленим чином і в заздалегідь обумовлені терміни.

Внутрішній аудит – діяльність з надання незалежних та об'єктивних гарантій та консультацій, спрямованих на вдосконалення діяльності компанії. Внутрішній аудит допомагає компанії досягти поставлених цілей, використовуючи систематизовані та послідовні підходи до оцінки та підвищення ефективності процесів управління ризиками, контролю та корпоративного управління.

Головний інструмент організації управління господарюючого суб'єкта на сучасному етапі – це система правил діяльності підприємства, що виражають погоджену волю акціонерів і трудового колективу, що керуються цими правилами. *Стрімка трансформація бізнес-процесів* диктує доцільність створення на підприємстві органів

внутрішнього аудиту. Крім того, у низці випадків це єдина для власника можливість контролювати зміни, що відбуваються, тому на підприємствах за участю іноземного капіталу наявність такого органу – обов'язкова вимога власника. Від правильної організації внутрішнього аудиту прямо залежить ефективність контролю й аналізу фінансової й господарської діяльності підприємства.

По мірі зростання масштабу діяльності верхні ланки управління, що розділяють адміністративний апарат і рівні управління, що реалізують робочі програми, стають усе більш численними. Багаторівневий апарат управління створює проблеми обміну інформацією, координації рішень, збільшує ймовірність прийняття різними ланками управління рішень, що суперечать одне одному. Ускладнюється контроль виконавчих менеджерів з боку центрального керівництва, що підвищує ризик помилок і зловживань персоналу.

Щоб уникнути цього, керівництво підприємства розробляє певну політику й процедури роботи. Однак, персонал може не завжди їх розуміти або не завжди виконувати з тих або інших причин. Менеджери не мають достатньо часу перевірити виконання й часто не мають специфічних інструментів такої перевірки. Отже, вони не можуть вчасно виявити недоліки й відхилення.

Внутрішні аудитори допомагають їм: забезпечують захист від помилок і зловживань, визначають зони ризику й можливості усунення майбутніх недоліків, допомагають ідентифікувати й підсилити слабкі місця в системах управління та знайти ті принципи управління, які були порушені.

Особливо важливий внутрішній аудит у тому випадку, якщо підприємство має географічно розповсюджені філії або відділення, у яких місцеве керівництво приймає самостійні рішення. Центральному ж керівництву необхідна достовірна інформація про їх діяльність, для того щоб здійснювати контроль й оцінку ухвалених рішень в цілому.

Наявність системи внутрішнього аудиту також підвищує довіру та впевненість інвесторів й інших зацікавлених сторін у раціональному використанні підприємством ресурсів, збереження активів, оптимізації підприємством ризиків діяльності, прозорості підприємства, а також у відповідності організації діяльності підприємства кращим зразкам корпоративного управління. Крім того, наявність внутрішнього аудиту стає досить актуальною для власників-керівників, які відходять від безпосереднього ведення справ на підприємстві, передаючи кермо влади в руки професійних менеджерів.

Внутрішній аудит необхідний *не тільки власникам, але й менеджменту підприємства.* Завдання менеджерів – управляти бізнесом, досягаючи поставлених цілей найбільш ефективним чином. Успішність виконання цього завдання залежить значною мірою від двох факторів:

- 1) чи володіє менеджер інформацією, необхідною для прийняття правильних управлінських рішень;
- 2) чи існує ефективна система контролю виконання ухвалених рішень.

Нарешті, *плани виходу в короткостроковій або середньостроковій перспективі на міжнародні ринки капіталу* диктують підприємствам необхідність створення служб внутрішнього аудиту. Зокрема, правила найбільших фондових бірж передбачають наявність на підприємстві внутрішнього аудиту як обов'язкову умову внесення цінних паперів підприємства в котирувальні списки біржі.

Ціль створення внутрішнього аудиту визначається органом управління підприємством. В принципі метою внутрішнього аудиту є задоволення потреб менеджерів у частині надання контрольної інформації з питань, що їх цікавлять. Внутрішні аудитори забезпечують керуючих будь-якою інформацією, що стосується компетенції цих фахівців. При цьому завдання внутрішнього аудиту визначаються органом управління виходячи з потреб у частині контрольної інформації (інформації для прийняття управлінських рішень), а також самостійно внутрішніми аудиторами виходячи зі специфіки їхньої роботи. Сутність внутрішнього аудиту та його сучасна парадигма надані на Рис. 11.1. Рішення про те, чи необхідний на підприємстві внутрішній аудит, приймають власники й вище виконавче керівництво підприємства. Визначається це рішення багатьма факторами, до яких, насамперед, відносяться поділ функції володіння й управління бізнесом; розміри й структурна розгалуженість підприємства; рівень ризиків, властиві діяльності підприємства.

Міжнародним інститутом внутрішніх аудиторів на підставі вивчення досвіду підприємств західних країн внутрішній аудит характеризується як діяльність з надання незалежних й об'єктивних гарантій акціонерам і консультацій менеджменту, спрямованих на вдосконалення діяльності підприємства.

Виникає питання, навіщо акціонерам підприємства потрібні внутрішній аудит й об'єктивні гарантії, якщо, по-перше, менеджмент сам (або через спеціальні контрольні підрозділи) контролює всі процеси й



Рис. 11.1. Сучасна парадигма внутрішнього аудиту

здатний звітувати перед акціонерами з зазначених питань, а по-друге, існує зовнішній аудит. Однак, як показує практика, внутрішній аудит об'єктивно необхідний.

Дійсно, потребу в наявності функції внутрішнього аудиту визначають, насамперед, власники підприємства, а також регулюючі органи (для фінансово-кредитних організацій і для професійних учасників фондового ринку). У тих випадках, коли власники самі повністю контролюють всі аспекти бізнесу, в наявності функції внутрішнього аудиту, так само як і в спеціально виділеній функції внутрішнього контролю, може й не бути потреби. Внутрішній аудит – це свого роду додаткове, незалежне джерело інформації для акціонерів про положення справ на підприємстві, і як усякий ресурс він має свою вартість, тому на невеликих підприємствах, керованих власниками, внутрішній аудит відсутній. Однак, чим більше підприємство, чим складніша його організація, чим більше в ньому територіально відособлених підрозділів, тим більше необхідною буде функція незалежної та об'єктивної оцінки стану контролю на підприємстві, що і покликаний виконувати

внутрішній аудит в інтересах акціонерів. Сприйняття у вітчизняному бізнесі внутрішнього аудиту як реальної потреби для успішного розвитку підприємства стає все більш очевидним. Світова фінансова криза й триваюча криза ліквідності ще раз яскраво продемонстрували, що внутрішній аудит є важливим інструментом керівництва підприємства для моніторингу ефективності й надійності усіх систем управління підприємством.

Процес внутрішнього контролю, що історично служив як механізм для мінімізації випадків шахрайства, розкрадань або помилок, набув більш широкого характеру, охопивши всі різноманітні ризики, пов'язані з діяльністю підприємств. У цей час визнано, що ефективний процес внутрішнього контролю відіграє найважливішу роль у здатності підприємства виконувати поставлені цілі й зберігати фінансову життєздатність.

А тому внутрішній аудит переростає з функції, спочатку орієнтованої на перевірку фінансово-бухгалтерської звітності й мінімізацію податків, у функцію, що охоплює всі аспекти діяльності підприємства.

Цілями здійснення внутрішнього аудиту є оцінка ефективності діючої на підприємстві системи управління та контролю, яка створює умови для (Рис. 11.2).

З огляду на сучасні умови діяльності, змінюються роль і методи здійснення внутрішнього аудиту:

- зміщуються акценти в діяльності внутрішніх аудиторів, які все більше уваги звертають на надання керівництву інформації про проблеми в здійсненні функцій об'єкта аудиту й забезпеченні ним досягнення цілей діяльності;
- необхідність оперативного виявлення й реагування на проблемні ситуації вимагає мобільності й інформативності внутрішнього аудиту, адекватного масштабам і ризикованості діяльності;
- назріла необхідність переходу внутрішнього аудиту до клієнтоорієнтованих відносин з керівництвом й об'єктами аудиту, що має приносити очевидну користь як підприємству в цілому (забезпечення керівництва надійною інформацією незалежною службою внутрішнього аудиту про діяльність підприємства), так і її складовим частинам (надання керівництву об'єкта аудиту допомоги у вирішенні проблем діяльності об'єкта аудиту, що виходять за рамки повноважень керівництва об'єкта аудиту), і, отже, згладжувати історично



Рис. 11.2. Цілі здійснення внутрішнього аудиту

сформований конфлікт інтересів осіб, що перевіряють, і тих, яких перевіряють;

- потрібне підвищення інформативності вищого менеджменту й керівників середньої ланки керування про зміст внутрішнього аудиту, його відособлене положення в системі управління підприємством в цілому з погляду як керівництва підприємства, так і зовнішніх аудиторів, органів нагляду й фінансового контролю;
- необхідність прийняття керівництвом підприємства на себе відповідальності за організацію формування й удосконалювання ефективної системи внутрішнього контролю й відповідальності керівників структурних підрозділів підприємства за створення й удосконалювання елементів внутрішнього контролю в сфері його відповідальності, що забезпечить усунення головної причини неефективності внутрішнього контролю – не регламентованість здійснення функції кон-

тролю в діяльності органів і служб управління, посадових осіб, нераціональний розподіл обов'язків, повноважень і відповідальності;

- необхідно використати можливості підвищення кадрового потенціалу підприємства для розвитку внутрішнього контролю й внутрішнього аудиту, що опираються на сучасні програмно-технічні засоби, що дають можливість поступово звужувати сферу застосування методів контактного аудиту й розширювати можливості для застосування дистанційного аудиту.

Одним з найважливіших аспектів діяльності внутрішнього аудиту є визначення й аналіз можливих зовнішніх і внутрішніх ризиків при розробці й впровадженні нових проектів, а також вироблення рекомендацій, що дають можливість знизити рівень ризику або мінімізувати можливі втрати. Внутрішні аудитори залучаються для оцінки систем контролю в рамках існуючих і знову впроваджуваних інформаційних систем.

Внутрішній аудит повинен довести співробітникам підприємства свою необхідність і корисність як послуга, якою вони поки не завжди готові користуватися, оскільки відношення до внутрішніх аудиторів на підприємствах неоднозначне. Багато чого залежить від внутрішньої культури підприємства й готовності менеджерів до співробітництва з ними. На жаль, персонал не завжди усвідомлює, що аудитор контролює не виконавців, а робочий процес, виявляючи недоліки існуючих процесів, правил і процедур і тим самим допомагаючи підприємству досягати кращих результатів.

Об'єктом внутрішнього аудиту є суб'єкт господарювання та його окремі структурні підрозділи, господарські, в тому числі технологічні, процеси, що відбуваються на підприємстві.

Предметом внутрішнього аудиту є система управління підприємством та його структура; стан дотримання вимог законів, нормативних актів, розпоряджень адміністрації; система бухгалтерського обліку, система внутрішнього контролю; система управління ризиками; стан використання та збереження майна, рівень забезпеченості ресурсами та їх використання; окремі бізнес-процеси, процедури, тощо.

Основним завданням внутрішнього аудиту є незалежна об'єктивна оцінка економічних, організаційних та інформаційних характеристик підприємств з метою висловлення думки щодо їх відповідності та адекватності, розробка рекомендацій щодо їх удосконалення, а також підвищення ефективності господарювання.

Персонал підприємства може не завжди розуміти правила та процедури системи внутрішнього контролю, або не завжди виконувати їх з тих або інших причин. Управлінці можуть не мати достатньо часу для перевірки виконання завдань та не завжди мають відповідні інструменти для її здійснення. Отже, існує проблема неможливості або несвоєчасності виявлення недоліків та відхилень. Працівники всіх керівних рівнів, спільно з вищим керівництвом, покликані створити службу внутрішнього аудиту.

Внутрішні аудитори повинні забезпечити керуючих будь-якою інформацією, що стосується питань ефективного управління підприємством. Внутрішні аудитори допомагають всім ланкам управління:

- забезпечують захист від помилок і зловживань;
- визначають зони ризику, можливості та інструменти для усунення недоліків;
- допомагають ідентифікувати слабкі місця, підсилити такі ділянки;
- відслідковують в системах управління процедури та принципи, які було порушено.

Всі контрольні дії доповнюються обговоренням проблем з вищими органами управління підприємством, визначенням потреб та формулюванням пропозицій і визначають подальші процедури внутрішнього аудиту.

Виходячи з таких функцій, дає визначення внутрішнього аудиту *Міжнародний Інститут внутрішніх аудиторів*: внутрішнім аудитом є діяльність з надання незалежних та об'єктивних гарантій та консультацій, спрямованих на вдосконалення діяльності компанії. Внутрішній аудит допомагає компанії досягти поставлених цілей, використовуючи систематизовані та послідовні підходи до оцінки та підвищення ефективності процесів управління ризиками, контролю та корпоративного управління.

Узагальнюючи наведену вище інформацію, здійснімо поєднання системи управління ризиками, системи внутрішнього контролю та служби внутрішнього аудиту. Комітетом спонсорських організацій Комісії Тредуея США (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission, COSO) було розглянуто питання управління ризиками та внутрішнім контролем підприємств. Запропонована Комітетом модель управління ризиками складається з декількох взаємозалежних компонентів (табл. 11.1).

Таблиця 11.1

Модель управління ризиками у відповідності до COSO

Компонент моделі	Складові		Відповідальні особи
	Елемент	Зміст	
1	2	3	4
<i>Внутрішнє середовище</i>	Філософія та стиль управління	Комплекс переконань та установок підприємства	Керівництво підприємства, наглядова рада, весь персонал підприємства
	Ризик-апетит	Ступінь припустимого ризику	
	Наглядова рада або рада директорів	Критична оцінка і перевірка діяльності керівництва	
	Чесність, етичні цінності, компетенція співробітників	Етичні стандарти й стандарти поведінки	
	Делегування повноважень і відповідальності	Межі, у яких дозволяється ініціатива працівників	
<i>Постановка цілей</i>	Стандарти в області керування кадрами	Прийом на роботу, просування, навчання, оцінка співробітників	Керівництво підприємства, наглядова рада
	Стратегічні (загальні)	Сенс існування підприємства	
	Тактичні (за видами діяльності)	Ефективність і продуктивність діяльності компанії	
<i>Визначення подій</i>	Підготовка звітності	Забезпечення достовірності	Керівництво підприємства (визирає методи визначення подій)
	Дотримання законодавства	Дотримання діючих нормативних актів	
<i>Оцінка ризиків</i>	Події, вплив яких буде негативним	Ризики, які необхідно оцінити	Керівництво підприємства (визирає методи визначення подій)
	Події, вплив яких буде позитивним	Можливості, які необхідно врахувати в процесі формування стратегії	
		Можливість того, що подія відбудеться	Керівництво підприємства (визирає джерела інформації, методи оцінки ризику)
		Наслідки того, що подія відбудеться	

1		2		3		4	
Реагування на ризик	Відхилення від ризику	Процедури контролю: – керування інформаційними технологіями; – керування безпекою; – визначення інформаційно-технологічної інфраструктури; – придбання, розробка й технічне обслуговування програмного забезпечення	Внутрішні та зовнішні інформаційні системи	Комунікації	Інформація із внутрішніх і зовнішніх джерел для використання в прийнятті рішень з реагування на зміну умов діяльності	Дії зменшення вірогідності настання або впливу ризику	Керівництво підприємства
	Скорочення ризику						
	Перерозподіл ризику						
	Прийняття ризику						
Засоби контролю	Процедури контролю: – керування інформаційними технологіями; – керування безпекою; – визначення інформаційно-технологічної інфраструктури; – придбання, розробка й технічне обслуговування програмного забезпечення	Внутрішні та зовнішні інформаційні системи	Комунікації	Інформація із внутрішніх і зовнішніх джерел для використання в прийнятті рішень з реагування на зміну умов діяльності	Дії, здійснені безпосередньо або з використанням технічних засобів, що забезпечують реагування на ризики з боку керівництва	Керівництво підприємства	Керівництво підприємства
Інформація та комунікації	Комунікації	Інформація із внутрішніх і зовнішніх джерел для використання в прийнятті рішень з реагування на зміну умов діяльності	Комунікації	Інформація із внутрішніх і зовнішніх джерел для використання в прийнятті рішень з реагування на зміну умов діяльності	Дії, здійснені безпосередньо або з використанням технічних засобів, що забезпечують реагування на ризики з боку керівництва	Керівництво підприємства	Керівництво підприємства
Моніторинг	Поточний моніторинг	Комунікації	Інформація із внутрішніх і зовнішніх джерел для використання в прийнятті рішень з реагування на зміну умов діяльності	Дії, здійснені безпосередньо або з використанням технічних засобів, що забезпечують реагування на ризики з боку керівництва	Керівництво підприємства	Керівництво підприємства	Керівництво підприємства

Відповідно до короткого викладу Моделі COSO, у розділі «Функції й обов'язки» роль внутрішніх аудиторів визначено так: «... аудитори грають одну з провідних ролей у справі оцінки ефективності управління ризиками та у розробці рекомендацій з їхньої оптимізації». При визначенні обсягу внутрішнього аудиту автори посилаються на Міжнародні стандарти внутрішнього аудиту.

У розділі 2100 Міжнародних Стандартів внутрішнього аудиту (далі Стандарти) описано сутність роботи внутрішнього аудиту, відповідно до якого «... функція «внутрішній аудит» повинна проводити оцінку й сприяти вдосконаленню процесів управління ризиками, контролю й корпоративного управління. Іншими словами, названі Стандарти розділяють діяльність внутрішнього аудиту на такі три складові: оцінка ефективності системи управління ризиками, оцінка системи внутрішнього контролю та оцінка корпоративного управління (табл. 11.2.).

Таблиця 11.2

Напрями роботи внутрішнього аудиту

Складова	Завдання
1	2
Управління ризиками	Відслідковувати й оцінювати ефективність системи управління ризиками
	Оцінювати ризики, пов'язані з корпоративним управлінням, фінансово-господарською діяльністю та її інформаційними системами, у частинах: – достовірності та повноти інформації про фінансово-господарську діяльність; – ефективності і результативності господарської діяльності; – збереження активів; – дотримання законів, нормативних актів і договірних зобов'язань.
	Звертати увагу в ході консультування на ризики, відповідні до мети завдання, бути готовими до наявності інших ризиків.
	Використовувати знання про ризики, отримані в ході консультування, у процесі виявлення й оцінки суттєвих ризиків, що виникають у підприємства.
	Оцінювати достатність та ефективність системи внутрішнього контролю в сфері корпоративного управління, фінансово-господарської діяльності та її інформаційних систем, у частині: – достовірності

Продовження табл. 11.2

1	2
Внутрішній контроль	та повноти інформації про фінансово-господарську діяльність; – ефективності та результативності господарської діяльності; – збереження активів; – дотримання законів, нормативних актів і договірних зобов'язань.
	Встановлювати наявність чітко сформульованих оперативних і довгострокових цілей та завдань, оцінювати ступінь їхньої відповідності цілям і завданням підприємства.
	Проводити аналіз фінансово-господарської діяльності та планів на предмет відповідності фактичних результатів поставленим цілям і завданням, щоб визначити, чи ведеться діяльність відповідно до намічених планів.
	Встановлювати ступінь адекватності сформульованих менеджментом критеріїв, які мають надати можливість визначити, виконані поставлені цілі та завдання чи ні. У випадку неадекватності критеріїв розробити прийнятні.
	Звертати увагу в ході консультування на стан контролю відповідно до мети завдання, бути готовими до наявності інших суттєвих ризиків.
	Використовувати знання про контроль, отримані в ході надання послуг з консультування, у процесі виявлення та оцінки ризиків, які виникають перед підприємством.
Корпоративне управління	Оцінювати структуру, якість впровадження та ефективність програм і заходів, що відносяться до питань етики, у частині підтвердження етичних стандартів і цінностей у рамках підприємства.
	Забезпечувати ефективний процес управління діяльністю та її оцінкою
	Забезпечувати відповідні служби підприємства інформацією з питань ризиків і контролю.
	Ефективно координувати діяльність та обмін інформацією між наглядовою радою, зовнішніми аудиторами та менеджментом.

Завдання, визначені перед аудиторами згідно Стандартів, є такими:

1. *Аудитори відслідковують та оцінюють ефективність існуючої системи управління ризиками.* З одного боку, ця система спрямована на виявлення подій, які можуть впливати на діяльність підприємства, і управління ризиками, пов'язаними із цими подіями. З іншого боку, ключовим елементом, відповідальним за вдосконалення бізнесу, оперативну ідентифікацію та управління ризиками підприємства, а також за забезпечення відповідності розвитку підприємства до наміченої мети та стратегії, є система внутрішнього контролю, що діє на підприємстві. Таким чином, можна зробити висновок, що внутрішній аудитор повинен відстежити та оцінити ефективність системи внутрішнього контролю підприємства.

2. *Аудитори оцінюють ризики, достатність та ефективність контролю в сфері корпоративного управління фінансово-господарською діяльністю підприємства та його інформаційних систем.* У свою чергу, корпоративне управління та інформаційні системи – це елементи системи внутрішнього контролю. Отже, внутрішній аудит повинен оцінити ризики системи внутрішнього контролю.

Беручи до уваги сказане, можна визначити роль та обов'язки внутрішнього аудитора в системі управління ризиками. З наведених цитат, норм та аналізу випливає, що забезпечення виконання таких завдань, пов'язаних з визначенням ризиків і реагуванням на них, як:

- оцінка ризику,
 - визначення заходів реагування на виявлені та оцінені ризики,
 - організація системи контролю за виконанням певних заходів,
 - виявлення ризиків,
 - моніторинг системи контролю, -
- відноситься до основних функцій керівництва підприємства.

Внутрішній же аудитор вступає в дію тільки при спостереженні, оцінці та прогнозі діяльності системи внутрішнього контролю. При цьому внутрішній аудит здатен і повинен виконувати різноманітні та масштабні завдання.

Таким чином, органи управління підприємством користуються послугами внутрішніх аудиторів, як додатковим ресурсом, що допомагає їм здійснювати функції з управління підприємством. Виходячи з цього, можливо визначити *основні завдання внутрішнього аудиту* за сучасних умов:

- 1) оцінка відповідності існуючим правилам та процедурам,

- 2) оцінка ефективності елементів системи внутрішнього контролю,
- 3) сприяння керівництву підприємства в удосконаленні бізнес-процесів,
- 4) допомога менеджменту в реалізації прийнятої стратегії бізнесу.

Для оцінки адекватності та ефективності діючих систем управління ризиками та систем внутрішнього контролю, сучасним підприємствам може запроваджуватися ризик-орієнтованої концепції внутрішнього аудиту (Рис. 11.3).

Дана концепція є основою для подальшого розвитку методології внутрішнього аудиту, яка реалізується у відповідних методичних положеннях та рекомендаціях щодо організації служби внутрішнього аудиту та здійсненню окремих аудиторських завдань.

Правильно, відповідно до ризик-орієнтованої моделі організована служба внутрішнього аудиту допоможе виконувати основні завдання системи внутрішнього контролю.

Беручи до уваги сказане, визначено роль та обов'язки внутрішнього аудитора у відповідності до ризик-орієнтованої концепції, які складаються з спостереження, оцінки та прогнозу діяльності системи внутрішнього контролю. При цьому внутрішній аудит здатен і повинен виконувати різноманітні та масштабні завдання, які включають один або кілька наступних елементів:

- 1) моніторинг ефективності процедур внутрішнього контролю (постановка необхідних систем бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю входить до обов'язків керівництва, цьому напрямку слід постійно приділяти відповідну увагу; на службу внутрішнього аудиту звичайно покладають обов'язки з перевірки таких систем, моніторингу ефективності їхнього функціонування та надання рекомендацій із вдосконалення);

- 2) дослідження фінансової та управлінської інформації (включає оглядову перевірку засобів і способів, які використовуються для збору, виміру, класифікації вказаної інформації та складання звітності на її основі, а також специфічні запити у відношенні її окремих складових частин, у тому числі – детальне тестування операцій, залишків по рахунках бухгалтерського обліку та інших процедур);

- 3) контроль ефективності та результативності, включаючи не фінансові засоби контролю об'єкту, що піддається аудиту;

- 4) контроль за дотриманням законодавства України, нормативних



Рис. 11.3. Модель концепції ризик-орієнтованого внутрішнього аудиту

актів та інших зовнішніх вимог, а також політик, директив та інших внутрішніх вимог керівництва.

З перерахованих функцій випливає, що в основному діяльність внутрішнього аудиту є пов'язаною з моніторингом системи внутрішнього контролю.

Однак, створення системи внутрішнього контролю, не дає впевненості в тому, що невідповідностей, відхилень, помилок у роботі не існує. Тому метою керівництва повинно стати створення системи, яка буде запобігати вказаним недолікам, або завчасно їх виявляти.

Внутрішній аудит являє собою оцінку надійності та ефективності існуючої системи внутрішнього контролю, а внутрішні аудитори – фахівцями, покликаними неупереджено та професійно провести таку оцінку. Тобто, внутрішній аудит виконує завдання незалежного аналізу та оцінювання різних аспектів діяльності підприємства, та надає керівництву підприємства впевненості у тому, що створена ними система контролю працює надійно та ефективно.

Головним завданням внутрішнього аудиту є організація виконання аудиторського завдання відповідно до існуючих Стандартів, розробка необхідних рекомендацій, щодо удосконалення діяльності підприємства і подальший моніторинг їхнього виконання. Внутрішній аудит вважається завершеним тоді, коли остаточно впроваджені аудиторські рекомендації та усунуті виявлені відхилення. При цьому всім учасникам процесу внутрішнього аудиту, як самим аудиторам, так і тим кого вони перевіряють потрібно пам'ятати, що перевірки підлягає не працівник, або виконавець, а окремий бізнес-процес, підрозділ тощо. Мета аудиторів не покарання за недоліки, а допомога підприємству та працівникам досягти кращих результатів.

Основна діяльність внутрішнього аудиту складається з виконання різноманітних аудиторських завдань. Відповідно до Словника термінів:

Аудиторське завдання – діяльність внутрішнього аудиту з виконання конкретного доручення або завдання з проведення перевірок, таких, як:

- внутрішня аудиторська перевірка,
- розслідування фактів шахрайства,
- моніторинг самооцінки системи контролю,
- проведення консультацій.

Завдання може передбачати виконання декількох задач, спрямованих на досягнення цілої низки взаємозалежних цілей.

Виходячи з визначення внутрішнього аудиту, яке дає Міжнародний Інститут внутрішніх аудиторів можна сказати, що внутрішній аудит виконує два типи основних завдань:

- 1) завдання з надання гарантій (або завдання з надання впевненості),
- 2) завдання з надання консультацій з різних питань.

Надання впевненості (гарантій) – це об'єктивний аналіз наявних аудиторських доказів з метою подання незалежної оцінки систем управління ризиками, контролю або корпоративного управління на підприємстві. Як приклад можна привести завдання з фінансового аудиту, аудиту ефективності, аудиту на відповідність вимогам, аудиту безпеки систем і всебічний аналіз господарської діяльності.

Консультаційні послуги – це діяльність з надання порад, рекомендацій тощо, характер та зміст яких погоджуються з замовником аудиторського завдання, націлена на надання допомоги та вдосконалення процесів управління ризиками, контролю та корпоративного управління, що виключає можливість прийняття внутрішніми аудиторомі управлінських рішень. Як приклад можна привести надання порад і рекомендацій щодо функціонування окремих бізнес-процесів, координацію, підтримку та навчання персоналу. Розбіжності між наданням гарантій і консультуванням наведено в таблиці 11.3.

Таблиця 11.3.

Розбіжності між наданням впевненості (гарантій) і консультуванням

	Гарантії	Консультування
1	2	3
<i>Відносини</i>	Замовник – аудитор – об'єкт (суб'єкт), що перевіряється	Клієнт (особа, яка отримує консультації) – аудитор
<i>Замовник</i>	Вище керівництво, вище виконавче керівництво	Клієнт
<i>Мета завдання</i>	Оцінка надійності та ефективності систем управління ризиками, внутрішнього контролю, корпоративного управління	Сприяння підвищенню ефективності діяльності, оцінка нових систем і процедур з погляду можливих ризиків
<i>Характер і обсяг роботи</i>	Визначає аудитор	Визначає клієнт

Продовження табл. 11.3

1	2	3
<i>Підсумковий документ</i>	Аудиторська думка у формі формального звіту	Рекомендації у вигляді звіту або іншому вигляді за згодою клієнта
<i>Наступний моніторинг</i>	Обов'язковий контроль за виконанням рекомендацій	Контроль за виконанням рекомендацій не обов'язковий (необхідність визначається клієнтом)

На початковому етапі СВА, як правило, займається перевітками правильності складання фінансової (бухгалтерської) звітності, а також виконує контрольно-ревізійні функції. Замовником звичайно є лінійне (операційне) керівництво господарюючого суб'єкта, наприклад, фінансовий директор.

На наступному етапі СВА поряд із завданнями першого етапу займається оцінкою СВК у рамках господарюючого суб'єкта. У цьому випадку замовником СВА може стати вище виконавче керівництво господарюючого суб'єкта.

На вищій стадії СВА може брати участь в удосконаленні процесів управління ризиками, контролю та корпоративного управління. Основними замовниками при цьому виступають рада директорів (комітет з аудиту при наглядовій раді) і вище виконавче керівництво господарюючого суб'єкта.

Отже, зазначимо, що внутрішні аудитори виконують основну мету – допомагають керівництву підприємства досягти визначених цілей, розширити можливості бізнесу, удосконалити його операційні процеси та знизити ризики в ході виконання аудиторських завдань з надання впевненості та консультативних послуг.

Завдання з аудиту, насамперед, складаються з безпосередніх аудиторських перевірок, класифікацію яких представлено у табл. 11.4

Під головним завданням внутрішніх аудиторів звичайно розуміють забезпечення задоволення потреб органів управління у частині надання контрольної інформації з різних питань, що їх цікавлять. Під загальною ж функцією внутрішніх аудиторів розуміють:

- оцінку адекватності систем контролю, тобто здійснення перевірок (контролю) ланок управління, надання обґрунтованих

- пропозицій з усунення виявлених недоліків і рекомендацій з підвищення ефективності управління;
- оцінку ефективності діяльності, тобто здійснення експертних оцінок різних сторін функціонування підприємства та надання обґрунтованих пропозицій з їх вдосконалення. Діяльність внутрішніх аудиторів для органів управління підприємством має інформаційне та консультативне значення.

Таблиця 11.4

Класифікація видів внутрішнього аудиту

Вид аудиту	Зміст
1	2
<i>Фінансовий аудит</i>	Аудит роботи бухгалтерії та здійснення контрольних процедур щодо правильності складання фінансової (бухгалтерської) звітності. Спрямований на підвищення ефективності обліково-контрольної системи та, відповідно, на забезпечення достовірності фінансової звітності.
<i>Операційний аудит</i>	Аудит бізнес-процесів (операційної діяльності) господарюючого суб'єкта, наприклад, процесів постачання, виробництва та збуту. Спрямований на підвищення ефективності діяльності підприємства, зростання його конкурентноспроможності.
<i>Аудит на відповідність (комплаєнс-аудит)</i>	Перевірка дотримання господарюючим суб'єктом вимог нормативної правової бази, у тому числі внутрішньої (політик, процедур, регламентів, стандартів, технічних умов тощо).
<i>Аудит прийняття управлінських рішень</i>	Включає процедури аудиторського контролю діяльності посадових осіб (суб'єктів управління) на предмет доцільності (раціональності, розумності, обґрунтованості, корисності) її результатів (ухвалених управлінських рішень).
<i>Аудит інформаційних технологій</i>	Перевірка безпеки (захисності) інформаційних систем господарюючого суб'єкта, їхньої раціональності та ефективності використання.

Продовження табл. 11.4

1	2
<i>Аудит у сфері охорони навколишнього середовища</i>	Передбачає перевірку виконання господарюючим суб'єктом нормативів із захисту навколишнього середовища від шкідливих впливів, вимог щодо захоронення відходів та інших.
<i>Функціональний аудит систем управління</i>	Є необхідним для оцінки продуктивності та ефективності у будь-якому функціональному розрізі. До нього, наприклад, відносяться аудиторські перевірки будь-яких операцій, проведених підрозділом (посадовою особою) відповідно до його функцій. Якість виконання функцій (наприклад, функцій планування та здійснення страхових послуг) при проведенні функціонального внутрішнього аудиту оцінюється у взаємозв'язку та взаємодії таких функцій.
<i>Організаційно-технологічний аудит систем управління</i>	Являє собою проведені органом внутрішнього аудиту контрольні заходи щодо різноманітних ланок управління на предмет їх організаційної та (або) технологічної доцільності (раціональності).
<i>Аудит видів діяльності</i>	Припускає об'єктивний розгляд і всебічний аналіз певних видів діяльності, сфер бізнесу або бізнес-проектів з метою виявлення можливостей поліпшення господарської діяльності.

Інший напрямок розвитку внутрішнього аудиту полягає у розширенні предметів уваги аудиту, які у колишні роки були поза зоною уваги: менеджмент та, особливо, відповідний стиль управління, питання стратегії, включаючи розширення бізнесу, угоди злиття та поглинання, продаж активів або брендів, розслідування випадків шахрайств та інших порушень законодавства, а також така нова сфера як внутрішній аудит якості продукту, що продається споживачам і його сервісної підтримки. Список, звичайно ж, неповний, оскільки кожне підприємство самостійно може визначити сферу ризиків і розробити власну програму їх внутрішнього контролю, включаючи періодичний аудит (Табл. 11.5).

Таблиця 11.5

Сучасні завдання внутрішнього аудиту

Об'єкт аудиту	Характеристика завдання
1	2
<i>Шахрайство та порушення законодавства</i>	Однією з цілей аудиту (відповідно до видання SOX) стає виявлення та запобігання шахрайства всередині підприємства. Аудит може виявити випадки шахрайства та інших порушень закону, однак, у першу чергу функцією аудиту залишається оцінка ризиків і системи захисту від шахрайств, починаючи від потенційних конфліктів інтересів і закінчуючи загальною атмосферою у підрозділах підприємства. У фокусі внутрішнього аудиту – контроль за розподілом обов'язків, горизонтальний і вертикальний фінансовий аналіз, контроль дебіторської заборгованості та списання безнадійних боргів. Особливий увазі повинні піддаватися родинні та міжособистісні зв'язки співробітників. Все більше значення у сучасному світі одержує інформаційна безпека та захист персональних даних співробітників або клієнтів.
<i>Угоди злиття та поглинання</i>	Традиційно в угодах злиття та поглинання на заключному етапі беруть участь представники зовнішніх аудиторських та юридичних компаній, які проводять стандартний due diligence. Тобто, внутрішній аудит проводиться у придбаній компанії вже після завершення угоди, і нерідко виявляється, що навіть у випадку позитивного висновку due diligence, проведеного за формальними критеріями, компанія, що поглинається, могла використовувати, наприклад, облікові принципи, що не збігаються зі стандартами компанії покупця. Тобто, планована синергія може не відбутися або бути відкладеною у часі через принципово несумісні бізнес-принципи, клієнтські бази можуть не мати ресурсів або стимулів для об'єднання, а бренди або продукти можуть взаємно конкурувати. Таким чином, тенденція наступних років – це, безумовно, участь внутрішнього аудиту в процесі укладання угод злиття та поглинання, а не залучення аудиту після їхнього здійснення.

Продовження табл. 11.5

1	2
<i>Гарантія якості та взаємини зі споживачами</i>	Аудит взаємин зі споживачем (Customer Satisfaction Audit, CSA) – досить нова та складна область роботи внутрішнього аудиту. Складність полягає в тому, що, на відміну від SOX або будь-якого фінансово або операційно орієнтованого аудиту, цей аудит оперує досить невизначеними не кількісними категоріями. Проте, ключем до успіху є акцент на свідченнях, фактах і доказах присутності проблеми, а не на рівні взаємин або ступеня задоволеності споживача. Аудит повинен концентруватися на тому, як організовано систему контролю якості в цілому. У цьому контексті обов'язково аналізуються інформаційні канали взаємодії зі споживачем, «повідомлення», що містяться в них, і наступне їхнє виконання.
<i>Етична поведінка менеджменту</i>	Серйозна жорсткість регулювання, викликана насамперед у американськими корпоративними скандалами, зазнала масової критики. Сторона, що критикує, цілком резонно зазначила, що тверда регламентація скоріше захищає від наслідків, ніж усуває причину хвороби. Внутрішній аудит, використовуючи свою незалежність від менеджменту, здатний об'єктивно оцінити, наскільки стиль управління і поведінки менеджменту на всіх рівнях відповідають місії та цілям підприємства.

Приклади.

Приклад 1. Цілями аудиторських завдань, з перевірки дотримання законодавчих та нормативних вимог є сприяння керівництву підприємства у запобіганні ненавмисних порушень зі сторони персоналу, виявленні незаконної діяльності та протидії порушенням зі сторони персоналу на міжнародному рівні. Неправильним є, те що на службу внутрішнього аудиту повинна покладатися загальна відповідальність по нагляду за дотриманням вимог регулюючих органів до стандартів и процедури. Перший керівник та інші члени вищого керівництва підприємства повинні бути зацікавлені в такому завданні. Але, відповідальність за створення

необхідних процедур внутрішнього контролю щодо дотриманням законодавчих та нормативних вимог покладається на спеціальну особу (або окремих осіб). Керівник, що відповідає за виконання законодавчих та нормативних вимог, повинен звітувати вищій виконавчій особі. Внутрішній аудитор в результаті виконання аудиторських завдань по дотриманню законодавчих та нормативних вимог виносить думку об ефективності контрольних засобів та відповідності діяльності згідно з існуючими нормативними документами.

Приклад 2. За останні приблизно 20 років використання електронної торгівлі [комерції] збільшилося в геометричній прогресії. Отже, ефективна програма з оцінки електронної торгівлі може стати важливою деталлю плану щорічного аудиту для багатьох компаній. Метою аудиторських перевірок електронної торгівлі може бути перевірка: Очевидних ознак електронних торговельних угод; Дотримання загальноприйнятих стандартів безпеки; Ефективності використання й контролю електронно-цифрових підписів; Керування процесами безперебійності діяльності, включаючи відновлення операцій.

Приклад 3. Періодично внутрішнім аудиторам доручають оцінити стан процесу управління й зробити відповідні рекомендації з його поліпшення. Завданнями цього процесу може бути: Сприяння встановленню відповідних етичних норм і цінностей на підприємстві; Забезпечення ефективного управління діяльності й прозорості звітності підприємства; Ефективна координація діяльності й обміну інформацією між Правлінням, зовнішніми й внутрішніми аудиторами й керівництвом.

Тести для самоперевірки.**1. Що з перерахованого не відноситься до користі від внутрішнього аудиту?**

- А) користь суспільству від внутрішнього аудиту, оскільки внутрішній аудитор сприяє продуктивному та ефективному використанню ресурсів;
- Б) користь менеджменту, оскільки діяльність внутрішнього аудиту здатна допомогти їм розпізнати та мінімізувати ризики;
- В) користь співробітникам, оскільки діяльність внутрішнього

аудиту здатна допомогти їм ефективно виконувати свої задачі;

- Г) користь зовнішньому аудитору, оскільки внутрішні аудитори можуть підготувати висновок про достовірність та повноту річної фінансової звітності.

2. Визначення ролі внутрішнього аудиту в процесі управління ризиками є функцією виконавчої дирекції та комітету з аудиту. Роль внутрішніх аудиторів скоріше буде визначатися такими факторами:

- А) організаційною культурою;
 Б) компетентністю персоналу внутрішнього аудиту;
 В) місцевими умовами та звичаями країни;
 Г) всі відповіді є правильними.

3. Що з вказаного не є ключовою задачею внутрішніх аудиторів у процесі управління ризиками?

- А) огляд попередніх звітів з оцінки ризиків керівництвом, зовнішніми аудиторами та іншими джерелами;
 Б) ризики, що виникають із стратегії ділової активності, визначаються та стають пріоритетними;
 В) діяльність з пом'якшення (зниження) наслідків ризику розробляється та виконується для зниження та управління ризиками на можливому рівні;
 Г) ризики періодично переоцінюються на постійній основі.

4. Яка із зазначених дій допоможе підприємству поліпшити сприйняття суспільством його фінансової звітності?

- I. Розподіл діяльності зовнішнього й внутрішнього аудиту для збереження незалежності.
 II. Створення комітетів з аудиту, що складаються із незалежних директорів.
 III. Вимога до внутрішніх аудиторів доповідати про будь-які виявлені випадки суттєвої незаконної діяльності комітету з аудиту.
 А) Тільки відповіді I й II.
 Б) Тільки відповіді I й III.
 В) Тільки відповіді II й III.
 Г) Відповіді I, II й III.

5. Процес оцінки ризику включає визначення й аналіз видів

діяльності підприємства. Які із зазначених видів діяльності можуть вважатися такими, які перевіряють?

- А) вплив на діяльність підприємства законодавчих і нормативно-правових актів;
 Б) сальдо по рахунках дебіторів і кредиторів;
 В) автоматизовані системи управління;
 Г) все зазначене вище.

Відповіді: 1 Г, 2Г, 3А, 4Г, 5Г.

Розділ 11.2. Організація системи внутрішнього аудиту в системі управління

Словник.

Організація – систематична координація та прийняття необхідних заходів для здійснення якої-небудь справи.

Система – це певна сукупність людей та (або) об'єктів, які об'єднані певною взаємною залежністю та взаємними діями.

Управління – це інформаційний процес забезпечення функціонування Системи відповідно до прийнятої програми для досягнення Системою визначеної Мети.

Створення служби внутрішнього аудиту на підприємствах забезпечує суттєві вигоди для його розвитку. Як показує практика, при наявності внутрішнього аудиту, господарюючий суб'єкт має ефективно функціонуючу контрольну систему, яка допомагає керівництву вирішувати найважливіші проблеми підтримки конкурентоспроможності, а саме:

- здійснює систематичний моніторинг та оцінку діяльності структурних підрозділів підприємства;
- виявляє та реалізовує внутрішні резерви підвищення ефективності бізнесу;
- виявляє резерви виробництва та найбільш перспективні напрями розвитку за допомогою цільових контрольних перевірок та наступного фахового аналізу;
- ефективно консультує співробітників фінансово-економічних, бухгалтерських та інших служб підприємства, його філій і дочірніх підприємств;

- вчасно виявляє недоліки в роботі системи внутрішнього контролю і вживає заходи з їх усунення;
- забезпечує на 30-50 % відсотків нижчу собівартість послуг, порівняно до вартості послуг зовнішніх консультантів, за більш високої оперативності;
- сприяє зацікавленості менеджменту в кінцевому результаті контролю;
- забезпечує ефективне функціонування, стабільність і максимальний (відповідно до встановленої мети) розвиток підприємства за умов багатопланової конкуренції;
- сприяє збереженню та ефективному використанню ресурсів і потенціалу підприємства;
- вчасно виявляє та мінімізує комерційні, фінансові та інші ймовірні ризики підприємства;
- підтримує адекватну до мінливих сучасних умов господарювання систему інформаційного забезпечення всіх рівнів управління, яка дозволяє своєчасно адаптувати функціонування підприємства до змін у внутрішньому і зовнішньому середовищі.

При створенні служби внутрішнього аудиту керівництву економічного суб'єкта необхідно вирішити проблеми, пов'язані з:

- пошуком компромісу в поглядах вищих керівників на функції служби внутрішнього аудиту;
- наділенням служби внутрішнього аудиту функціями контролю та розробки пропозицій із вдосконалення системи внутрішнього контролю;
- визначенням ролі служби внутрішнього аудиту в оцінці ризиків;
- розробкою стандартів, методик і регламентів роботи служби внутрішнього аудиту;
- забезпеченням служби внутрішнього аудиту кваліфікованими та досвідченими фахівцями;
- формуванням системи підвищення кваліфікації штатного персоналу служби внутрішнього аудиту.

На процес створення служби внутрішнього аудиту та пов'язані з цим фактори (мета, завдання, кваліфікаційний рівень працівників, матеріально-технічне та інформаційне забезпечення, взаємодія з іншими структурними підрозділами) мають вплив безліч факторів:

- організаційно-правова форма, галузеві особливості, ресурсні чинники, структура та стиль управління, масштаби діяльності

- підприємства;
- географічне розташування відокремлених підрозділів, філій або дочірніх підприємств;
- розуміння вищим менеджментом ролі внутрішнього контролю та внутрішнього аудиту в управлінні підприємством;
- ступінь розвитку організаційного управління, накопичений фінансовий, кадровий, інтелектуальний потенціал.

Важливим моментом при створенні служби внутрішнього аудиту є правильна організація інформаційних потоків, оскільки своєчасна та повна інформаційна база є необхідною умовою успішної реалізації не тільки аналітичної функції, але й прийняття вірних рішень в частині запобігання помилок і розробки системи заходів з підвищення фінансово-економічної стабільності підприємства.

Таким чином, внутрішній аудит – це організований економічним суб'єктом, регламентований внутрішніми документами аналітичний підрозділ, покликаний оцінювати та контролювати дотримання встановленого порядку та надійність функціонування системи управління підприємством та операційні процеси, який діє в інтересах керівництва та власників такого підприємства.

Різні автори по-різному рекомендують підходити до процесу створення служби внутрішнього аудиту. Проте не підлягає сумніву, що створення на підприємстві СВА вимагає вирішення низки методологічних та організаційно-технічних проблем. Здійснивши аналіз варіантів щодо процесу створення СВА, запропонований науковцями, та узагальнюючи вищевикладені висновки, пропонуємо концептуальну модель упровадження внутрішнього аудиту в систему управління підприємством (Рис. 11.4).

Відповідно до визначення ризик-орієнтованого характеру внутрішнього аудиту, *основна мета внутрішнього аудиту* – допомогти менеджменту ефективно виконувати покладені на нього обов'язки, надати власникам підприємства достатню впевненість у тому, що їх активи використовуються найбільш ефективним чином для досягнення цілей і завдань, що стоять перед підприємством в цілому та його окремими підрозділами.

Для ефективної організації аудиторської діяльності служба внутрішнього аудиту повинна базуватися на визначальних принципах. Проаналізувавши погляди різних авторів, пропонуємо всі принципи внутрішнього аудиту класифікувати за 5 групами (Табл. 11.6.).

Дані таблиці свідчать, що принципи внутрішнього аудиту мало чим відрізняються від принципів аудиту зовнішнього. Для отримання

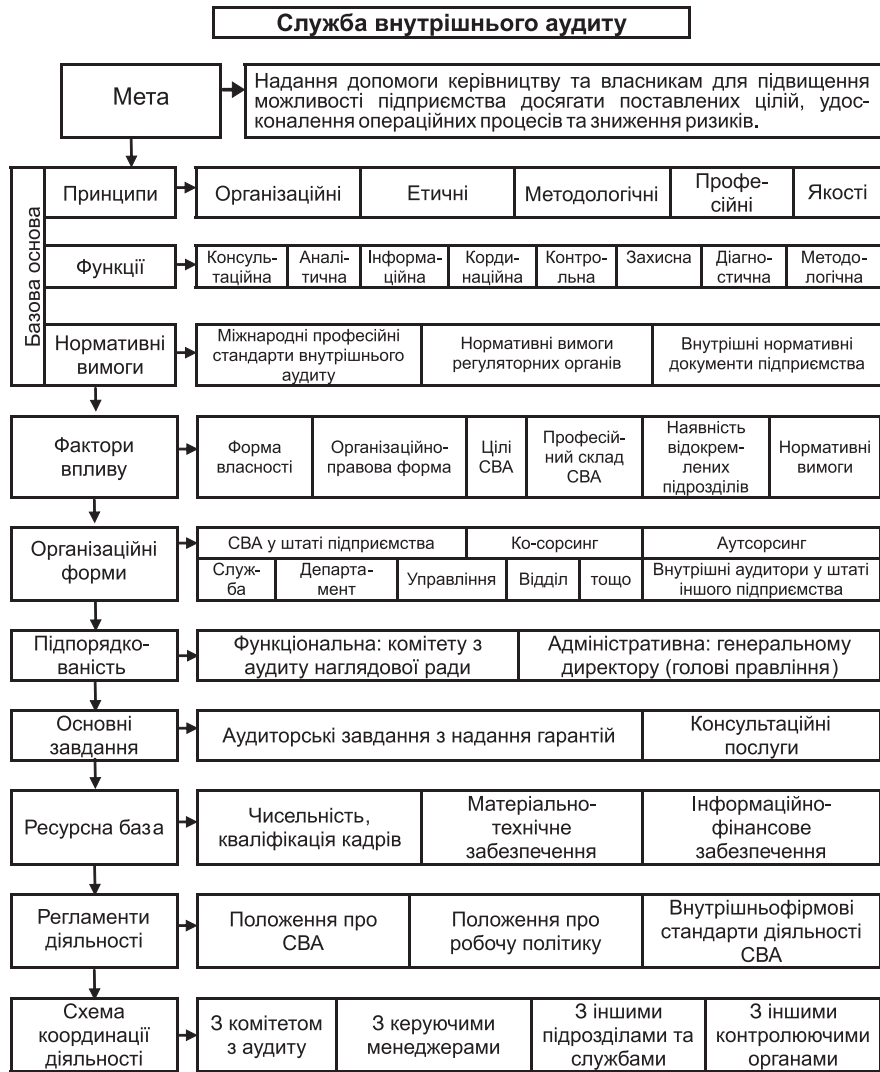


Рис. 11.4. Концептуальна модель функціонування СВА в системі управління підприємством

керівництвом підприємства по-справжньому ефективною допомогою від організованої на підприємстві служби внутрішнього аудиту, внутрішні аудитори виконують функції: консультативна, інформаційна, захисна, аналітична, контрольна, координації, діагностичну та методологічну.

Таблиця 11.6

Принципи внутрішнього аудиту

Принципи	Характеристика принципів	
	1	2
Незалежність	<p>Група Етичні принципи</p> <p>Є фундаментальним принципом, на якому базується професія внутрішнього аудитора. Під незалежністю розуміється організаційна незалежність від об'єкта перевірки, яка характеризується значною мірою рівнем підпорядкованості СВА.</p>	
Об'єктивність	<p>Це індивідуальна якість внутрішнього аудитора.</p> <p>Об'єктивність полягає в тому, що внутрішній аудитор неупереджений у своїх висновках й оцінках. Він зобов'язаний проводити незалежну оцінку всіх стосовних перевірки обставин, а у своїх судженнях не бути підданим впливу власних інтересів та інтересів третіх осіб.</p>	
Чесність	<p>Чесність внутрішнього аудитора є фундаментом, на якому ґрунтується довіра до його думки. Тому аудитор:</p> <ul style="list-style-type: none"> – повинні бути чесні, сумлінні й відповідальні при виконанні роботи; – повинні працювати в рамках діючих нормативно-правових актів; – не повинні брати участь в акціях або діях, що дискредитують професію внутрішнього аудитора, СВА або господарюючого суб'єкта; – повинні поважати юридично й етично виправдані цілі діяльності господарюючого суб'єкта й вносити вклад у їхнє досягнення 	
Конфіденційність	<p>Внутрішні аудитори поважно відносяться до конфіденційності отриманої інформації. Внутрішній аудитор не розголошує інформацію, отриману при проведенні перевірок або наданні консультативних послуг без відповідних на те повноважень</p>	
Професійна компетентність	<p>Оскільки внутрішні аудитори в професійній діяльності застосовують свої знання, навички й досвід, вони повинні:</p> <ul style="list-style-type: none"> – брати участь тільки в тих завданнях, для виконання яких мають достатні професійні знання, навички й досвід; 	

Продовження табл. 11.6

1	2
	– надавати послуги тільки відповідно до Кодексу професійної етики внутрішнього аудитора; – безупинно підвищувати свою професійну майстерність
Сумлінність	– це обов'язковість надання аудитором професійних послуг з належною старанністю, уважністю, оперативністю й належним використанням своїх здібностей. Принцип сумлінності має на увазі старанне й відповідальне відношення аудитора до своєї роботи, але не повинен трактуватися як гарантія безпомилковості в аудиторській діяльності.
Доброчинність	Повага до замовника аудиторських послуг та колег у професійному спілкуванні, позитивне ставлення до критичних зауважень з приводу виконаної роботи та перевірка їх на підставі доказів, внесення в разі потреби змін і доповнень, повага до думки інших фахівців та урахування її в процесі дослідження
Професійна поведінка	– це дотримання пріоритету суспільних інтересів й обов'язок аудитора підтримувати високу репутацію своєї професії, утримуючись від здійснення вчинків, не сумісних з наданням аудиторських послуг і здатних знизити повагу й довіру до професії аудитора, завдати шкоди її суспільному іміджу.
	2 група Принципи організації діяльності
Системність	Система внутрішнього аудиту повинна мати організовану стійку структуру. Система може бути диференційована на окремі взаємозалежні підсистеми залежно від спеціалізації та цілей, що поставлені перед СВА
Регулярність	Функції внутрішнього аудиту здійснюються на регулярній основі. Це дозволяє створити систему постійного моніторингу фінансово-господарської діяльності підприємства й знизити ризики виникнення помилок і порушень
Гнучкість	Окремі напрямки перевірок й об'єкти контролю визначаються відповідно до масштабів діяльності, характером операцій й угод, підприємства. Це дозволяє змінювати напрямки перевірок, приділяти особливу увагу особливим складним напрямкам і великим фінансово-господарським угодам

Продовження табл. 11.6

1	2
Повнота	Повне охоплення всіх напрямків діяльності підприємства. Перевірки повинні здійснюватися в усіх напрямках діяльності підприємства, об'єктом перевірки може бути будь-який підрозділ і фінансово-господарська операція на предмет відповідності нормативним вимогам й економічній обґрунтованості зроблених операцій
Пріоритетність	Пріоритетність перевірок за особливо складними напрямками. Перевірки можуть бути суцільні, вибіркові, тематичні, комплексні та ін. Форма й періодичність перевірок визначаються виходячи зі складності операцій, їхньої регулярності, ступеня впливу на ризики підприємства по досягненню його цілей
Раціональність	Зрозумілість, простота системи внутрішнього аудиту, співвідношення витрат на проведення аудиту з економічними перевагами від його проведення
Своєчасність	Проведення відповідних процедур та виявлення недоліків в діяльності підприємства для своєчасного їх усунення
Організованість	Сукупність певних елементів, спрямованих на раціональне виконання аудиторського процесу. До них належить комплектування кадрів аудиторського підрозділу підприємства. Забезпечення службовими приміщеннями, меблями, обчислювальною технікою, довідковою літературою також є елементом організації аудиту. Сюди входять інформаційні елементи організації портфеля замовлень на проведення внутрішнього аудиту, визначення об'єктів та строків здійснення перевірок діяльності підрозділів та організація їх виконання у строки, передбачені планами.
Моніторинг	Внутрішній аудитор веде нагляд за результатами аудиторської перевірки, відслідковує графік та своєчасність їх впровадження в діяльність підприємства
	3 група Методологічні принципи
Компетентність	Висока професійність при дослідженні аудитором питань, поставлених замовником, спираючись на норми аудиту, володіння методиками проведення наукових досліджень з питань економіки, аудиту, обліку та ін.

Продовження табл. 11.6

1	2
Методологія аудиту	Сукупність загальнонаукових і власних методичних прийомів фінансово-господарського контролю, які формують метод аудиту. Методологія аудиту ґрунтується на наукових методах дослідження відображення фінансово-господарської діяльності підприємства та його підрозділів у бухгалтерському обліку і звітності – достовірності, своєчасності, обґрунтованості і розподілу результатів діяльності, оподаткування, фінансової стабільності та ін.
Системний підхід	необхідний при проведенні аудиту до вибору методики виконання окремих аудиторських процедур при дослідженні господарських процесів, інвестицій, фінансового менеджменту, маркетингу та ін.
Доцільність вибору методики	Додержання методології аудиту забезпечується доцільністю вибору методики дослідження, доказів та інформації з досліджуваних питань, визначення критеріїв суттєвості й достовірності, методик оцінки ризику у висновку аудитора, використання даних і результатів роботи інших аудиторів або експертів, норм оформлення результатів аудиту (акт, висновок), поінформованість замовників (клієнтів), контроль якості роботи аудитора.
4 група Принципи здійснення внутрішнього аудиту	
Професійний скептицизм	Прояв професійного скептицизму означає, що аудитор критично оцінює вагомість отриманих аудиторських доказів й уважно вивчає аудиторські докази, які суперечать яким-небудь документам або заявам керівництва або ставлять під сумнів вірогідність таких документів або заяв
Документування	Важливим принципом є документування аудиторських процедур під час виконання аудиту. Робочі документи є підтвердженням, наскільки зібрані докази достатні й достовірні, наскільки аудит був належним чином спланованим і його проведення контролювалося; вони є основою для контролю якості виконаної в клієнта роботи аудиторами, підтвердженням того, чи зібрав аудитор досить адекватні свідчення для складання аудиторського звіту.

Продовження табл. 11.6

1	2
Планування	Аудитор повинен планувати свою роботу постійно для одержання ефективної організації та проведення аудиту. Метою планування, крім основного завдання – організації перевірки ефективно й у строк, є: визначення очікуваного рівня довіри до даних обліку; організація координації дій, осіб причетних до аудиту, викладення у вигляді програми характеру, строків і глибини аудиторських процедур.
Суттєвість	Принцип суттєвості випливає з того, яку кількість аудиторських процедур здійснює аудитор та скільки потрібно одержати аудиторських доказів при вибірковій перевірці. Тому він примушений вибрати найбільш вагомий господарські факти, на яких буде базуватися думка аудитора.
Доказовість	Найчастіше одержання аудиторських доказів (свідчень) здійснюється у результаті проведення незалежних (самостійних) аудиторських процедур, які дозволяють аудиторіві скласти обґрунтований висновок про предмет перевірки. Аудиторські процедури проводять для одержання доказів про повноту, точність й об'єктивність даних обліку й звітності, ефективність та результативність операцій, відповідність законодавству та ін.
Розмежування відповідальності	Принцип розмежування відповідальності в аудиті й принципи специфіки аудиторської відповідальності. Принцип розмежування відповідальності декларується в аудиторському звіті й допускає, що аудитор відповідає за формулювання й вираження думки про відповідність предмету перевірки визначеним критеріям. Відповідальність за діяльність та відповідність предмету перевірки визначеним критеріям несе керівництво об'єкту аудиту. Відповідальність за використання інформації, що міститься в аудиторському звіті, і прийняття рішень несе безпосередньо користувач аудиторської інформації.

Продовження табл. 11.3

1 Розумної впевненості	2 Аудиторський звіт необхідно складати з чітким і ясним формулюванням висновків про надання розумної впевненості щодо результатів аудиту відповідно до предмету перевірки. Якщо висловлюється думка про неможливість надання розумної впевненості, аудитор примушений дійсно й аргументовано вказати причини негативного висновку або викласти застереження.
Уніфікованості	Робочі стандарти містять правила, якими належить користуватись аудиторам при виконанні аудиторських перевірок. Вони включають підготовку до аудиту, планування, вивчення інформації, використання робочих документів, одержання аудиторських доказів (свідчень), їхню оцінку й аналіз, застосування відповідних прийомів і способів перевірки, комп'ютерні методи аудиту та ін.
5 група Принципів контролю якості аудиту	
Управління якістю	Принцип управління якістю аудиту необхідний для вибору інструментів управління якістю на різних етапах здійснення аудиту від підготовки та планування до формування висновків і надання звіту.
Ефективність управління аудитом	Принцип обумовленості підвищенням ефективності управління аудитом є базовим в системі принципів якості. Його реалізація дозволяє через створену систему контролю якості аудиту проводити оцінку служби внутрішнього аудиту залежно від якості аудиторських послуг й очікувань користувачів аудиторського звіту.

Питання організаційних форм служб внутрішнього аудиту повинно вирішуватися індивідуально для кожного підприємства з урахуванням специфіки його діяльності. Однак, говорячи про найбільш загальні вимоги та підходи, що існують в Україні та за кордоном, можна виділити основні (табл. 11.7):

Можливості аутсорсингу та ко-сорсингу використовують здебільшого невеликі підприємства, які не мають достатніх фінансових та професійних ресурсів для створення власної СВА. Але великі підприємства теж можуть залучати зовнішніх спеціалістів, наприклад, для проведення внутрішнього аудиту специфічних питань (приміром, оцінки виконання будівельних робіт, інформаційних технологій тощо) або коли для проведення позапланових перевірок власних аудиторів недостатньо.

Повністю передати функції внутрішнього аудиту зовнішнім консультантам для великих підприємств не є доцільним. На обґрунтування такого твердження експерти виділяють такі контраргументи:

1. По-перше, з огляду на високі обсяги робіт (порівняно з невеликими підприємствами), послуги зовнішніх аудиторів обійдуться значно дорожче, ніж утримання власного підрозділу. За оцінками експертів, вартість внутрішнього аудиту є у два рази нижчою, ніж надання відповідних послуг зовнішніми аудитором.
2. По-друге, зовнішні аудитори, як правило, є менш інформованими про специфіку діяльності підприємств, які перевіряють. Тобто, можуть упустити важливі нюанси, які є очевидними інсайдеру (англ. insider – особа, яка, відповідно до свого положення, має доступ до важливої (фінансової) інформації, недоступної широкому загалу). Наприклад, – причини внутрішніх конфліктів, які повинні бути нейтралізовані завдяки роботі внутрішнього аудиту.
3. І, по-третє, через залучення зовнішніх фахівців збільшується ризик витоку з підприємства інформації про внутрішні відносини та специфічні ноу-хау, а також – комерційної інформації.

Формування внутрішнього аудиту як підрозділу контролю – досить складний процес, що вимагає вирішення ряду методологічних та організаційно-технічних проблем. На підприємствах можуть існувати кілька служб і підрозділів, що спеціалізуються на різних видах контролю, і всі вони здійснюватимуть внутрішній контроль на різних опе-

Способи організації СВА підприємства

Відмінності	Способи організації служби внутрішнього аудиту		
	Окремий підрозділ в структурі підприємства	Аутсорсинг	Ко-сорсинг
Особливості	Створення СВА як окремого підрозділу в складі організаційної структури підприємства відбувається в тому випадку, коли у підприємства є необхідність, ресурси та можливість для виконання функцій внутрішнього аудиту власними працівниками	Функції внутрішнього аудиту повністю виконує зовнішня спеціалізована компанія (наприклад, аудиторська фірма)	СВА створюється як підрозділ підприємства, але до здійснення аудиторських завдань запрошуються експерти спеціалізованої компанії, які володіють відповідними знаннями та досвідом
Переваги	Основними перевагами СВА, створеного в структурі підприємства на власних ресурсах, є: <ul style="list-style-type: none"> – працівники, які працюють на підприємстві на постійній основі, більшою мірою ознайомлені з галузевими особливостями підприємства, його внутрішньою корпоративною організацією та культурою; – більшою мірою зберігається принцип конфіденційності, тому що робочі документи не залишають території підприємства; – навиками та досвідом працівників, отриманими під час проведення аудиту залишаються на підприємстві; – підвищується оперативність виконання важливих завдань, тому що спеціалісти СВА є штатними працівниками; – штатні спеціалісти більш відповідальні у своїх висновках та мають можливість постійно проводити моніторинг виконання висунутих рекомендацій; – керівництво підприємства може використовувати СВА для отримання професійного досвіду та підготовки нового управлінського персоналу. 	Щодо залучення зовнішніх консультантів перевагами є: <ul style="list-style-type: none"> – можливість використовувати при проведенні аудиторських завдань експертів з різних галузей, яких підприємство не має у штаті на постійній основі; – залучення до роботи аудиторів, які мають спеціальні знання в галузі здійснення функцій внутрішнього аудиту, при цьому можлива економія коштів та часу на навчання власних спеціалістів; – можливість отримання додаткових знань та досвіду під час спільної праці з залученими спеціалістами з питань нових передових технологій та методик проведення внутрішнього аудиту; – маючи можливість залучення зовнішніх спеціалістів для проведення термінових позапланових завдань з аудиту, підприємство має можливість не залучати до штату СВА додаткових працівників та не відволікати власні кадри від виконання планових завдань. 	

раційних напрямках та рівнях, на різних етапах контрольних процесів тих або інших видів операцій.

Інтегрування служби внутрішнього аудиту в корпоративну організаційну структуру, безсумнівно, є перевагою, яка використовується з метою більш глибокого проникнення внутрішнього аудиту в усі сфери діяльності.

Підрозділ внутрішнього аудиту – одна з ланок системи управління. Тому, при його інтегруванні з іншими управлінськими структурами підприємства, необхідно досить чітко та логічно обґрунтовано визначити належний ієрархічний ранг.

У географічно розгалуженому або холдинговому підприємстві оптимальним представляється варіант організації централізованої служби внутрішнього аудиту. Працівники служби територіально перебувають у головному/керуючому підприємстві. У рамках децентралізованої структури працівники служб внутрішнього аудиту територіально перебувають у філіях або дочірніх підприємствах, але підпорядковуються керівникові служби внутрішнього аудиту головного/керуючого підприємства.

Однак, за децентралізованої організації зростає ризик зниження керованості, а також втрати незалежності та об'єктивності служби внутрішнього аудиту. Крім цього, з урахуванням територіальної відстані структурного підрозділу, є вірогідність, що його керівництво буде вживати вплив на «свого» внутрішнього аудитора, що, безумовно, негативним чином відіб'ється на ефективності діяльності внутрішнього аудиту.

Оскільки формування контрольного апарату – процес трудомісткий та тривалий, то підприємства, які не мають розгалуженої структури, географічної розрізненості та розвинутого контрольного середовища, на певному етапі можуть впроваджувати окремі елементи внутрішнього аудиту або мати у штаті посаду внутрішнього аудитора. У цьому випадку служба внутрішнього аудиту організується, насамперед, у інтересах вищого менеджменту, але на невеликих підприємствах власник і керуючий – одна особа. Щоб уникнути ситуацій, коли контролю будуть піддані лише окремі підрозділи та процеси, слід розробити схему взаємин між підрозділом внутрішнього аудиту та ланками управління, визначити права та відповідальність кожної структурної одиниці.

Для того, щоб СВА мала можливість виконувати свої обов'язки, їй необхідно мати відповідний статус всередині підприємства. Це озна-

час, що служба повинна мати адекватні повноваження та можливості для успішного виконання дорученої роботи.

Після визначення цілей та функцій підрозділу СВА, утвореного в складі підприємства, необхідно належним чином вписати його в існуючу організаційну структуру. Місце внутрішнього аудиту в управлінській ієрархії залежатиме від багатьох факторів: від організаційно-правової форми підприємства та його організаційної структури, розмірів та розгалуженості відособлених підрозділів чи дочірніх підприємств, масштабів та видів діяльності, регіональної кадрової неоднорідності тощо.

Місце, яке СВА буде займати в організаційній структурі підприємства, його функціональна спрямованість, у свою чергу, вплинуть на:

- чисельність і кваліфікаційні характеристики кадрового складу СВА;
- матеріально-технічне, фінансове та інформаційне забезпечення служби;
- внутрішню функціональну та адміністративну підпорядкованість самої СВА, у тому числі, у відділеннях СВА філій, дочірніх підприємств;
- особливості взаємин та взаємодії СВА з іншими підрозділами підприємства.

Незалежність внутрішнього аудиту

Головне питання при створенні відділу внутрішнього аудиту, яке менеджмент повинен визначити з самого початку, це питання його незалежності. З одного боку, досягти повної незалежності внутрішніх аудиторів не представляється можливим, тому що вони є працівниками підприємства і їх професійний, кар'єрний ріст та умови оплати залежать від керівництва підприємства. З іншого боку, від того, наскільки незалежними будуть внутрішні аудитори, залежатиме рівень їх об'єктивності. Крім цього, рівень підпорядкованості СВА (Голові правління, фінансовому директору, головному бухгалтеру тощо) впливатиме на відношення до його рекомендацій керівників різних рівнів.

У Стандартах внутрішнього аудиту сказано, що незалежність внутрішнього аудитора – це можливість вільно та об'єктивно виконувати покладені на нього обов'язки та неупереджено виражати свою думку. *Незалежність* – це свобода від обставин, які створюють загрозу здатності внутрішнього аудиту або керівника служби внутрішнього аудиту неупереджено виконувати обов'язки в межах власної відповідальності.

Загроза незалежності аудитора має розглядатися на функціональному та організаційному рівнях, на рівні персони аудитора, аудиторського завдання. Як сказано вище, незалежність досягається за допомогою відповідного організаційного статусу відділу внутрішнього аудиту.

Для того, щоб досягти ступеня незалежності, необхідного для ефективного виконання обов'язків, керівник служби внутрішнього аудиту повинен мати прямий і нічим не обмежений доступ до вищого керівництва (наглядової ради, ради директорів тощо). Цього можливо досягти шляхом встановлення подвійної підзвітності. При цьому, керівник служби внутрішнього аудиту повинен підпорядковуватися особі, яка є здатною забезпечити незалежність дій аудиторів (включаючи доступ до інформації) і вжити адекватні заходи з виконання аудиторських рекомендацій.

На підприємствах західних країн існує два основних підходи до функціональних пріоритетів СВА :

1. *Внутрішній аудит спрямовується на створення та підтримку надійної і ефективної системи внутрішнього контролю підприємства, на виявлення та зменшення різного роду ризиків для діяльності та майна підприємства.* У цьому випадку службу внутрішнього аудиту очолює, як правило, директор, що звітує перед президентом або правлінням підприємства та аудиторським комітетом. У деяких випадках директор з внутрішнього аудиту може займати позицію віцепрезидента, а внутрішній аудит – виступати такою ж корпоративною функцією, як, наприклад, фінанси або маркетинг. При такому підході внутрішній аудит є організаційно незалежним від функціонального керівництва підприємства.

2. *Внутрішній аудит спрямовується на перевірку фінансової звітності, бухгалтерських процедур і збереженості активів підприємства.* При такому стані речей відділ внутрішнього аудиту є підрозділом фінансового відділу, а менеджер з внутрішнього аудиту є підлеглим фінансового директора. Аудит формально залежить від високопоставленого функціонального керівника підприємства, який відповідає за стан внутрішнього контролю.

Відповідно, у першому випадку внутрішній аудит є «очима та вухами» вищого керівництва підприємства, а в другому – «очима та вухами» фінансового керівництва підприємства.

У великих компаніях трапляється проміжний варіант: менеджер з внутрішнього аудиту може підпорядковуватися як директорові з

внутрішньому аудиту, так і фінансовому директорові підприємства або її підрозділу. Варто зазначити, що тут загальну відповідальність за стан внутрішнього контролю на підприємстві несе, як правило, фінансовий директор.

Обидва підходи мають свої плюси та мінуси. Якщо внутрішній аудит є структурно незалежним, то керівництво підприємства (і аудиторський комітет) одержують більше об'єктивної інформації про стан об'єкту контролю в підрозділах і на різних функціональних рівнях, а також про існуючі ризики. Це забезпечує належний рівень контролю за виконанням аудиторських рекомендацій. Якщо ж внутрішній аудит існує в рамках фінансового відділу, то в результаті існує ризик, що аудиторські рекомендації не будуть виконані або будуть виконані частково. Але, чим вище ієрархічний рівень посадовців, котрим призначений аудиторський звіт, тим менш відкритими та готовими до взаємодії можуть бути працівники підприємства в ході аудиту.

Створення СВА та вдале інтегрування її в корпоративну структуру, безсумнівно, є перевагою, що повинна бути використана для глибокого проникнення аудиту в усі сфери діяльності підприємства. Сьогодні ж на українських підприємствах внутрішній аудит значною мірою продовжує аудит зовнішній, є, головним чином, спрямованим на підтвердження достовірності фінансової звітності підприємства та правильності нарахування і сплати податків, своєчасне проведення інвентаризації активів. На жаль, у деяких випадках внутрішній аудит використовується як інструмент впливу на окремих керівників. Є чимало прикладів, коли на факти, що стали відомими в результаті проведення внутрішнього аудиту, або взагалі не реагують, або використовують їх для внутрішніх інтриг чи звільнення керівників.

У вітчизняній практиці підпорядкованість КСВА генеральному директорові підприємства не дає йому можливостей для реалізації основних принципів аудиту – незалежності та об'єктивності. Саме через це однією з центральних ідей закону Сарбейнса-Окслі в США та загальної світової реформи внутрішнього аудиту і корпоративного управління є ідея підпорядкування СВА не менеджменту, а комітету з аудиту ради директорів. Багато засновників сучасних та новостворених корпоративних імперій, які зберігають активну участь в керуванні, недооцінюють важливість впровадження та функціонування незалежних систем внутрішнього контролю та аудиту у власних компаніях.

Згідно з Законом України № 514-VI від 17.09.2008 р. «Про акціонерні товариства» в акціонерному товаристві можуть утворюватися

комітети з питань аудиту та з питань інформаційної політики товариства. Очолюють комітети члени наглядової ради товариства, обрані за пропозицією акціонера, який не контролює діяльність товариства. З метою забезпечення діяльності комітету з питань аудиту наглядова рада може прийняти рішення щодо запровадження в товаристві посади внутрішнього аудитора (створення служби внутрішнього аудиту). Внутрішній аудитор (служба внутрішнього аудиту) призначається наглядовою радою і є підпорядкованим та підзвітним безпосередньо члену наглядової ради – голові комітету з питань аудиту. Висновки комітетів розглядаються наглядовою радою в порядку, передбаченому цим Законом для прийняття наглядовою радою рішень.

Отже, щоб мати належний статус, служба внутрішнього аудиту повинна підпорядковуватися наглядовій раді (раді директорів) підприємства через комітет з аудиту. Крім того, внутрішні аудиторі мають відчувати постійну підтримку з боку цих органів (як з боку наглядової ради, так і комітету з аудиту), щоб мати можливість забезпечити співробітництво з об'єктами аудиторських перевірок (Рис. 11.5).

Однак, чи є підпорядкування СВА наглядовій раді гарантією її незалежності, чи сприяє воно максимізації її корисності залежить від ролі, складу та професійного рівня членів наглядової ради.



Рис. 11.5. Підпорядкування СВА

Підпорядкування внутрішнього аудиту наглядовій раді має сенс в тому випадку, якщо:

наглядова рада є самостійним органом, а не номінальним провідником ідей і пропозицій виконавчого керівництва підприємства;

- до складу ради входять незалежні члени;
- члени наглядової ради усвідомлюють роль і значення внутрішнього аудиту на підприємстві.

Комітет з аудиту

В більшості країн світу орган управління, який має функції, схожі з функціями наглядової ради, законодавчо прописаними в Україні, формує з членів ради комітет з аудиту (аудиторський комітет). Комітет здійснює нагляд за достовірністю та повнотою фінансової звітності, надійністю та ефективністю системи внутрішнього контролю, незалежністю внутрішнього та зовнішнього аудиту. Крім цього, комітет з аудиту також покликаний на роль гаранта дотримання менеджментом обов'язків із забезпечення достовірності звітності, наявності працездатної системи внутрішнього контролю тощо. Роль, мета, завдання та повноваження комітету з аудиту відображуються в положенні про комітет з аудиту, затверджений наглядовою радою підприємства. Комітет з аудиту не проводить перевірок безпосередньо, але має право вимагати у всіх джерел об'єктивної інформації про стан справ на підприємстві.

Відповідно до передової практики корпоративного управління комітет з аудиту:

- складається з незалежних і не виконавчих директорів,
- проводить засідання не рідше одного разу на квартал,
- регулярно звітує перед наглядовою радою (радою директорів),
- кожен з членів має базові знання в області фінансів,
- як мінімум один з членів є фахівцем в галузі знань з бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

Функції комітету з аудиту:

- а) затверджує Положення про СВА та забезпечує незалежність СВА від виконавчого керівництва підприємства;
- б) ухвалює рішення щодо призначення (припинення повноважень) керівника СВА, а також про розмір його винагороди;
- в) затверджує щорічний план діяльності, структуру та бюджет СВА;
- г) аналізує періодичні звіти внутрішнього аудиту;
- д) проводить не рідше одного разу в півроку зустрічі з керівником СВА без участі представників менеджменту підприємства;
- е) здійснює нагляд за процесом і процедурами підготовки фінансової звітності;
- ж) здійснює нагляд за надійністю та ефективністю систем внутрішнього контролю та управління ризиками;

- з) готує рекомендації для наглядової ради (ради директорів) з питання обрання зовнішнього аудитора підприємства;
- и) створює умови, необхідні для ефективного функціонування служби внутрішнього аудиту.

На комітет з аудиту також покладають такі функції:

- одержання копій звітів, документів, листування зовнішніх і внутрішніх аудиторів, а також відповідей керівництва підприємства в межах такого листування;
- перевірка фінансових комунікацій і документів підприємства, призначених для широкої аудиторії;
- аналіз стратегії розвитку, напрямків поточної діяльності та робочих планів служби внутрішнього аудиту, забезпечення достатнього штату і ресурсів СВА для її нормального функціонування;
- перевірка зроблених аудитором оцінок стану систем управління ризиками, контролю та корпоративного управління підприємством;
- за необхідності – взаємодія з головним менеджером (генеральним директором) в рамках особистих зустрічей або іншим, передбаченим для цих цілей, способом;
- розгляд встановлених на підприємстві правил з метою припинення незаконної або неетичної поведінки.

Крім адекватного статусу, СВА повинна також володіти організаційною незалежністю, тобто у рамках підприємства не повинна бути зв'язана функціонально з жодним із підрозділів, які є об'єктами аудиту. Це означає, що в ідеальному випадку головний бухгалтер або фінансовий директор чи інший посадовець другого рівня у звичайних обставинах не може розглядатися як представник належного організаційного рівня, якому буде підпорядковуватися КСВА. Щодо питань адміністративного характеру, то працівники СВА повинні підпорядковуватися генеральному директору або іншій посадовій особі, яка виконує функції генерального директора.

Добір кадрів і формування служби внутрішнього аудиту

Принциповим питанням у процесі організації відділу внутрішнього аудиту є формування оптимального складу штату. Говорячи про структуру та чисельність служби внутрішнього аудиту, слід зазначити, що не існує зразка правильної організації служби. У кожному конкретному випадку структура та чисельність служби внутрішнього аудиту визначаються індивідуально на основі різних факторів (Рис. 11.6).

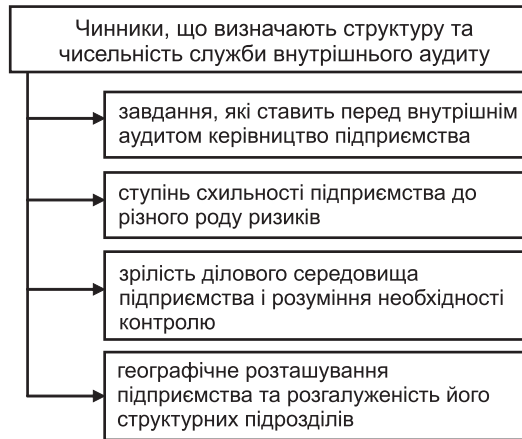


Рис. 11.6. Чинники впливу на структуру та чисельність СВА

Чисельність служби визначається, виходячи з кількості підрозділів і бізнес-процесів підприємства, витрат часу на аудит кожного з них. У свою чергу, витрати часу розраховуються з урахуванням багатьох факторів, зокрема, складності та повноти аудиторської програми та кваліфікації аудиторів.

Найбільш економічною виправданою представляється тривимірна структура штатного розкладу СВА, наведена на рисунку 11.7.

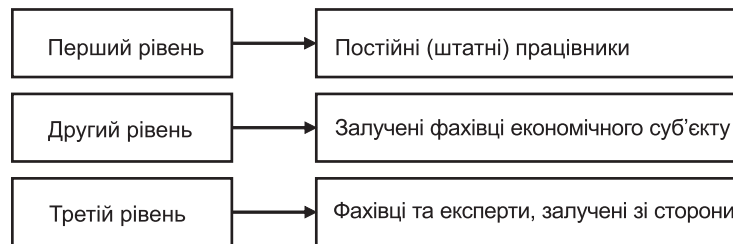


Рис. 11.7. Рекомендована структура штатного розкладу СВА

Кваліфікаційні вимоги до співробітників відділу внутрішнього аудиту мають бути закріплені у відповідному внутрішньому стандарті. У кожному разі, внутрішній аудитор повинен володіти знаннями трьох напрямів управлінських та суміжних галузей знань:

- професійно знати аудиторську справу, принципи, підходи і процедури аудиту;

- добре знати принципи управління, зокрема корпоративного управління;
- мати спеціальні знання у одній з таких областей: фінанси, право, інформаційні технології, облік, логістика, закупівлі, технологія виробництва, економіка.

Аудитор проводить перевірки різних функціональних напрямів бізнесу – процесів постачання та логістики, виробничих, маркетингу, збуту тощо. Бути фахівцем у всіх цих галузях неможливо і не є обов'язковим. Хоча освіта з бухгалтерського обліку не є неодмінною вимогою, однак, бажано, щоб фахівець володів, принаймні, базовими знаннями у цій сфері. Інакше для нього буде надзвичайно складною робота з обліковими документами.

Якщо при проведенні аудиту потребуються спеціальні знання у якій-небудь складній або специфічній галузі, аудитори можуть залучати зовнішніх фахівців, наприклад: професійних оцінювачів, актуаріїв, юристів, екологів тощо. Працівники СВА можуть працювати індивідуально або створювати команди, до складу яких підбирають людей, що мають глибокі знання з необхідних дисциплін.

Найважливішими професійними якостями фахівця СВА є професійний скептицизм і самостійність мислення. Вони полягають у тому, що внутрішній аудитор не приймає твердження на віру, а самостійно опрацьовує фактичний матеріал, знаходячи потрібні дані та підтвердження, особисто доходить до суті речей і знаходить відповіді на питання, прислухається до власного досвіду та знань. Внутрішній аудитор повинен мати також такі якості та навички, більшість з яких набувають з досвідом:

- об'єктивність, неупередженість;
- уміння бути точним у висловлюваннях та скрупульозним в оцінках;
- уміння вислухати та почути осіб, робота яких підлягає перевірці, спроможність сприймати їхній погляд на речі, навіть, якщо він відрізняється від думки аудитора;
- уміння підходити до стосунків з особами, які перевіряються, винятково з робочих позицій, не проектуючи особисті почуття на аспекти робочих відносин;
- добрі аналітичні здібності: від аудитора, зазвичай, не вимагається прийняття миттєвих рішень, але мають місце великі обсяги рутинної аналітичної роботи;
- уміння чітко висловлювати та відстоювати власну точку зору.

Внутрішні аудитори повинні бути в курсі нововведень не тільки у фінансовій області, але й у питаннях, які стосуються діяльності підприємства в цілому.

У свою чергу керівник служби внутрішнього аудиту зобов'язаний забезпечити необхідний рівень організації роботи своїх співробітників. З цією метою він щорічно підготовлює та подає на затвердження план аудиторських робіт і проект формування штату, планує бюджет СВА, періодично дає оцінку діяльності своїх підлеглих, а також забезпечує їх письмовими посібниками з методик та процедур внутрішнього аудиту.

Внутрішні аудитори повинні виконувати аудиторські завдання на належному професійному рівні. Професійне відношення до роботи не означає, що аудитор не має права на помилку.

Щоб гарантувати належний професіоналізм, внутрішні аудитори повинні:

- ретельно обмірковувати обсяг роботи, необхідної для досягнення цілей аудиторського завдання;
- домагатися своєчасного розуміння складності, суттєвості та важливості об'єктів аудиторських завдань;
- розуміти ступінь адекватності та ефективності управління ризиками, системами внутрішнього контролю та корпоративного управління;
- оцінювати ймовірність виявлення суттєвих помилок, перекручень або випадків недотримання нормативно-правових актів та діючих на підприємстві процедур;
- брати до уваги співвідношення витрат і вигід при наданні послуг гарантій;
- враховувати можливість застосування комп'ютерних методів аудиту та інших способів аналізу даних.

Внутрішній аудитор має бути готовим виявляти суттєві ризики, здатні вплинути на цілі, діяльність або ресурси підприємства. Проте процедури, здійснювані при наданні аудиторських гарантій, як такі, навіть проведені на належному професійному рівні, не гарантують виявлення всіх суттєвих ризиків.

Крім того, внутрішні аудитори повинні виявляти необхідний рівень професіоналізму при виконанні аудиторських завдань з консультування. Надаючи клієнтові послуги аудиторських консультацій, внутрішні аудитори мають враховувати:

- потреби та очікування клієнтів щодо інформації, яка вима-

- гається, включно до звіту про результати виконання завдання та термінів його надання;
- необхідність обрахувати відносну складність та обсяг робіт, потрібних для досягнення цілей аудиторського завдання;
- необхідність співставлення витрат і вигід підприємства та урахування результатів такого співставлення при здійсненні консультаційних послуг.

Внутрішні аудитори зобов'язані вдосконалювати свої знання та навички шляхом безперервного професійного розвитку. Одна з вимог, що застосовується до практикуючих внутрішніх аудиторів, це постійний розвиток, навчання:

По-перше, в процесі роботи такий розвиток досягається сам собою: аудитори постійно працюють в зоні різних проектів та напрямів і мігрують з однієї галузі знань у іншу.

По-друге, КСВА має проводити для працівників тренінги 2-х типів: тематичні тренінги з аудиту та тренінги на розвиток управлінсько-комунікаційних навичок – з управління проектами, власної презентації, ведення перемовин та управління командою тощо.

По-третє, аудитори проходять професійне навчання та здають іспити на ступінь СІА, що підтримується Інститутом внутрішніх аудиторів.

Регламенти діяльності

Нормативні документи, що регламентують діяльність служби внутрішнього аудиту визначають її організаційну та технічну сторони. Регламенти створюють на основі існуючих Стандартів, нормативно-правових актів, враховуючи особливість діяльності кожного підприємства, його організаційну структуру, кваліфікації працівників СВА і наявності матеріально-технічної бази. Внутрішньогосподарські регламенти внутрішнього аудиту затверджує керівник підприємства, вони вводяться в дію у встановленому на підприємстві порядку, – як регламенти діяльності системи управління.

Основними ознаками внутрішньогосподарського регламенту є такі:

1) вони повинні містити норми, що застосовуються у найбільшій стандартних випадках. Щодо внутрішнього аудиту дана характеристика означає, насамперед, закріплення основних прав і обов'язків суб'єктів внутрішнього аудиту, методичних прийомів і способів його реалізації, у той час як інтерпретація конкретних ситуацій повинна ґрунтуватися на професійному досвіді внутрішнього аудитора;

2) регламенти повинні являти собою систему норм відносно різних сторін діяльності служби внутрішнього аудиту. Найбільш повно такі характеристики мають бути описаними у стандартах внутрішнього аудиту, які регламентують як організаційні, так і методичні аспекти функціонування внутрішнього аудиту;

3) регламенти повинні бути обов'язковими до виконання працівниками, яких вони стосуються. Стандарти внутрішнього аудиту також мають спрямованість на конкретних суб'єктів-виконавців;

4) норми внутрішньогосподарського регулювання мають бути закріплені письмово.

Крім регламентів та методичних матеріалів, також необхідно мати інші документи, що встановлюють права та обов'язки як працівників, так і служби внутрішнього аудиту в цілому, окреслюють взаємодію з іншими службами. Це знаходить своє відображення у таких документах нормативного регулювання:

- положення про службу внутрішнього аудиту;
- положення про робочу політику служби внутрішнього аудиту;
- внутрішні стандарти аудиту;
- кодекс етики;
- методики проведення перевірок;
- календарні плани роботи служби внутрішнього аудиту та її фахівців;
- вказівки з реалізації результатів проведених перевірок та моніторингу їх виконання;
- посадові інструкції внутрішніх аудиторів.

Основна умова ефективної діяльності внутрішнього аудиту підприємства – наявність специфічних засобів праці: аудиторських стандартів, норм і правил. Внутрішні стандарти необхідні для організації ефективної роботи СВА. В стандартах необхідно визначити основні вимоги до процесу організації та проведення внутрішнього аудиту, обсяги, цілі, методи та прийоми аудиту, можливі типи аудиторських звітів, питання методології, та інші питання які стосуються надання послуг з аудиту та консультування.

Більшість стандартів зовнішнього аудиту можна використати стосовно внутрішнього, наприклад: планування аудиту, поняття аудиторського ризику, оцінка впливу внутрішнього контролю на достовірність бухгалтерської звітності та інші. Відмінна риса стандарту внутрішнього аудиту полягає у тому, що він сприяє забезпеченню ефективності управління підприємством. Тому стандарт внутрішнього

аудиту повинен містити обґрунтування прийнятих керівництвом підприємства рішень з усунення (попередження) виявлених порушень у галузі постановки обліку, звітності, документообігу, облікової політики тощо. При цьому кожне рішення повинно включати конкретні пропозиції структурним підрозділам підприємства та посадовим особам. У пропозиціях повинні бути визначені зміст рішення, порядок його прийняття та виконання, а також всі необхідні для цього організаційні та економічні умови. До таких умов відносяться:

- введення нових регламентів або зміна діючих;
- зміна посадових прав, відповідальності та обов'язків;
- зміна схем підпорядкованості посадових осіб;
- введення нових або модернізація наявних нормативів витрат і використання ресурсів.

За допомогою стандартів внутрішнього аудиту здійснюється регулювання його діяльності (права, обов'язки та відповідальність) і взаємовідносин з іншими службами та фахівцями під час проведення аудиторської перевірки конкретної ділянки обліку або підрозділу. Стандарти внутрішнього аудиту є конкретним керівництвом при проведенні аудиту та складанні програми перевірок. Крім того, вони служать аудиторам підтвердженням правильності виконання процедур у випадку виникнення спірних ситуацій у процесі аудиту або після нього. Можливі типи внутрішніх стандартів наведено у табл. 11.8.

Створювана на підприємстві служба внутрішнього аудиту повинна працювати на основі внутрішніх стандартів і методик, розроблених з урахуванням сучасного досвіду проведення внутрішнього аудиту, і враховувати специфіку діяльності конкретного підприємства.

Таблиця 11.8

Приклади внутрішніх стандартів роботи служби внутрішнього аудиту

Параметри діяльності СВА	Питання, які включають до відповідних стандартів внутрішнього аудиту
1	2
Мета та основні принципи аудиту	Уточнення цілей і завдань внутрішнього аудиту. Конкретизація принципу незалежності СВА. Визначення обсягів перевірок. Обумовлення обсягів перевірок при здійсненні аудиту нестандартних об'єктів, змінах цільових завдань, необхідності досягнення певних цілей.

Продовження табл. 11.8

1	2
Терміни та визначення	Укладання власного переліку термінів і визначень, які використовуються внутрішнім аудитом.
Кваліфікація аудиторів	Визначення вимог щодо неперервності підвищення кваліфікації внутрішнього аудитора, методів його стимулювання та заохочення. Уточнення підходів до оцінки кваліфікації внутрішнього аудитора як при прийманні на посаду, так і в ході підтвердження кваліфікації. Визначення осіб, відповідальних за професійний ріст працівників служби внутрішнього аудиту.
Планування аудиту	Розробка загальної стратегії та детального підходу до очікуваних напрямів, строків проведення та обсягів процедур внутрішнього аудиту. Встановлення особливостей календарного планування аудиту як постійно діючої системи. Формування загального плану та програм внутрішнього аудиту, а також порядку їхньої зміни.
Урахування вимог нормативних правових актів	Складання переліку нормативно-правових актів, які впливають на діяльність підприємства. Уточнення процедур внутрішнього аудиту, а також дій внутрішнього аудитора, виконання яких вважається обов'язковим при виявленні фактів недотримання нормативних правових актів. Опис ситуацій, при настанні яких внутрішній аудитор може відмовитися від виконання завдання.
Використання роботи експерта	Встановлення порядку призначення експертів. Визначення областей аналізу та об'єктів контролю, для яких є необхідним залучення стороннього фахівця. Уточнення форми та порядку подання підсумкової інформації, отриманої за результатами роботи експерта. Розробка механізму захисту конфіденційної інформації. Формування стратегії розвитку служби внутрішнього аудиту, яка б заохочувала до мінімального (оптимального) використання залучених фахівців.

Продовження табл. 11.8

1	2
Оцінка аудиторських ризиків і внутрішній контроль, який здійснюється особою, що перевіряється	Уточнення видів ризиків, характерних для функціонування системи внутрішнього аудиту. Формування механізмів розрахунку ризиків внутрішнього аудиту, оптимальних для діяльності конкретного підприємства. Розробка тестів, аналітичних таблиць, анкет та іншої документації внутрішнього аудиту для діагностування видів ризиків. Визначення основних факторів, що впливають на рівень ризиків внутрішнього аудиту стосовно специфіки діяльності підприємства. Оцінка впливу комп'ютеризації системи внутрішнього аудиту, а також вплив стану бухгалтерського обліку на ризики внутрішнього аудиту.
Характеристика інших, ніж аудит, послуг і вимоги до них	Формування переліку функцій і завдань внутрішнього аудиту, відмінних від функцій контролю, які за своїм змістом є аналогічними супутнім послугам (консультації, збір даних тощо). Уточнення форм робочих документів та звітності за завданнями внутрішнього аудиту на виконання контрольних функцій. Встановлення відповідальності внутрішнього аудитора в рамках надання такого роду послуг.
Пояснення управлінського персоналу	Визначення ситуацій, які вимагають одержання додаткових роз'яснень від посадових осіб. Уточнення форм запиту та процедури одержання роз'яснень. Розробка механізмів адміністративного впливу на посадових осіб з метою одержання від них необхідних роз'яснень.
Перевірка прогностної фінансової інформації	Складання переліку процедур внутрішнього аудиту з перевірки прогностної фінансової інформації в якості попереднього контролю. Формулювання вимог і принципів перевірки прогностної фінансової інформації (наприклад, розмежування процедур підготовки та перевірки внутрішнім аудитором прогностної фінансової інформації тощо).

Продовження табл. 11.8

1	2
	Уточнення факторів, які застосовуються щодо прогновної фінансової інформації та впливають на характер і обсяги процедур внутрішнього аудиту.
Обов'язок аудитора з розгляду помилок і фактів шахрайств	Встановлення критеріїв класифікації помилок і фактів шахрайства. Уточнення порядку інформування вищої ланки управління внутрішнім аудитором про помилки, факти шахрайства співробітників. Опис додаткових процедур, які використовуються внутрішнім аудитором при виявленні обставин, що вказують на можливі перекручування інформації. Визначення ситуацій, у яких внутрішній аудитор нездатен виконати поставлене перед ним завдання.
Аудиторський висновок	Формування висновків внутрішнього аудитора за конкретними завданнями і для конкретних користувачів. Визначення обставин, які найбільш сильно впливають на вибір внутрішнім аудитором виду висновку.
Застосування припущення щодо безперервності діяльності особи, яка перевіряється	Встановлення факторів, які мають вплив на безперервність діяльності підприємства. Уточнення дій внутрішнього аудитора з перевірки застосування припущення щодо безперервності діяльності. Формування періоду, у рамках якого встановлюється застосування припущення щодо безперервності діяльності. Внесення змін до висновку внутрішнього аудитора у випадку наявності сумнівів щодо припущення про прогнозовану безперервність діяльності.
Документування аудиту	Формулювання стандартних вимог до форми робочих документів. Уточнення ситуацій, коли документи інших підрозділів підприємства використовуються як робочі документи внутрішнього аудитора. Визначення порядку складання та подання працівниками інших відділів і підрозділів підприємства зазначених документів.

Продовження табл. 11.8

1	2
	Встановлення факторів, що впливають на зміст і порядок руху робочих документів внутрішнього аудитора. Опис процедур забезпечення конфіденційності, порядку зберігання та наступного використання робочих документів.
Аудиторські докази	Підтвердження достатності аудиторських доказів у розрізі цілей і завдань, поставлених перед внутрішнім аудитором. Уточнення ситуацій, коли докази внутрішнього аудитора можуть бути отримані винятково шляхом проведення процедур перевірки за суттю. Формування попереднього списку аудиторських доказів, які матимуть характер «належних доказів внутрішнього аудиту» у розрізі типових завдань внутрішнього аудиту. Визначення переліку процедур одержання доказів внутрішнього аудиту, актуальних для конкретного підприємства.
Суттєвість в аудиті	Розробка порядку оцінки рівня суттєвості в цілому по підприємству та по окремих об'єктах контролю. Визначення факторів, що впливають на рівень суттєвості. Уточнення перекручувань, що носять якісний характер, а також дій внутрішнього аудитора при їх виявленні. Формування правил розрахунку кількісних значень рівня суттєвості.
Аудиторська вибірка	Забезпечення варіантності побудови вибірок, формування конкретних формул, принципів і підходів відбору елементів генеральної сукупності. Уточнення порядку визначення обсягу вибірки. Визначення об'єктів внутрішнього аудиту, що підлягають стратифікації, з урахуванням специфіки діяльності підприємства.

Продовження табл. 11.8

1	2
Внутрішній контроль якості аудиту	Формування принципів внутрішнього контролю якості роботи служби внутрішнього аудиту. Узагальнення необхідних реквізитів робочої документації служби внутрішнього аудиту, які служать для забезпечення поточного та наступного контролю якості. Уточнення структури підпорядкованості працівників усередині відділу внутрішнього аудиту, виходячи зі специфіки роботи конкретного підприємства. Визначення заходів і процедур контролю якості роботи внутрішнього аудитора в рамках самоконтролю та адміністративного контролю. Призначення особи, відповідальної за питання професійного росту, внутрішнє тестування якості роботи.
Оцінка ризику та внутрішній контроль	Узагальнення основних змін у плануванні внутрішнього аудиту, потоках інформації, підготовці та поданні робочої документації внутрішнього аудитора. Формування переліку нових процедур, використання яких обумовлене застосуванням комп'ютера як самими внутрішніми аудиторами, так і іншими службами та працівниками підприємства. Уточнення методики застосування прийомів, що використовувались раніше, і процедур внутрішнього аудиту. Визначення вимог до навичок внутрішніх аудиторів, які безпосередньо займаються аудиторськими процедурами з використанням комп'ютера.
Аудит оціночних значень у бухгалтерському обліку	Уточнення видів оціночних значень, які використовуються у фінансово-господарській діяльності підприємства. Визначення процедур внутрішнього аудиту, які виконуються відносно кожного виду оціночних значень. Узагальнення впливу помилок на ті або інші ділянки фінансової звітності або корпоративної інформації в цілому при формуванні оціночних значень.

Продовження табл. 11.8

1	2
Аналітичні процедури	Характеристика видів аналітичних процедур, які застосовуються службою внутрішнього аудиту. Уточнення взаємозв'язку між аналітичними процедурами, що виконуються та цілями і завданнями внутрішнього аудиту. Формування вимог до робочої документації внутрішнього аудитора, яка використовується в ході аналітичних процедур.

Всі основні цілі та принципи роботи відділу внутрішнього аудиту, порядок здійснення перевірок, відповідальність і місце відділу у організаційній структурі підприємства повинні бути описані у положенні про систему внутрішнього аудиту підприємства.

Положення про відділ (службу) внутрішнього аудиту визначає місце та роль внутрішнього аудиту в системі управління підприємством, його цілі та завдання, відповідальність і взаємовідносини з іншими відокремленими підрозділами підприємства. Основний принцип діяльності внутрішнього аудиту – незалежність, окреслюється чітким встановленням прав, обов'язків і відповідальності, підзвітністю та підпорядкованістю тільки вищим керівникам (наглядовій раді та виконавчій дирекції) підприємства.

Посадові інструкції працівників служби внутрішнього аудиту описують їх кваліфікаційні вимоги та регламентують права, обов'язки та відповідальність.

Календарні та індивідуальні плани містять види робіт відділу внутрішнього аудиту в цілому та його фахівців.

Методичні посібники з питань аудиторських перевірок включають систему прийомів і процедур перевірки обґрунтованості та законності, повноти та своєчасності, вірогідності та реальності операції.

Методичне забезпечення діяльності служби внутрішнього аудиту може включати:

- аудиторські стандарти щодо проведення різних перевірок службою внутрішнього аудиту;
- стандарти внутрішнього аудиту, що забезпечують дотримання вимог законодавства;
- норми, правила, посібники застосування аудиторських процедур для різних типів аудиторських завдань;

- методичні рекомендації з проведення внутрішнього аудиту та одержання аудиторських доказів;
- критерії визначення достатності та відповідності аудиторських свідчень за кожним типом аудиторських завдань;
- методичні рекомендації з перевірки дотримання нормативно-правових актів, відповідності та застосування внутрішніх регламентів;
- методичні рекомендації з реалізації результатів аудиторської перевірки, з розробки пропозицій для керівництва підприємства та впровадження розроблених рішень;
- типові форми звітів внутрішніх аудиторів про проведені перевірки, консультації та видані рекомендації.

Визначення ступеня інтеграції служби внутрішнього аудиту з іншими відділами структури управління підприємством.

У процесі функціонування служба внутрішнього аудиту взаємодіє практично з усіма відділами та службами підприємства. Внутрішній аудит є досить тісно пов'язаним з обліково-аналітичними, виробничими та управлінськими процесами. Так відбувається тому, що до внутрішнього аудиту пред'являються більш жорсткі вимоги порівняно з вимогами до зовнішнього аудиту.

Однак, на прийняття управлінських рішень та на їх результат впливає не тільки достовірність, але й форма представлення інформації. Важливим наслідком цього є той факт, що інформаційний обмін СВА та інших служб підприємства, у тому числі й підрозділу з бухгалтерського обліку, повинен будуватися на взаємно-зворотних потоках інформації, які служать базою для здійснення контрольних, аналітичних, консалтингових функцій внутрішнього аудиту. Це стосується первинної та агрегованої інформації, а також оперативних, планових, нормативно-довідкових даних, класифікаторів техніко-економічної інформації, систем документації (уніфікованих і спеціальних) тощо. Схематично систему потоків інформації зображено на рисунку 11.7

Структурні підрозділи організації зобов'язані створювати внутрішнім аудиторам умови для своєчасного та повного проведення перевірки, представляти документи відповідно до запитаного переліку, давати, на запит СВА, роз'яснення та тлумачення в усній та письмовій формі. Фахівці підрозділів, які підлягають перевірці, зобов'язані сприяти в здійсненні аудиту, оперативно усувати виявлені порушення, не допускати обмеження кола питань, що піддаються аудиторській перевірці.

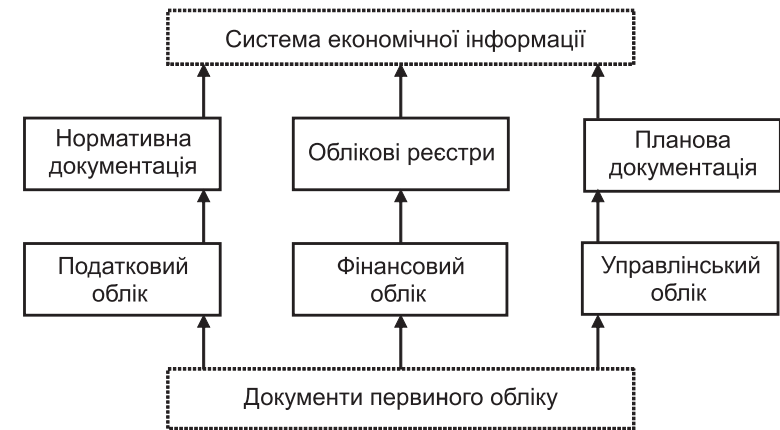


Рис. 11.8. Блок-схема системи економічної інформації підприємства

Тому як окремий етап його організації пропонується визначення місця СВА та ступеня її інтеграції з іншими відділами та службами (Рис. 11.9).

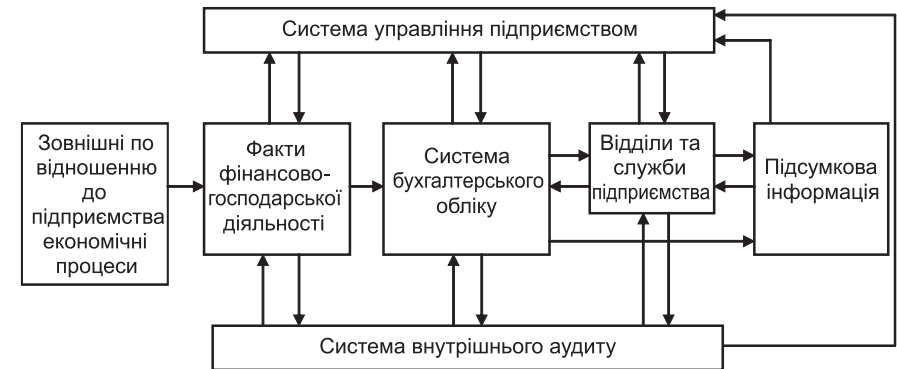


Рис. 11.9. Місце СВА в системі управління підприємством та ступінь її інтеграції з іншими відділами та службами

Взаємодію служби внутрішнього аудиту з іншими структурними підрозділами підприємства наведено в таблиці 11.6. Фіксується, яку інформацію і від кого одержує служба внутрішнього аудиту, та кому її передає.

Таблиця 11.9

Комунікаційні зв'язки служби внутрішнього аудиту

Структурний підрозділ	Інформація, яку одержує внутрішній аудитор, об'єкти контролю	Інформація, яку готує внутрішній аудитор
1	2	3
Керівництво підприємства	Аудитори одержують для виконання накази, розпорядження, вказівки та плани	Видають звіти за результатами перевірок, аналізів, оцінку діяльності, рекомендації та висновки
Бухгалтерія	Аудитори перевіряють документи, що підтверджують достовірність системи обліку та фінансову (бухгалтерську) звітність, обґрунтованість розрахунків з бюджетними та позабюджетними фондами, дебіторами, кредиторами тощо	Представляють матеріали перевірок, інвентаризацій, здійснених аналізів, а також інформують про зміни у податковому законодавстві, правилах ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової (бухгалтерської) звітності
Планово-економічний відділ	Аудитори перевіряють впровадження встановлених норм та нормативів, роботу з їхнього перегляду, звіти з виконання планових завдань, обґрунтованість планових відпускних цін на продукцію підприємства, надані послуги, проведені роботи, штатний розклад	Інформують про можливість економії ресурсів, необхідність та напрямки удосконалення планової роботи, консультують з питань ціноутворення, форм оплати праці
Юридичний відділ	Аудитори одержують матеріали за результатами судового розгляду позовів до підприємства і позовів підприємства, проекти наказів, інструкцій, договорів	Представляють матеріали по фактах розкрадань, нестач, стягнень дебіторської заборгованості, довідки та акти для юридичної оцінки виявлених порушень і зловживань

Продовження табл. 11.9

1	2	3
Відділ праці та заробітної плати	Аудитори одержують штатний розклад і зміни до нього, положення про оплату праці	Представляють пропозиції з удосконалення оплати праці, звіти за результатами перевірок підрозділів у частині оплати праці та ефективності використання робочого часу
Відділ постачання та збуту	Аудитори контролюють стан матеріально-технічного забезпечення, ефективність укладених угод з придбання товарно-матеріальних цінностей, звіти витрат матеріалів на виробництво, відпуск матеріалів на сторону, акти приймання та списання ТМЦ	Підтверджують обґрунтованість прибуткування та списання ТМЦ, консультують з питань укладання угод, заповнення бланків обліку та звітності, проведення та оформлення інвентаризацій
Матеріальний склад	Аудитори контролюють рух ТМЦ, обґрунтованість і своєчасність оприбуткування та списання, наявність карток складського обліку, матеріальних звітів, товарно-транспортних накладних, рахунків-фактур, вимог на відпуск сировини, наявність договорів матеріальної відповідальності, відповідність умов зберігання ТМЦ, забезпечення збереження цінностей, справність вагового та вимірювального устаткування	Консультують з питань раціонального ведення складського господарства та оформлення первинних документів. Інформують про зміни у порядку обліку і звітності

Продовження табл. 11.9

1	2	3
Виробничі підрозділи	Аудитори контролюють виробничі звіти, накладні на відпуск сировини у виробництво, відповідність фактичного виходу продукції плановим нормативам, обґрунтованість застосування норм природних втрат. Перевіряють обґрунтованість віднесення витрат на виробництво продукції, заповнення журналів технічного нагляду і якості	Здійснюють оцінку виробничої діяльності підприємства, дотримання технологічної дисципліни, своєчасності та правильності відображення виробничих операцій у первинних документах. Інформують про зміни норм, нормативів і методів розрахунку собівартості продукції

Узагальнюючи вищевикладене, зазначимо, що місце органів (відділу, служби, групи, департаменту) внутрішнього аудиту в організаційній структурі, його функціональна спрямованість, чисельність і кваліфікація, матеріально-технічне, фінансове та інформаційне забезпечення, структура взаємин усередині підрозділу і порядок функціональної та адміністративної підпорядкованості, у тому числі при наявності віддалених підрозділів, особливості взаємодії з іншими структурними одиницями підприємства залежать від багатьох факторів. Це, насамперед, мета створення, організаційно-правова форма, розміри, оргструктура, масштаби та види діяльності підприємства, регіональна неоднорідність місця розташування, наявність відособлених підрозділів або дочірніх підприємств. Структура та ієрархічний ранг СВА багато в чому залежать від того, наскільки правильно розуміє вищий менеджмент роль внутрішнього аудиту в управлінні підприємством.

Приклади.

Приклад 1. На сьогоднішній день, існує достатньо високий рівень відкритої та неупередженої взаємодії між керівником внутрішнього аудиту та комітетом по аудиту. Взаємодії які звичайно повинен здійснювати керівник служби внутрішнього аудиту з комітетом з аудиту можуть бути такі: інформувати комітет з аудиту про нові тенденції та успішні методики/технології служ-

би внутрішнього аудиту; періодично готувати зведені звіти про результати аудиторської діяльності для комітету по аудиту та керівництва підприємства; перевіряти інформацію, що надається до комітету з аудиту, з точки зору її повноти та достовірності.

Також виникають взаємовідносини служби внутрішнього аудиту з керівництвом підприємства, наприклад, правильність викладення фактичних даних в аудиторській перевірці має підтверджуватись керівництвом та остаточний варіант аудиторського звіту повинен передаватись тим співробітникам підприємства, які здатні забезпечити належний розгляд результатів аудиторської перевірки.

Приклад 2. Для керівництва діяльністю служби внутрішнього аудиту необхідно прийняти внутрішні нормативні документи (визначити політику та процедури). Однак, офіційні адміністративні та методичні документи можуть не вимагати для всіх служб внутрішнього аудиту. Форма і зміст затвердженої політики і прийнятих процедур повинні відповідати розміру відділу внутрішнього аудиту. Невеликим відділом внутрішнього аудиту можна керувати безпосередньо за допомогою суворого нагляду і службових (доповідних) записок.

Тести для самоперевірки.

1. **Достатньо важливим фактором, що сприяє можливості для служби внутрішнього аудиту незалежно здійснювати свою діяльність, є Положення про службу внутрішнього аудитора. Що із вказаного менш за все відноситься до Положення?**

- А) доступ до облікових документів підприємства;
- Б) сфера діяльності служби внутрішнього аудиту;
- В) строк перебування на посаді керівника служби внутрішнього аудиту;
- Г) доступ до персоналу підприємства.

2. **Внутрішні аудитори повинні володіти усіма вказаними якостями, за винятком:**

- А) кваліфікації в застосуванні стандартів внутрішнього аудиту;
- Б) розуміння управлінських принципів;
- В) здатності підтримувати хороші між особові стосунки;

- Г) вміння проводити учбові заняття по кількісним методам (аналізу).

3. Структурою підлеглості, яка найвірогідніше дозволяє службі внутрішнього контролю виконувати свої обов'язки, є необхідність звітувати в адміністративному порядку:

- А) правлінню, а функціонально – першому керівнику підприємства;
 Б) головному бухгалтеру, а функціонально – керівнику фінансової служби;
 В) першому керівнику підприємства, а функціонально – Наглядовій Раді;
 Г) першому керівнику підприємства, а функціонально – зовнішньому аудитору.

4. Керівнику служби внутрішнього аудиту потрібно розробити програму з підбору і професійного розвитку персоналу служби внутрішнього аудиту. Програма має включати:

- I. розробку письмових посадових інструкцій;
 II. навчання і професійну підготовку співробітників служби внутрішнього аудиту, а також можливість постійного навчання для кожного внутрішнього аудитора;
 III. оцінку/атестацію діяльності кожного внутрішнього аудитора не рідше одного разу на рік;
 IV. порівняння штатної чисельності і структури служби внутрішнього аудиту з чисельністю і структурою штату подібного підрозділу в тій самій сфері діяльності.
 А) лише відповіді I і II;
 Б) відповіді I, II і III;
 В) відповіді II, III і IV;
 Г) відповіді I, II і IV.

5. Затверджені принципи діяльності і обов'язкові процедури служби внутрішнього аудиту мають:

- I. визначати сферу застосування (охоплення діяльності) і статус внутрішнього аудиту;
 II. включати повноваження на проведення аудиторських перевірок;
 III. відповідати штатній чисельності і структурі внутрішнього аудиту, а також складності його діяльності;

- IV. допомагати персоналу служби внутрішнього аудиту, відповідати стандартам діяльності внутрішнього аудиту.
 А) лише відповіді I і II.
 Б) лише відповіді I, III і IV.
 В) лише відповіді III і IV.
 Г) відповіді I, II, III і IV.

Відповіді: 1В, 2Г, 3В, 4Б, 5Г.

Розділ 11.3. Стандарти внутрішнього аудиту та професійний етичний кодекс

Словник.

Стандарт – зразок, еталон, модель, прийняті за вихідні для зіставлення з ними інших подібних об'єктів.

Етика – система моральних і етичних норм певної соціальної групи.

Кодекс – законодавчий акт, що містить систематизовані норми будь якої галузі або декількох галузей. Структура кодексу часто відображає систему галузі.

Внутрішній аудит може проводитися за різних обставинах, залежно від характеру традицій в галузі культури й права; на підприємствах, що розрізняються своїм призначенням, розміром, складністю й структурою; як співробітниками самого підприємства, так і зовнішніми виконавцями. У той час як ці розходження можуть накладати свої особливості на практику внутрішнього аудиту в тій або іншій ситуації, дотримання Міжнародних професійних стандартів внутрішнього аудиту є істотною передумовою виконання внутрішніми аудиторами своїх обов'язків.

Організацією, що розробляє Міжнародні стандарти внутрішнього аудиту в рамках Концептуальної бази професійної практики, є Рада з стандартів внутрішнього аудиту Міжнародного інституту внутрішніх аудиторів. Концептуальна база професійної практики включає Визначення внутрішнього аудиту, Кодекс етики, Стандарти й інші керівництва. Посібники із застосування Стандартів містяться в Практичних рекомендаціях (Practice Advisories), які випускає Комітет із

професійних питань Міжнародного інституту внутрішніх аудиторів.

Розробка й випуск Стандартів відбувається на постійній основі. Рада з стандартів внутрішнього аудиту проводить активні консультації й обговорення перед випуском Стандартів, що включає надання проектів на громадський розгляд на міжнародному рівні. Всі проекти документів розміщують на інтернет-сайті Міжнародного інституту й направляють всім національним інститутам.

Професійна діяльність внутрішнього аудиту регулюють внутрішніми стандартами, які повинні відповідати основним вимогам міжнародних стандартів внутрішнього аудиту. Міжнародні стандарти внутрішнього аудиту покликані забезпечити єдине розуміння його результатів. Вони описують внутрішній аудит як процес, визначають основні вимоги до його підготовки, до проведення й формування завершальних документів, до системи підготовки й підвищення кваліфікації внутрішніх аудиторів.

Міжнародні стандарти внутрішнього аудиту, що розроблені Інститутом внутрішніх аудиторів є набором критеріїв, якими варто керуватися внутрішнім аудиторам при виконанні своїх обов'язків.

Метою Стандартів є:

- встановити основні принципи практики внутрішнього аудиту;
- забезпечити концептуальну базу для надання широкого спектра послуг внутрішнього аудиту, спрямованих на вдосконалення діяльності підприємства;
- створити основу для оцінки діяльності внутрішнього аудиту;
- сприяти вдосконаленню систем і процесів усередині підприємства.

Як інструменти впровадження міжнародних Стандартів внутрішнього аудиту розроблені *практичні рекомендації*. Вони не носять обов'язкового характеру, не враховують всіх можливих обставин, які можуть мати місце при виконанні аудиторського завдання, а власне кажучи є просто набором рекомендацій з різних аспектів, які варто брати до уваги або враховувати.

Всі Стандарти діяльності внутрішніх аудиторів за класифікацією Інституту внутрішніх аудиторів поділяються на три групи (табл. 11.10):

- 1) стандарти якісних характеристик;
- 2) стандарти діяльності;
- 3) стандарти практичного застосування.

Стандарти якісних характеристик і стандарти діяльності мають для СВА основний характер. Вони розглядають характеристики

сторін, що займаються внутрішнім аудитом, його сутність і критерії оцінки діяльності СВА; розробляються в єдиному варіанті. Вони дають, наприклад, поняття розумної гарантії при внутрішньому аудиті, визначають вимоги до взаємодії керівництва й фахівців об'єкта перевірки й внутрішніх аудиторів, компетенції штатного персоналу СВА, до методик підготовки й проведення перевірки.

Таблиця 11.10

**Структура Міжнародних Стандартів
внутрішнього аудиту**

Вид стандартів	Напрямок стандартів	Компоненти стандартів
1	2	3
<i>Стандарти якісних характеристик</i>	Відносяться до якісних характеристик підприємств й осіб, що виконує послуги по внутрішньому аудиту.	1. Мета, повноваження й обов'язок внутрішнього аудиту 2. Незалежність й об'єктивність 3. Достатня кваліфікація та належний професіоналізм 4. Програми забезпечення й підвищення якості внутрішнього аудиту
<i>Стандарти діяльності</i>	Описують порядок організації діяльності служби внутрішнього аудиту та набір критеріїв, на підставі яких оцінюється ефективність аудиторської діяльності.	1. Управління внутрішнім аудитом 2. Сутність роботи внутрішнього аудитора 3. Планування аудиторського завдання 4. Виконання аудиторського завдання 5. Повідомлення інформації про результати виконання аудиторського завдання 6. Моніторинг використання результатів виконання аудиторського завдання 7. Вирішення питання про прийняття ризику керівниками підприємства

Продовження табл. 11.10

1	2	3
<i>Стандарти практичного застосування</i>	Розширюють стандарти якісних характеристик і стандарти діяльності щодо вимог, що відносяться до послуг з надання гарантій (А) або з консультування (С).	Включають усі компоненти попередніх стандартів, але стосовно конкретних типів аудиторських завдань (гарантійних або консультативних)

Стандарти практичного застосування мають локальний характер. Вони регламентують порядок проведення окремих видів аудиторських робіт. Вони, наприклад, визначають вимоги до документування ходу й результатів внутрішнього аудиту, нагляд за його якістю, доступ до інформаційних ресурсів, поділ контрольних функцій, до структури й змісту заключного звіту, до організації наступного контролю над усуненням виявлених недоліків.

Незважаючи на те, що розбіжності різних країн можуть накладати особливості на практику внутрішнього аудиту в тих або інших умовах, дотримання Міжнародних стандартів професійної практики внутрішнього аудиту (далі – Стандарти) є найважливішою передумовою виконання підрозділом внутрішнього аудиту й внутрішніх аудиторів своїх обов'язків.

Якщо які-небудь нормативно-правові акти перешкоджають внутрішнім аудиторам дотримуватись окремих положень Стандартів, внутрішнім аудиторам варто дотримувати всіх інших положень Стандартів, розкриваючи відповідну інформацію про те, які стандарти не дотримувалися.

Якщо внутрішні аудитори використовують стандарти, випущені іншими авторитетними організаціями, вони можуть, якщо це застосовано, повідомляти про це у своїх звітах. Якщо існують розходження між вимогами Стандартів й інших стандартів, то внутрішній аудит повинен відповідати вимогам Стандартів, але може виконувати вимоги інших стандартів, якщо вони носять більш суворий характер.

Варто підкреслити, що міжнародні стандарти варто сприймати як загальні вказівки або як відправний пункт для розробки внутріш-

ніх стандартів діяльності СВА, які визначають однакові вимоги до проведення аудиторських перевірок, оформлення результатів перевірок і консультативних послуг, до порядку підготовки заключних документів, до підготовки, перепідготовки й підвищенню кваліфікації внутрішніх аудиторів у кожному господарюючому суб'єкті.

Сертифікація внутрішніх аудиторів

Враховуючи останні тенденції все більше внутрішніх аудиторів замислюються щодо необхідності підтверджувати свої знання одержанням кваліфікації міжнародного зразка.

Міжнародний інститут внутрішніх аудиторів (Institute of Internal Auditors, ІІА) є міжнародною професійною асоціацією, покликаною розвивати професію внутрішнього аудитора й сприяти професійному розвитку внутрішніх аудиторів, включаючи проведення професійної сертифікації. Інститут поєднує більше 170 тис. чоловік у 165 країнах.

Міжнародний інститут внутрішніх аудиторів займає лідируючі позиції в галузі професійної сертифікації внутрішніх аудиторів. Інститут проводить сертифікацію з чотирьох кваліфікацій: «Сертифікований внутрішній аудитор» (Certified Internal Auditor, CIA), «Сертифікований аудитор фінансових послуг» (Certified Financial Services Auditor, CFSA), «Сертифікований аудитор урядових організацій» (Certified Government Auditing Professional, CGAP), «Сертифікований фахівець із самооцінки контролю» (Certified in Control Self-Assessment, CCSA).

Сертифікація внутрішніх аудиторів почалася з іспиту CIA, проведеного у США для 654 кандидатів у серпні 1974 р. За майже чотири десятиліття, що пройшли з моменту першого іспиту, звання CIA одержали більше 74 тис. чоловік.

Сертифікат CIA є єдиним загальноприйнятим міжнародним сертифікатом для внутрішніх аудиторів й одним з найбільш цінних професійних сертифікатів у світі (поряд з CPA, CMA, ACCA, CIMA). Кваліфікацію CIA надають кандидатам, що успішно склали іспит і відповідають певним вимогам у галузі освіти й досвіду роботи. Для одержання кваліфікації необхідно:

- мати диплом про вищу освіту з будь-якої спеціальності;
- мати дворічний досвід роботи в області зовнішнього або внутрішнього аудиту;
- прийняти зобов'язання дотримуватись Кодексу етики;
- представити письмову рекомендацію від свого керівника/роботодавця або дипломованого внутрішнього аудитора (CIA).

При цьому один рік роботи в галузі аудиту можна замінити досвідом роботи в галузі фінансового обліку, фінансів або юриспруденції або наявністю ступеня магістра або вище. Іспит можна скласти й при відсутності необхідного досвіду роботи (наприклад, під час або відразу після закінчення навчання у вищому навчальному закладі), який може бути отриманий вже після успішного складання іспиту.

З 2008 року іспити приймаються тільки з використанням комп'ютерного тесту з вибором однієї з 4 відповідей на кожне питання.

Іспит приймають на кожній з 14 мов: англійській, угорській, івриті, індонезійській, іспанській, італійській, китайській, німецькій, португальській, тайській, турецькій, французькій, чеській, японській.

У 2011 р. розпочато прийом іспиту CIA російською мовою, що передбачає переклад екзаменаційної бази й підготовчих матеріалів, включення російської мови до переліку офіційних, а також взаємодію із центрами підготовки.

Етичні принципи внутрішнього аудиту

Етичні принципи внутрішніх аудиторів розроблені Інститутом внутрішніх аудиторів та представлені в Кодексі етики. Метою Кодексу є підтримка й поширення високих етичних стандартів професії внутрішнього аудитора. Зазначений документ дуже важливий для цієї професії, оскільки в її основу покладена громадська довіра до гарантій, які надають внутрішні аудиторів, якості виконаних перевірок. Він поширюється на фізичних осіб, що здійснюють послуги внутрішнього аудиту, і представляє принципи діяльності внутрішнього аудиту й правила поведінки, що описують поведінку, яку очікують від внутрішніх аудиторів.

У своїй роботі внутрішні аудиторів повинні розробити та дотримуватись Кодексу етики внутрішнього аудитора. Кодекс має містити у собі два основних компоненти:

- 1) принципи, що відносяться до професії й практики внутрішнього аудиту;
- 2) правила поведінки, які визначають норми поведінки внутрішніх аудиторів, допомагають їм інтерпретувати й застосовувати професійні принципи на практиці.

Варто пам'ятати, що, в тому випадку якщо певний конкретний випадок не згадано у правилах поведінки, то такий факт не виключає того, що він може бути не прийнятний для внутрішнього аудитора в конкретних умовах.

До етичних принципів внутрішнього аудитора відносять (Рис. 11.10):

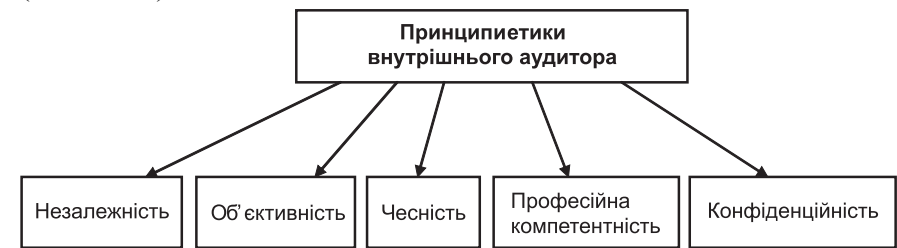


Рис. 11.10. Етичні принципи внутрішнього аудитора

Відповідно до Кодексу внутрішні аудиторів зобов'язані дотримуватись таких основних принципів та їх правил поведінки.

1. *Незалежність* є фундаментальним принципом, на якому базується професія внутрішнього аудитора. Під незалежністю розуміється організаційна незалежність від об'єкта перевірки, яка характеризується значною мірою рівнем підпорядкованості СВА.

Незалежність допомагає внутрішнім аудиторам виконувати аудит неупереджено й виражати об'єктивні судження. Кожен внутрішній аудитор у своїх судженнях повинен бути незалежний як від своїх колег, включаючи керівника служби внутрішнього аудиту, так і від інших працівників підприємства, включаючи управлінський персонал. Необхідно відзначити, що внутрішні аудиторів не повинні одержувати від працівників або клієнтів (партнерів по бізнесу) підприємства щонебудь коштовне (подарунки й т.п.), що може послабити ступінь їхньої незалежності.

2. *Об'єктивність* – це індивідуальна якість внутрішнього аудитора. Об'єктивність полягає в тому, що внутрішній аудитор безсторонній у своїх висновках й оцінках. Він зобов'язаний проводити зважену оцінку всіх стосовних перевірки обставин, а у своїх судженнях не бути під впливом власних інтересів та інтересів третіх осіб.

Він не повинен брати участь у діяльності, що може вплинути на його об'єктивність, має викладати в матеріалах всі відомі йому істотні факти, відсутність яких може спотворити інформацію.

Принцип *об'єктивності* прямо впливає із принципу незалежності. Об'єктивність вимагає, щоб внутрішні аудиторів виконували свою роботу незалежно, кваліфіковано й чесно. При складанні звітів

про результати перевірок внутрішній аудитор повинен чітко відокремлювати факти від домислів. Внутрішній аудитор повинен відмовлятися від проведення перевірок у випадку перебування на керівних посадах підрозділу підприємства, що перевіряє, осіб, що знаходяться з ним у родинних відносинах. Внутрішній аудитор не повинен бути залежним від ситуації, у який він не зможе дати об'єктивний висновок.

3. *Чесність.* Чесність внутрішнього аудитора є фундаментом, на якому ґрунтується довіра до його думки. Тому аудиторі:
 - повинні бути чесні, сумлінні й відповідальні при виконанні роботи;
 - повинні працювати в рамках діючих нормативно-правових актів;
 - не повинні брати участь в акціях або діях, що дискредитують професію внутрішнього аудитора, СВА або господарюючого суб'єкта;
 - повинні поважати юридично й етично виправдані цілі діяльності господарюючого суб'єкта й вносити вклад у їхнє досягнення.

Чесність внутрішніх аудиторів означає, що вони не повинні бути свідомо залучені до нелегальної або неналежної діяльності, брати участь у діях або діяльності, які можуть дискредитувати професію внутрішнього аудитора або ж їх підприємство, викликати конфлікт інтересів, завдавати шкоди (прямої або непрямої) підприємству або ж втрати від їхньої діяльності повинні бути об'єктивними. Служба внутрішнього аудиту має бути самостійною, незалежною і нейтральною стосовно рівнів управління, на яких приймаються рішення. Це дозволяє запобігти можливості її участі в боротьбі за розподіл влади на підприємстві.

4. *Конфіденційність.* Внутрішні аудиторі поважно відносяться до конфіденційності отриманої інформації. Внутрішній аудитор не розголошує інформацію, отриману при проведенні перевірок або наданні консультаційних послуг без відповідних на те повноважень.

Конфіденційність означає, що внутрішні аудиторі мають бути обережні в питаннях застосування інформації, набутої в процесі виконання своїх функцій. Вони не повинні використовувати конфіденційну інформацію ні у своїх особистих, ні в яких-небудь інших цілях. Крім того, вони не повинні використовувати службові відносини у своїх особистих цілях. Тут слід зазначити, що, передаючи всі документи, пов'язані із проведенням перевірок, особі, уповноваженій приймати

рішення, внутрішні аудиторі не повинні зберігати поза спеціально відведеними місцями ні копій, ні чорнових записів, ні якої-небудь інформації на будь-яких носіях.

З метою забезпечення дотримання цього принципу керівник СВА повинен розробити правила зберігання й передачі робочої документації й завершальних документів за результатами професійної діяльності, контролювати їхнє виконання.

5. *Професійна компетентність.*

Оскільки внутрішні аудиторі в професійній діяльності застосовують свої знання, навички й досвід, вони повинні:

- брати участь тільки в тих завданнях, для виконання яких мають достатні професійні знання, навички й досвід;
- надавати послуги тільки відповідно до Кодексу професійної етики внутрішнього аудитора;
- постійно підвищувати свою професійну майстерність.

Відповідальність внутрішнього аудитора припускає готовність внутрішнього аудитора виконувати роботу лише в межах своїх можливостей і професійної компетенції, а також нести відповідальність не тільки за свої дії, але й у цілому за неадекватну діяльність підрозділу внутрішнього аудиту, навіть якщо його особиста провина відсутня. Внутрішні аудиторі повинні намагатися постійно підвищувати свій професійний рівень, ефективність й якість своїх послуг.

Етичні принципи внутрішнього аудиту повинні бути доповнені правилами поведінки внутрішнього аудитора в конкретних ситуаціях. Ці правила повинні бути досить обґрунтовані й чітко описані, щоб виключити можливість їх двоякого тлумачення.

Приклади.

Приклад 1. В службу внутрішнього аудиту був прийнятий новий працівник Михайлова Л., яка 3 місяці тому виконувала функції бухгалтера з обліку основних засобів підприємства. Бухгалтерська служба підприємства звернулася до служби внутрішнього аудиту із проханням надати консультаційну допомогу при розробці облікової політики з питань визначення строків корисного використання й методів нарахування амортизації по окремих групах основних засобів.

Керівник СВА Іванов М. доручив Михайловій Л. провести аудиторське консультаційне завдання, виходячи з того, що вона має достатнє розуміння означеної проблеми.

Михайлова Л. успішно провела консультацію, підприємство уточнило свою облікову політику щодо основних засобів, і через 2 місяці група внутрішніх аудиторів приступила до аудиторської перевірки фінансової звітності підприємства. У групу що перевіряють, також була включена Михайлова Л.

Рішення: Чи буде прийнятним проведення внутрішнього аудита підрозділу з боку співробітника, що нещодавно працював у цьому підрозділі?

Ні, це буде неприйнятно, тому що передбачається, що він не буде об'єктивним. Однак, об'єктивність не порушується, якщо внутрішній аудитор надає консультації з питань, за які він відповідав на попередньому місці роботи.

Приклад 2. Від внутрішніх аудиторів потрібен професіоналізм у сфері стандартів, процедур і методів внутрішнього аудиту, яких повинні дотримуватись внутрішні аудитори в ході виконання аудиторських завдань. Від внутрішніх аудиторів вимагається професіоналізм у сфері принципів управління, щоб вони могли виявити й оцінити істотність й ефект відхилень від кращої практики ведення бізнесу. Внутрішні аудитори повинні мати розуміння у таких галузях як бухгалтерський облік, фінанси, право, інформаційні технології, логістика та ін.

Тому, якщо Служба внутрішнього аудиту приймає на роботу особу, яка має повне розуміння (методики, прийомів) внутрішнього аудиту, бухгалтерського обліку та принципів управління, але не має спеціальних знань в галузі фінансів та інформаційних технологій, то прийом на роботу такої особи є найбільш доцільним, якщо інші внутрішні аудитори володіють достатніми знаннями в галузі фінансів та інформаційних технологій.

Тобто служба внутрішнього аудиту має відповідати принципу професійної компетенції та в загальному обсязі всі працівники повинні володіти необхідними знаннями.

Тести для самоперевірки.

1. Що з вказаного не входить до поняття *Стандарту*?

- А) підтвердження отримання кваліфікації дипломованого внутрішнього аудитора;

- Б) викладення головних принципів передової практики в галузі внутрішнього аудиту;
- В) прийняття концепції впровадження та популяризації широкого спектру видів діяльності, що примножують ефект внутрішнього аудиту (утворюючих високу додаткову вартість);
- Г) стимулювання до вдосконалення робочих процесів підприємства.

2. Об'єктивність внутрішнього аудитора може піддаватися ризику у всіх вказаних ситуаціях, за винятком:

- А) конфлікту інтересів;
- Б) близького знайомства клієнта з внутрішнім аудитором, оскільки аудиторські завдання недостатньо чергуються;
- В) тимчасового прийняття внутрішнім аудитором оперативного управління діяльністю;
- Г) довіри до інформації стороннього провайдера послуг у випадку необхідності.

3. Незалежна об'єктивність є найбільш важливим фактором для внутрішніх аудиторів при виконанні їх роботи. В яких ситуаціях для об'єктивності не буде вбачатися загрози?

- А) внутрішній аудитор проводив аудиторську перевірку тої сфери діяльності, за яку вони будуть відповідати в скорому майбутньому;
- Б) внутрішній аудитор отримав незначну символічну подяку від клієнта після завершення аудиторської перевірки;
- В) внутрішній аудитор прийняв значний подарунок від клієнта після успішного завершення аудиторської перевірки;
- Г) внутрішній аудитор рекомендував декілька контрольних процедур під час виконання аудиторського завдання.

4. Що з вказаного є правильним стосовно додаткової професійної освіти?

- I. Стандарти передбачають, щоб внутрішні аудитори отримували 40 годин професійної освіти кожен рік та мінімум 80 годин протягом 2-річного періоду;
- II. Внутрішні аудитори повинні постійно продовжувати свою освіту, щоб підтримувати свою кваліфікацію;
- III. Додаткова професійна освіта може бути отримана при ви-

конанні офіційних аудиторських завдань, або у якості співробітника служби внутрішнього аудиту, або члена робочих комісій.

- А) Тільки відповіді I и II.
- Б) Тільки відповіді I и III.
- В) Тільки відповіді II и III.
- Г) Відповіді I, II и III.

5. Які з перерахованих нижче ролей у компанії не будуть суперечити *Стандарту ІА* щодо незалежності внутрішнього аудита?

- I. Підтримувати зв'язок із зовнішнім аудитором.
 - II. Відстоювати етичні принципи в компанії.
 - III. Бути керівником групи з розробки нового продукту.
 - IV. Рекомендувати до використання самооцінку по системах контролю.
- А) Тільки I, II й III.
 - Б) Тільки I, II й IV.
 - В) Тільки I, III й IV.
 - Г) Тільки II, III й IV.

6. Яка з наведених нижче ситуацій буде розглядатися як порушення конфіденційності відповідно до *Кодексу Етики ІА*?

- А) в ході судових слухань внутрішньому аудиторів довелося розкрити конфіденційну інформацію у зв'язку з розслідуванням шахрайства;
- Б) у проміжному звіті Комітету з аудиту внутрішній аудитор описав виявлені факти, що не відносилися до завдань аудиту, але потребують розслідування на предмет можливого карного злочину;
- В) у ході інтерв'ю одного зі співробітників у рамках аудиту, останній розкрив особисту інформацію. Ця особиста інформація не була відома членам його родини. Внутрішній аудитор вирішив написати лист дружині цього співробітника, щоб попередити її.
- Г) жодна із ситуацій не порушує *Кодекс Етики ІА*.

Відповіді: 1А, 2Г, 3Б, 4В, 5Б, 6В.



ТЕМА 12. МЕТОДИЧНІ ПРИЙОМИ ВНУТРІШНЬОГО АУДИТУ

Розділ 12.1. Методи та процедури внутрішнього аудиту

Словник.

Метод – систематизована сукупність кроків, дій, які необхідно зробити, щоб вирішити певні завдання або досягти певної мети.

Методологія – система найбільш загальних принципів, положень і методів, що становлять основу тієї або іншої науки.

Процедура – взаємопов'язана послідовність дій.

Методологія будь-якої науки визначається як система принципів і способів організації й побудови теоретичної й практичної діяльності. Методологія аудиторської діяльності базується на основних положеннях діалектичного методу пізнання та законах політичної економії.

Методом внутрішнього аудиту є сукупність конкретних методичних прийомів.

Методичні прийоми аудиту – специфічні прийоми, розроблені на основі досягнень практики, а також розвитку економічних та інших наук. Ці прийоми сформувалися залежно від цільової функції аудиту й у взаємозв'язку із загальнонауковими методами. Характеризуються вони взаємним проникненням в однорідні галузі знань. Так, розвиток бухгалтерського обліку, аналізу господарської діяльності, статистики, ревізії й контролю, судово-бухгалтерської експертизи, а також

юридичних наук дали поштовх до формування методичних прийомів аудиту.

Методи внутрішнього аудиту можна об'єднати в загальнонаукові та спеціальні, які в свою чергу розподіляються на такі три групи: 1) розрахунково-аналітичні; 2) документальні; 3) узагальнення.

Наведемо характеристику деяких загальнонаукових методів.

Спостереження – це навмисне й цілеспрямоване сприйняття явищ і процесів без прямого втручання в їхній плин, яке підпорядковане завданням наукового дослідження. Основні вимоги до наукового спостереження наступні:

- 1) однозначність мети, завдання;
- 2) системність у методах спостереження;
- 3) об'єктивність;
- 4) можливість контролю або шляхом повторного спостереження, або за допомогою експерименту.

Спостереження використовується, як правило, там, де втручання в досліджуваній процес небажано або неможливо.

Важливе місце в процесі спостереження (як й експерименту) займає операція виміру. *Вимір* – є визначення відносин однієї (вимірюваної) величини до іншої, прийнятої за еталон. Оскільки результати спостереження, як правило, здобувають вид різних знаків, графіків, і т.д., остільки важливою складовою дослідження є інтерпретація отриманих даних. Особливою складністю відрізняється спостереження в аудиті, де його результати багато в чому залежать від особистості спостерігача і його відношення до досліджуваних явищ.

Експеримент – це метод пізнання, за якого явища вивчаються в контрольованих і керованих умовах. Експеримент, як правило, здійснюється на основі теорії або гіпотези, що визначають постановку завдання й інтерпретацію результатів. Переваги експерименту в порівнянні зі спостереженням полягають у тому, по-перше, що можливо вивчати явище, так сказати, в «чистому виді», по-друге, можуть варіюватися умови протікання процесу, по-третє, сам експеримент може багаторазово повторюватися.

Позначимо деякі методи обробки й систематизації знань емпіричного рівня. Це насамперед аналіз і синтез. *Аналіз* – процес уявного, а нерідко й реального розподілу предмета, явища на частини (ознаки, властивості, відносини). *Синтез* – це з'єднання виділених у ході аналізу сторін предмета в єдине ціле.

Значна роль в узагальненні результатів спостереження й експериментів належить *індукції*, особливому виду узагальнення даних

досвіду. При індукції думка дослідника прямує від частки (часток факторів) до загального. Протилежністю індукції є дедукція, напрямок думки від загального до частки. На відміну від індукції, з якої *дедукція* тісно пов'язана, вона в основному використовується на теоретичному рівні пізнання.

Процес індукції пов'язаний з такою операцією, як порівняння – установлення подібності й розходження об'єктів, явищ. Індукція, порівняння, аналіз і синтез готують ґрунт для розробки класифікацій – об'єднання різних понять і відповідних їм явищ у певні групи, типи з метою встановлення зв'язків між об'єктами й класами об'єктів. Приклади класифікацій – План рахунків, класифікації активів, зобов'язань і т.д. Класифікації представляються у вигляді схем, таблиць, використовуваних для орієнтування в різноманітті понять або відповідних об'єктів.

До методів пізнання, використовуваних на теоретичному рівні наукового пізнання відносять, зокрема, *абстрагування* – метод, що зводиться до відволікання в процесі пізнання від якихось властивостей об'єкта з метою поглибленого дослідження однієї певної його сторони. Результатом абстрагування є вироблення абстрактних понять, що характеризують об'єкти з різних сторін.

У процесі пізнання використовується й такий прийом, як *аналогія* – умовивід про подібність об'єктів у певному відношенні на основі їхньої подібності у низці інших відносин.

Із цим прийомом пов'язаний метод *моделювання*, що одержав особливе поширення за сучасних умов. Цей метод заснований на принципі подоби. Його сутність полягає в тому, що безпосередньо досліджується не сам об'єкт, а його аналог, його заступник, його модель, а потім отримані при вивченні моделі результати за особливими правилами переносять на сам об'єкт.

Моделювання використовується в тих випадках, коли сам об'єкт або важкодоступний, або його пряме вивчення економічно не вигідно тощо. Розрізняють низку видів моделювання:

1. Предметне моделювання, за якого модель відтворює фізичні, динамічні або функціональні характеристики об'єкта
2. Аналогове моделювання, за якого модель й оригінал описуються єдиним математичним співвідношенням.
3. Знакове моделювання, при якому в ролі моделей виступають схеми, креслення, формули.
4. Нарешті, особливим видом моделювання є включення в експеримент не самого об'єкта, а його моделі, у чинність чого

останній здобуває характер модельного експерименту. Цей вид моделювання свідчить про те, що немає твердої грані між методами емпіричного та теоретичного пізнання.

З моделюванням органічно пов'язана *ідеалізація* – уявне конструювання понять, теорій про об'єкти, що не існують і не здійсненні у дійсності, але таких, для яких існує близький прообраз або аналог у реальному світі.

Суттєве місце в сучасній науці займає *системний* метод дослідження або *системний підхід*, його форми й складові, як підхід до об'єктів під кутом зору взаємодії частини й цілого, становлення єдності й цілісності, розгляду системи як закону структури даної сукупності компонентів.

Системний підхід – це спосіб теоретичного подання й відтворення об'єктів як систем. У центрі уваги за мвої системного підходу перебуває вивчення не елементів як таких, а насамперед структури об'єкта та місця елементів у ній. У цілому ж основні моменти системного підходу такі:

1. Вивчення феномена цілісності та установа складу цілого, його елементів.
2. Дослідження закономірностей поєднання елементів в систему, тобто структури об'єкта, що створює ядро системного підходу.
3. У тісному зв'язку з вивченням структури необхідне вивчення функцій системи і її складових, тобто структурно-функціональний аналіз системи.
4. Дослідження генезису системи, її границь і зв'язків з іншими системами.

Особливе місце в методології науки займають методи побудови й обґрунтування теорії. Серед них важливе місце займає *пояснення* – використання більше конкретних, зокрема, емпіричних знань для з'ясування знань більше загальних. Пояснення може бути:

- а) структурним;
- б) функціональним;
- в) причинним.

Побудова теорії виникнення об'єкта може бути здійснено або логічним, або історичним методами, які тісно зв'язані між собою.

У разі застосування *історичного* методу теорія відтворює реальний процес виникнення й розвитку об'єкта аж до теперішнього часу, у разі *логічного* – обмежується відтворенням сторін об'єкта, як вони

існують у предметі в розвиненому його стані. Вибір методу, природно, не довільний, а диктується цілями дослідження.

Історичний і логічний методи взаємозалежні. Адже в результаті, у підсумку розвитку зберігається все позитивне, що накопичувалося в процесі розвитку об'єкта. Тому можна сказати, що логічний метод є той же історичний, але очищений від історичної форми.

До спеціальних методів відносяться такі.

Розрахунково-аналітичні прийоми – традиційні прийоми економічного аналізу (порівняння, угруповання, ланцюгові підстановки, балансові зв'язування й т.п.), аналітична перевірка, статистичні й економіко-математичні методи.

Найпоширенішим методичним прийомом одержання аудиторських свідчень є аналітичні процедури, що являють собою набір таких процедур: аналіз співвідношень різних фінансових даних (наприклад, доходу від реалізації товарів і собівартості реалізованих товарів) або фінансових і не фінансових показників (наприклад, заробітної плати й чисельності персоналу); порівняння фактичних даних із прогнозами інших аналізів; порівняння останніх звітних даних з аналогічними даними минулих періодів, показниками аналогічних підприємств, середньогалузевими показниками; дослідження несподіваних відхилень; аналіз дії непередбачених факторів; оцінка результатів аналізу з огляду на інформацію, отриману від інших осіб.

Документальні методичні прийоми – інформаційне моделювання, нормативно-правове регулювання, перевірка (дослідження) облікових документів.

Інформаційне моделювання – сукупність даних про об'єкт дослідження, зафіксованих на певному носії інформації (первинні облікові документи, нормативні карти, облікові реєстри й фінансова звітність). При формуванні інформаційної моделі аудит виходить із необхідності найбільш зручного сприйняття характеристики об'єкта дослідження і його поведінки в динамічній системі господарської діяльності.

Метою *інформаційного моделювання* в аудиті є систематизація нормативно-правової, планової, бухгалтерської інформації про об'єкт дослідження для вивчення його стану, участі в процесах господарської діяльності. Наприклад, інформаційна модель такого об'єкта аудиторської перевірки, як виробництво продукції, може включати дані про обсяг продукції – запланований і фактичний, критичну точку обсягу виробництва, про відповідність продукції державним стандартам, норми витрати сировини й напівфабрикатів на її виготовлення,

переміщенню її із цехів на склад, відображенні в первинних облікових документах і регістрах, закріпленні в обліку матеріальної відповідальності за збереження продукції й ін.

Нормативно-правове регулювання – дослідження функціонування об'єкта аудиторської перевірки щодо норм і правил, передбачених законами, нормативними документами (інструкціями, положеннями), правилами (внутрішнього розпорядку, розподілу обов'язків і т.п.).

Перевірка (дослідження) облікових документів – прийоми встановлення вірогідності здійснення господарських операцій, їхньої доцільності й ефективності. Ними є: способи перевірки документів (прийоми документального контролю), прийоми фактичного контролю, спостереження, обчислення, опитування, інспекція та ін.

Узагальнення – прийом, за допомогою якого за результатами дослідження робиться резюме (фр. resume – короткий виклад, короткий висновок), у якому даються рекомендації зі зміцнення фінансової стабільності підприємства, усунення недоліків в організації й веденні бухгалтерського обліку, викладені у звіті аудитора.

Методологія аудиту складається з методу як загального підходу до досліджень і конкретної методики як сукупності спеціальних прийомів, що застосовуються при аудиторських перевірках. Все різноманіття прийомів і методів аудиту в практичній діяльності поділяється на такі етапи: визначення реального стану, аналіз, оцінка.

Крім зазначених прийомів аудитор може залучати зовнішні стосовно перевірки методичні положення, запозичені з інших наук:

- математичні теорії – формальні вибірки, регресійний і кластерний аналіз;
- економічні теорії – цінність грошей у часі, теорія оцінки капіталу;
- теорії бухгалтерського обліку й фінансів – теорія відсотків, фінансовий аналіз і прогнозування банкрутств;
- теорії інформації й комунікації – здатність аудитора вступати в контакт із третіми особами, складання висновку;
- інформаційні технології – експертні системи, комп'ютерні системи, технологія баз даних;
- управління – планування й контроль, організаційні теорії й теорії мотивації;
- питання права й оподаткування.

Відповідно до загальноприйнятих стандартів професійної діяльності внутрішні аудитори зобов'язані: формулювати висновки та представляти результати завдання на основі відповідного аналізу та

оцінки інформації; зібрати, проаналізувати, оцінити та оформити документально інформацію в обсязі, достатньому для досягнення цілей завдання; зібрати достатній обсяг надійної, прийнятної та корисної інформації для досягнення цілей завдання.

Джерелами одержання інформації для аудиторських доказів можуть виступати:

- первинні документи економічного суб'єкта або третіх осіб;
- реєстри бухгалтерського обліку підприємства, яке перевіряється;
- оформлені результати аналізу фінансово-господарської діяльності підприємства, яке перевіряють;
- усні відповіді працівників об'єкта, який перевіряють, та третіх осіб;
- результати зіставлення різних документів та типів документів об'єкта, який перевіряється, співставлення з документами третіх осіб;
- результати інвентаризації майна та облікових рахунків об'єкта, який перевіряється;
- бухгалтерська та інша звітність.

Найбільш цінними аудиторськими доказами вважаються докази, отримані аудитором в ході безпосереднього дослідження господарських операцій. Інформацію, що збирається в ході виконання аудиторського завдання, слід класифікувати залежно від джерела її отримання (табл. 12.1)

Таблиця 12.1

Джерела інформації

Тип джерела	Характеристика джерела	Приклади
1	2	3
<i>Внутрішня інформація</i>	Це інформація, створена об'єктом аудиторського завдання, яка залишиться в нього після завершення завдання. Оскільки така інформація генерується об'єктом аудиторського завдання, вона не може вважатися достатньо переконливою та достовірною.	Прикладами внутрішньої інформації є: платіжні відомості, документи про приймання товару, картки обліку відпрацьованого часу тощо.

Продовження табл. 12.1

1	2	3
<i>Внутрішньо-зовнішня інформація</i>	Це інформація, що першопочатково була створена об'єктом аудиторського завдання, однак після цього є обробленою зовнішньою (третьою) стороною. Інформація цього типу є більш переконливою та достовірною, оскільки вона пройшла обробку зовнішньою стороною.	Прикладами такої інформації є: платіжні доручення підприємства, виписані рахунки за продані товари тощо. Прийняття банком платіжного доручення до виконання, а замовником – рахунку до сплати виступає доказом дійсності (правильності) документів, підготовлених підприємством.
<i>Зовнішньо-внутрішня інформація</i>	Це інформація, спочатку створена третьою стороною, а потім піддана обробці об'єктом аудиторського завдання. Такого роду інформація більш є надійною, ніж інформація, генерована об'єктом. Однак, оскільки саме об'єкт здійснює останні опрацювання інформації, не виключається можливість її зміни без повідомлення про це третіх сторін. Така можливість знижує достовірність зовнішньої-внутрішньої інформації.	Прикладами такого роду інформації є рахунки на оплату, накладні, одержані підприємством від постачальника тощо
<i>Зовнішня інформація</i>	Це інформація, яку аудитор одержує безпосередньо від третьої сторони. Для аудитора такого роду інформація є найкращою, оскільки об'єкт аудиторського завдання не має до неї доступу.	Прикладами такої інформації є: підтвердження дебіторської заборгованості, виписки з банківських рахунків тощо, які надходять безпосередньо аудиторіві.

На основі вищевикладеного за ступенем вірогідності ієрархія аудиторських доказів та переконливості буде такою (опісля інформації, отриманої особисто аудитором):

- 1) зовнішня інформація,
- 2) зовнішньо-внутрішня інформація,
- 3) внутрішньо-зовнішня інформація,
- 4) внутрішня інформація.

Метод збору аудиторських доказів – це сукупність способів, прийомів, які використовують для дослідження стану об'єктів, що вивчаються. Прийоми можна об'єднати у такі групи:

- 1) перша група: визначення кількісного та якісного стану об'єкта;
- 2) друга група: визначення відхилень дійсного стану досліджуваного об'єкта від норм та нормативів, планових показників та інших правил;
- 3) третя група: оцінювання стану об'єкта у минулому, поточному та майбутньому періодах.

Отже, методом аудиту є визначення реального, якісного та кількісного стану об'єктів, виявлення відхилень від базового або нормативного стану та оцінювання цих відхилень за критеріями доцільності та законності.

В аудиті широко застосовують прийоми та методи, які не є власне аудиторськими – це передусім прийоми та методи статистики і аналізу господарської діяльності: порівняння, групування, деталізація показників, індекси, елімінування, балансовий, сальдовий тощо.

Однак, як вже було відмічено, внутрішній аудит, використовуючи методи дослідження різних контрольних напрямів, не є рівнозначним таким поняттям: документальній комплексній ревізії, перевірці рахунків балансу, судово-бухгалтерській експертизі, аналізу господарської діяльності тощо. При цьому аудит поєднує та використовує методи документальної ревізії та аналізу господарської діяльності.

Існують основні методи отримання аудиторських доказів:

- 1) процедури оцінки ризиків;
- 2) тести системи контролю;
- 3) процедури по суті.

Аудиторські докази одержуються в процесі перевірок належним поєднанням тестів систем контролю і процедур перевірки по суті.

Тести системи контролю – це набір методів, які застосовують для одержання аудиторських доказів відносно відповідності структури та оцінки ефективності функціонування систем обліку та внутрішнього контролю.

Аудиторські тести контролю класифікуються за процедурою їх здійснення і розрізняються як:

- 1) *ротаційні тести* – об'єкти, що підлягають аудиторській перевірці, вибираються аудитором по черзі, на принципах ротації;
- 2) *глибинними тестами* є тестування за репрезентативними вибірками з операцій, що перевіряються, на усіх стадіях облікового процесу;
- 3) *тести слабких місць* є призначеними для перевірки конкретного аспекту обліково-аналітичної роботи, де аудитор припускає наявність помилок. При встановленні помилок базу перевірки розширюють;
- 4) *спрямовані тести* використовують з метою наступного контролю здійснюваних операцій;
- 5) *наскрізні тести* – це форма поглибленого тестування, яка використовується для вивчення системи в цілому.

Крім тестів системи контролю, в аудиторських перевірках може також використовуватися система незалежних тестів.

Незалежні тести призначено для перевірки операцій та залишків, а також для здійснення інших процедур з метою отримання доказів щодо повноти, правильності та законності операцій, відображених у первинній документації, бухгалтерських записах і фінансовій звітності.

Тести контролю застосовують для оцінки ризиків засобів внутрішнього контролю. Тестування проводиться з метою визначення:

- чи надійно працюють системи бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю підприємства;
- чи здатні ці системи ефективно перешкоджати суттєвим викривленням фінансової звітності та виявляти їх;
- чи працюють засоби контролю з однаковою ефективністю протягом усього звітного періоду.

Аудитор тестує засоби контролю у всіх випадках, крім тих, коли він оцінює ризик засобів контролю як високий. Як правило, аудитор оцінює ризик невідповідності внутрішнього контролю як значний, якщо:

- системи обліку і внутрішнього контролю не є ефективними;
- проведення оцінки ефективності систем обліку і внутрішнього контролю вимагатиме витрат, більших, ніж очікувана корисність.

Процедури по суті – це перевірки, виконані для отримання аудиторських доказів з метою виявлення суттєвих викривлень у фінансових звітах. Є два типи процедур по суті:

- процедури аудиторських перевірок правильності відображення господарських операцій, залишків цінностей у визначених напрямках аудиту діяльності та обліку;
- аналітичні процедури збору додаткової інформації.

Детальні тести

Існують численні та різноманітні методи та прийоми одержання інформації за допомогою детальних тестів (Табл. 12.2):

У ході аудиторської перевірки аудитори мають право спостерігати за процесом проведення інвентаризації. Таке спостереження здатне допомогти внутрішнім аудиторам правильно оцінити надійність системи бухгалтерського обліку та дієвість системи внутрішнього контролю. Якщо аудитори оцінять надійність системи внутрішнього контролю в цілому або надійність окремих засобів контролю як високу, то вони мають право розумно знизити кількість елементів, які підлягають перевірці у ході аудиторської вибірки.

До початку проведення інвентаризації об'єкта, який перевіряють аудитори зобов'язані:

- з'ясувати, як часто проводилася інвентаризація активів та фінансових зобов'язань;
- перевірити бухгалтерську документацію з інвентаризацій, що проводилися раніше;
- ознайомитися з номенклатурою та обсягами товарно-матеріальних цінностей;
- виявити наявність високовартісних ТМЦ;
- проаналізувати системи обліку і контролю товарно-матеріальних цінностей, виявити слабкі та сильні сторони таких систем.

У випадку, коли аудитор проводить спостереження за ходом інвентаризації суб'єкта перевірки, необхідно:

- взяти участь у проведенні контрольних вимірів (зважуванні, обрахунках тощо) з метою перевірки надійності засобів контролю;
- дослідити, чи є неліквідні або застарілі товарно-матеріальні цінності, які не використовуються або використовуються недоцільно і рідко;
- перевірити, чи окремо зберігаються запаси, які належать

Таблиця 12.2
Методи одержання аудиторської інформації

Детальні тести	Характеристика
1	2
<i>Документальна перевірка</i>	Це перевірка документів і записів клієнта з метою визначення достовірності та законності операцій, зафіксованих у них. Більшість документальної інформації є внутрішньою і зовнішньою одночасно. Найбільш переконливими є документи, підготовлені та направлені клієнту третіми особами. Достовірнішими (з точки зору зменшення ймовірної підробки), ніж звичайні зовнішні документи, є офіційні документи, які мають підписи посадових осіб, печатки, спеціальні розпізнавальні знаки, тиснення тощо
<i>Детальне тестування операцій і балансів</i>	Цей спосіб включає тестування документів різних систем: бухгалтерського обліку, виробничих, технологічних, кадрових. Тобто, підлягають тестуванню рахунки-фактури, документи про приймання та інші посування продукції тощо. Методика проведення конкретних тестів залежить від того, що саме передбачається перевірити, а також від суттєвості об'єкта тестування та асоційованих з ним ризиків. В групі детальних тестів існують два особливих види тестів:
	<i>відстежування</i> процес, що починається з перевірки первинного документа, триває за допомогою вивчення бухгалтерських записів і закінчується в бухгалтерському регістрі. Такий процес – перевірка інформації на повноту. Він дає змогу упевнитися, що кожна подія, що мала місце, кожна операція, яка повинна бути відображена документально, дійсно є відображеними у відповідних документах
	<i>документарне підтвердження</i> процес, протилежний відстеженню, що починається з облікового запису у бухгалтерському регістрі та триває доти, поки не буде знайдено документарне обґрунтування для цього запису. Таким чином, процес є перевіркою на існування підтверджуючих документів, що дає змогу упевнитися, що всі події або трансакції, зареєстровані у відповідних документах, дійсно повинні бути відображені в цих документах

Продовження табл. 12.2

1	2
<i>Сканування</i>	За допомогою сканування вивчають нетипові статті обліку та події, відображені в документі об'єкта аудиту. Типові напрямки сканування в аудиторській програмі формулюються, наприклад, так: сканувати кредитові записи рахунків витрат і підтвердити їх даними первинних документів. <i>Мета сканування</i> – знайти щось нетипове. Як правило, в ході процедури сканування пряма доказова інформація не проявляється, але можуть виникнути питання, щодо яких необхідно отримати додаткову інформацію
<i>Інтерв'ювання (опитування, анкетування)</i>	У результаті опитування певна персона, що має відношення до об'єкта аудиту, надає письмову чи усну інформацію на запит аудитора. У результаті опитування можна одержати значні обсяги свідчень. Проте, таку інформацію зазвичай не вважають остаточною, оскільки вона не надходить з незалежного джерела і може бути викривленою на користь клієнта. Для аудитора інтерв'ювання є одним з найважливіших джерел інформації, тому аудиторві необхідно володіти гарними навичками проведення інтерв'ю. Якщо в ході інтерв'ю не провадиться записів на інформаційні носії, то після його завершення аудиторві варто якнайшвидше записати текст бесіди. Коли інтерв'ю проводиться з працівником суб'єкта аудиторського завдання, важливо пам'ятати, що він являє собою внутрішнє джерело інформації, тому аудиторві необхідно одержати підкріплювальний доказ того, що було сказано в ході інтерв'ю
<i>Обрахування</i>	Це – простий процес повторних обчислень того, що вже було підраховане об'єктом перевірки. Оскільки ця процедура провадиться аудитором, вона являє собою добрий доказ вірності обчислень (наприклад, обчислення амортизаційних відрахувань основних засобів)
<i>Спостереження та інспектування</i>	Це – інформація, одержувана в результаті огляду чого-небудь аудитором. Оскільки що інформація одержує сам аудитор, то вона вважається дуже достовірною. Хоча одержувана таким способом інформація є достовірною, тест за допомогою спостереження або інспектування не завжди може принести користь, оскільки він не в змозі виявити те, чого не існує, тобто є ефективним відносно матеріальних речей. Крім того, коли мова йде про особливий тип активів або про якийсь інший випадок, де потрібні вузько спеціалізовані знання, аудитор може не мати достатнього рівня кваліфікації, щоб розібратися в тому, що саме він споглядає або за чим веде спостереження.

Продовження табл. 12.2

1	2
<i>Вибіркове обстеження</i>	Крім того, можна проводити пряме візуальне <i>спостереження</i> за роботою працівників підприємства (підрозділу) у ході виконання ними своїх обов'язків. Спостереження за роботою бухгалтерів, наприклад, може допомогти аудиторю в оцінці ефективності окремих процедур контролю. Спостереження не бувають достатніми самі по собі, попередні враження необхідно підтверджувати іншими свідченнями
<i>Підтвердження</i>	Має місце в тих випадках, коли аудитор робить тестування декількох елементів визначеної сукупності, а потім робить висновок відносно цієї сукупності на основі результатів тестування обраних елементів. Вибіркове обстеження вважається досить ефективним способом одержання інформації, однак із цією процедурою зв'язані й певні ризики
	Припускає можливість письмового запиту безпосередньо до третьої сторони з метою одержання доказів від такої третьої сторони. Підтвердження, отримане від третьої сторони, є кращим джерелом доказів, чим аналогічна інформація, отримана безпосередньо від об'єкта аудиторського завдання. Крім того, оскільки підтвердження виходить від третьої сторони, ця процедура є однією з найбільш ефективних щодо збору аудиторських доказів. Найбільш типовими випадками використання практики підтверджень є перевірки розрахунків з дебіторами та стану банківських рахунків. Існують три основних типи підтверджень:
	<p><i>Позитивне підтвердження</i></p> <p>У цьому випадку аудитор направляє замовникові для підтвердження підсумкову інформацію, дані про суму заборгованості тощо, які, на думку аудитора, є вірними. У запиті на підтвердження викладається прохання до контрагента відповіді, погоджується він із зазначеною інформацією, сумою або заперечує наведені дані. Це означає, що від третьої сторони очікується відповідь на запит щодо підтвердження. Якщо ж контрагент не відповідає на запит, то аудитор повинен вислати повторний запит, а потім зв'язатися зі стороною за телефоном. Якщо ж і після вказаних спроб аудитор не одержує відповіді, тоді йому слід</p>

Продовження табл. 12.2

1	2
	використати інші аудиторські процедури. Такий метод підтвердження використовується в тих випадках, коли мова йде про значну величину вимірюваного ризику, про значну суму заборгованості тощо
<i>Негативне підтвердження</i>	Процедура негативного підтвердження схожа із процедурою позитивного підтвердження; розходження полягає в тому, що за такого типу підтвердження контрагента просять дати відповідь тільки в тому випадку, коли він не згоджується з інформацією або сумою, зазначеною в запиті про підтвердження. Оскільки відсутність відповіді контрагента не є автоматичним підтвердженням зазначених в запиті даних або сум (є вкрай рідкісним, що дебітор не одержав листа з запитом про підтвердження або не забавив надати відповідь), то цей метод варто використовувати тільки в тих випадках, коли мова йде про низький рівень ризику, про незначну суму заборгованості тощо
<i>Бланкове підтвердження</i>	У цьому випадку в запиті про підтвердження не вказується інформація, що цікавить аудитора: сума заборгованості абощо. При цьому, контрагента просять самостійно вказати інформацію або суму, яка на їхню думку мала місце. Така практика використовується у взаєминах з великими контрагентами. Якщо контрагент не реагує і лист з підтвердженням не отримано і після надсилання повторного запиту, аудиторі варто звернутися до об'єкта аудиторського завдання з дорученням зв'язатися з замовником і попросити його вислати відповідь на запит
	Це – процес, у ході якого аудитор перереглядає великі обсяги інформації, відзначаючи позиції, які чимсь відрізняються від основної маси даних (наприклад, незвичайно великі або малі величини або негативні значення). Також це може бути візуальна оцінка матеріальних цінностей або певних подій. Метод використовується на різних етапах аудиторської

1	2	перевірки. На початку перевірки аудитор може оглянути підприємство або підрозділ, який підлягає перевірці і скласти перше враження про бізнес, основні засоби підприємства, рівень зносу обладнання, принципи наявності майна у коморі тощо. Огляд активів дає точну інформацію про їх існування і орієнтовану оцінку їх стану
Огляд	Під фактичним контролем розуміється огляд і підрахунок аудитором матеріальних активів (виробничих запасів, коштів, цінних паперів, основних засобів тощо). За допомогою фактичного контролю, як правило, не можна визначити чи правильно було зроблено оцінки для фінансової звітності	Фактичний контроль
Підрахунок	Це перевірка арифметичної правильності, точності підрахунків, цифрових даних та передачі інформації. Перевірка арифметичної точності полягає, наприклад, у перевірці калькуляцій, розрахунків амортизації, накопиченні даних з реалізації продукції та інших товарно-матеріальних цінностей, перевірці підсумків у журналах та бухгалтерських книгах тощо. Контроль передачі інформації полягає у перевірці стану записів, у тому числі, стану подвійного запису рахунків. Аудитор має переконатись, що одна й та сама сума врахована у всіх відповідних документах. Отже, аудитор вибірково тестує записи і документи, щоб переконатись в правильності синтетичного та аналітичного обліків, наприклад, звіряючи дані обсягів реалізації з даними обліку дебіторської заборгованості, з головною книгою тощо	Підрахунок
Інвентаризація	Це метод контролю фактичної наявності та стану підконтрольних об'єктів. Основні завдання інвентаризації полягають у визначенні фактичного стану і наявності основних засобів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів, розрахунково-кредитних операцій обсягів незавершеного виробництва тощо. Інвентаризація – прийом, що дозволяє одержати точну інформацію про наявність майна економічного суб'єкта та одержати орієнтовну інформацію про стан і вартість такого майна. Інвентаризації підлягають активи об'єкта перевірки і його фінансові зобов'язання	Інвентаризація

- третім особам, і чи окремо вони враховуються в складському обліку та на позабалансових рахунках;
- дослідити реальність дебіторської та кредиторської заборгованостей.

Для підвищення точності даних, одержуваних аудитором, рекомендується провести перевірки у зустрічних напрямках:

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

Аналітичні процедури

Аналітичні процедури (аналітичні тести) – це порівняння фактичних даних із даними, які внутрішній аудитор очікує отримати під час перевірки. Згідно з вимогами міжнародних стандартів аудиту, аналітичні процедури повинні використовуватися у будь-якій перевірці, що свідчить про їхню важливість.

За допомогою аналітичних процедур внутрішні аудитори одержують аудиторські докази. Термін «аналітичні процедури» у міжнародних аудиторських стандартах використовується для опису економічного аналізу показників і тенденцій.

Основною метою застосування аналітичних процедур є виявлення наявності або відсутності незвичайних або невірно відображених фактів і результатів господарської діяльності, що визначають галузі потенційного ризику та потребують особливої уваги аудитора. Основні завдання аналітичних процедур розглянуто на рис. 12.1.

Тобто, показники за своєю суттю можуть бути фінансовими або не фінансовими, суттєвим вважається упевнитися, що вони мають ознаки наявності взаємозв'язку. У певному сенсі це тест на прийнятність: аудитор вивчає показники укупі, щоб визначити, наскільки розумним (прийнятним) виглядає їх взаємозв'язок.

У загальному аспекті організація аналітичної роботи складається з етапів, відбудованих у послідовності, наведеній на рисунку 12.2.

Аналітичні процедури можуть виконуватися протягом кожного з етапів аудиту: планування, безпосереднього проведення аудиторської перевірки, завершення аудиту.

Певні аналітичні процедури варто виконувати на стадії планування, щоб аудитор мав можливість визначити характер, масштаби та строки майбутньої роботи. Застосування аналітичних процедур на етапі планування сприяє розумінню об'єкта, який перевіряють, вияв-

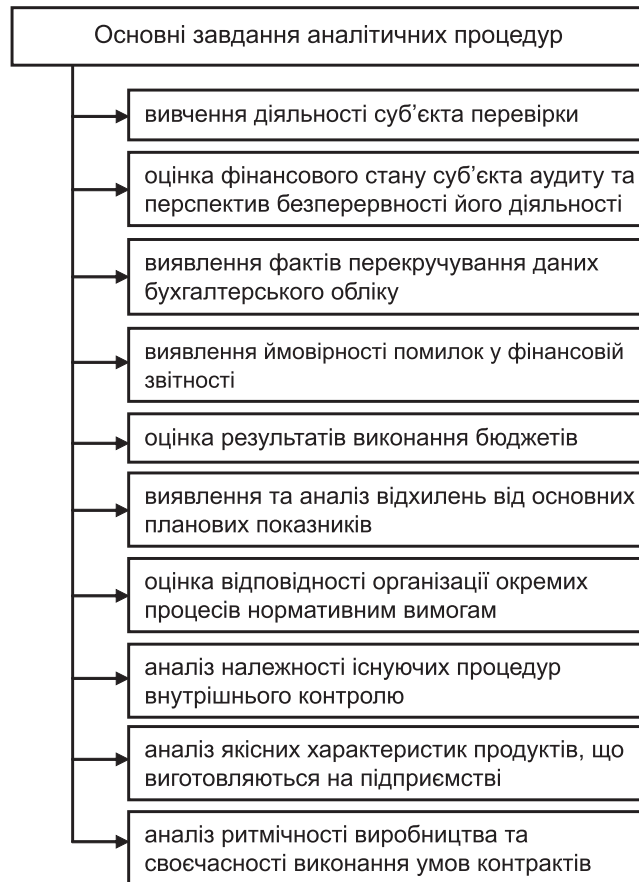


Рис. 12.1. Завдання аналітичних процедур

ленню потенційних ризиків, властивих такому об'єкту. Крім того, виявлення областей потенційних ризиків дозволяє вірно спланувати ресурси, що будуть необхідними, та дає можливість підвищити ресурсну забезпеченість за рахунок зменшення аудиторських ресурсів у галузях з низьким ступенем ризику. При формуванні загального плану та програми аудиту застосування аналітичних процедур сприяє скороченню кількості та обсягу інших аудиторських процедур, дозволяє підвищити якість аудиту та скоротити витрати часу, допомагає ідентифікувати важливі моменти, які пізніше потребуватимуть особливої уваги.



Рис. 12.2. Процес організації проведення аналітичних процедур

Використовуючи результати тестів на відповідність системи внутрішнього контролю, внутрішньому аудиторіві необхідно визначити, наскільки її функціонування і структура відповідають попередній оцінці ризику невідповідності внутрішнього контролю. Зроблена оцінка існуючих відхилень може привести аудитора до висновку про те, що визначений розмір ризику невідповідності внутрішнього контролю необхідно переглянути. У таких випадках аудиторіві слід змінити характер, строки і масштаб виконання запланованих процедур аудиту.

Аналітичні процедури ґрунтуються на певних очікуваннях. Щоб тест дав коректні результати, необхідно правильно сформулювати очікування та встановити залежність між величинами. У ході виконання аналітичної процедури аудитор повинен визначити прийнятний рівень розбіжностей між фактичними та очікуваними результатами та

розслідувати причини відхилень від очікуваної величини, якщо такі мали місце.

Джерелами, що дозволяють аудитору сформулювати очікування щодо взаємних залежностей між величинами, є:

- фінансова інформація, що відноситься до порівнянних періодів (звичайний метод, який використовується у ході аналітичної процедури);
- очікувані результати (бюджет, план тощо) і прогнози у порівнянні з фактичними даними (цей метод є найбільш дієвим у тому випадку, коли бюджет сплановано правильно);
- взаємозв'язок між елементами фінансових даних;
- інформація про галузь об'єкта аудиторського завдання;
- взаємозв'язок між фінансовими та не фінансовими даними.

Вибір методу значно залежить від мети проведення процедури та визначається особисто аудитором.

До основних методів аналітичних процедур можна віднести:

- числові та відсоткові порівняння;
- коефіцієнтний аналіз;
- аналіз, заснований на статистичних методах;
- кореляційний аналіз;
- інші методи.

Застосовуючи дані методи, аудитор проводить:

1. Порівняння фактичних показників з плановими (бюджетними) (з обов'язковим врахуванням реальності плану, бізнес-плану). Дослідження найбільш важливих сфер (таких, де є можливими високовартісні або різкі відхилення фактичних показників від планових) може виявити місця потенційних помилок (їхня відсутність може говорити про малоймовірність помилок). Тут необхідно враховувати два моменти:

- a) наскільки можливо довіряти прогнозам підприємства: для отримання такого розуміння аудитор опитує персонал підприємства щодо процедур складання прогнозів;
- b) якою є ймовірність того, що поточну фінансову інформацію було змінено персоналом підприємства для відповідності її прогнозним розрахункам: для зведення ймовірності таких фактів до мінімуму аудитор оцінює ризики контролю та проводить детальне тестування фактичних даних.

2. Порівняння показників звітної періоду з показниками попередніх періодів. Різкі коливання повинні привернути увагу аудитора, вони можуть бути пов'язаними зі зміною економічних умов або з похибками фінансової звітності, з її неналежною якістю.

3. Порівняння фактичних фінансових показників з прогнозними показниками аудитора. Для застосування процедури аудитор буде прогноз (або навіть прогнозний баланс) для зіставлення його з фактичними даними. Суть процедури полягає у тому, що аудитор порівнює залишки за рахунками з іншими показниками залишків, обліковими даними щодо прибутків і збитків, оперативною звітністю складського господарства тощо, та, на основі наочних тенденцій, робить власні припущення та спостереження.

4. Обчислення коефіцієнтів фінансового стану підприємства та аналіз їхньої динаміки. На основі такого аналізу внутрішній аудитор робить важливі висновки щодо життєздатності підприємства.

5. Порівняння інформації з аналогічною інформацією інших підрозділів підприємства та інших підприємств, з середньогалузевими даними. У деяких випадках доцільно зробити більш деталізовані порівняння з показниками підприємств-аналогів. Значні відхилення мають бути дослідженими аудитором, при цьому необхідно враховувати:

- a) розбіжності у обліковій політиці підприємств;
- b) різницю у застосованих технологіях, яка, зазвичай, значно впливає на показники собівартості та рентабельності;
- c) можливу специфічність продукції підприємства;
- d) різницю економічних умов окремих підприємств.

6. Порівняння даних про підприємство з очікуваними результатами за допомогою не фінансових даних (наприклад, порівняння облікових витрат на виплату заробітної платні зі зміною середньої кількості працівників, кількість реалізованої продукції з відпрацьованим часом тощо). Тут є важливою впевненість у точності нефінансових даних.

7. Визначення взаємозв'язку елементів інформації (наприклад, коливання облікових витрат на виплату відсотків порівнюються з відповідними залишками непогашеної заборгованості за наданими кредитами).

8. Порівняння фактичних даних з даними, встановленими внутрішнім аудитором.

9. Рейтинг підприємства (порівняння з рейтингом за інший період та з рейтингом інших підприємств).

Деякі аудитори та користувачі аудиту помиляються, вважаючи, що термін «аналітичні процедури» означає аналіз фінансової звітності підприємства. Однак аналіз фінансової звітності доцільно робити вже після закінчення безпосередньо виконання аудиторських завдань з

перевірки достовірності фінансової звітності. Аналітичні процедури допомагають аудиторам у процесі виконання такого завдання.

Іншими словами, аналіз фінансово-господарської діяльності економічного суб'єкта починається там, де закінчується аудиторське дослідження, а отже, і аналітичні процедури. Разом з тим і аналітичні процедури аудиту, і фінансовий аналіз господарської діяльності базуються на методах економічного аналізу, тому містять багато загальних прийомів, через що фінансовий аналіз (аналіз фінансового стану) можна умовно віднести до заключних аналітичних процедур.

Аудитори використовують методи економічного аналізу й у інших випадках. Наприклад, при проведенні аудиту необхідно оцінити справедливість припущення щодо безперервності діяльності економічного суб'єкта, який перевіряють (чи зможе він продовжувати діяльність і виконувати зобов'язання протягом, як мінімум, 12 місяців після поточного періоду), що є типово аналітичним завданням і за формулюванням, і за методами виконання. Таким чином, аудитори, які значною мірою є підготовленими до проведення аналізу фінансово-господарської діяльності економічних суб'єктів (до того ж – добре знайомі з інформаційною базою), можуть здійснювати таку роботу не тільки у рамках аудиторської перевірки, але й, наприклад, як окреме аудиторське завдання. Це варто мати на увазі як керівництву служби внутрішніх аудиторів, так і керівництву підприємства.

Внутрішні аудитори можуть використовувати різні методи та способи проведення аналітичних процедур, відповідно до цілей та результатів, які вони мають намір отримати по їх закінченню.

Розглянемо можливі варіанти аналітичних процедур.

Внутрішній аудит фінансової політики підприємства.

Фінансова політика підприємства у найбільш вузькому сенсі – це сукупність рішень і дій (процедур) у сфері грошових відносин підприємства (при продажу продукції та послуг, при розподілі доходів, виплаті дивідендів та відсотків, при випуску та розміщенні цінних паперів, при залученні зовнішніх джерел фінансування тощо), що виникають на всіх стадіях його створення, діяльності, реорганізації та ліквідації.

Для внутрішнього аудиту досліджуваними параметрами тут можуть бути:

- рівень і динаміка фінансових результатів, які дозволяють судити про оптимізацію діяльності підприємства;

- висока ступінь прибутку;
- високий ступінь капіталізації прибутку (умовний показник), тобто частка прибутку, спрямованого на створення фондів накопичення, і нерозподілена частка суми чистого прибутку, яка залишається у розпорядженні підприємства (свідчить про можливості розвитку та зростання позитивних фінансових результатів у майбутньому).

Крім того, про оптимальність фінансової політики підприємства загалом можна судити на підставі зростання показників:

- прибутковості (рентабельності) капіталу (або фінансового росту);
- прибутковості (рентабельності) власного капіталу (забезпечується, насамперед, оптимальним рівнем фінансового важеля, зростанням загальної суми прибутку тощо);
- швидкості обороту капіталу тощо.

Методику внутрішнього аудиту фінансової політики підприємства можливо представити у вигляді алгоритму, поданого на рисунку 12.3.

Основні показники, які використовуються для аналізу: виручка, доходи, витрати, результати (прибуток, збиток) за видами діяльності.

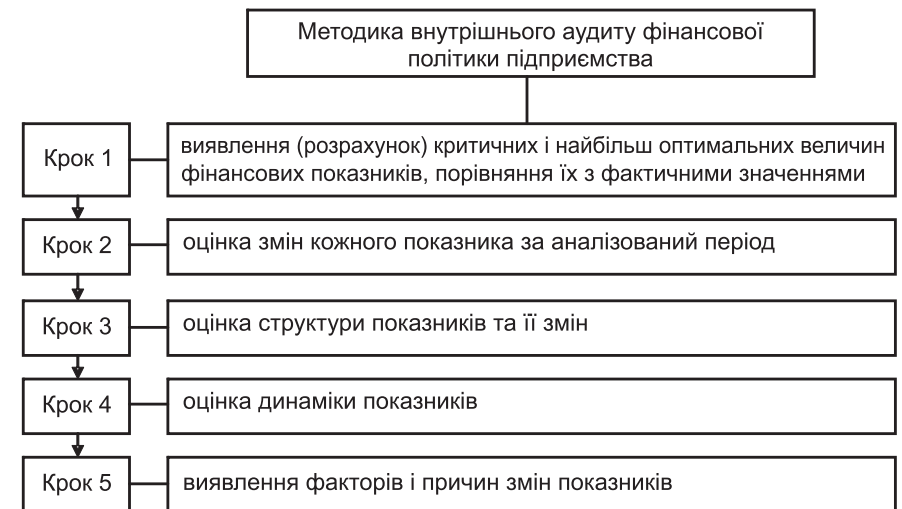


Рис. 12.3. Методика внутрішнього аудиту фінансової політики підприємства

Наприклад, у рамках аналізу прибутку необхідно виконати такі основні завдання:

- аналіз та оцінка рівня та динаміки показників прибутку;
- факторний аналіз прибутку від реалізації продукції та послуг;
- аналіз та оцінка використання чистого прибутку;
- аналіз взаємозв'язку витрат, обсягу реалізації і прибутку;
- аналіз взаємозв'язку прибутку, руху обігового капіталу та потоку коштів;
- аналіз та оцінка впливу інфляції на фінансові результати.

Аналогічно аналізуються й інші показники (відповідно до власної специфіки).

У рамках цього блоку аудиту також необхідно проаналізувати (у динаміці за декілька періодів) і оцінити:

- рівень доходів і витрат підприємства, склад, структуру, механізми формування, використовувану методику розрахунку таких показників;
- дотримання вимог законодавства щодо формування обов'язкових резервів;
- структуру розподілу і якість прибутку.

Крім того, для отримання комплексного уявлення про стійкість фінансових результатів є доцільним розрахувати та оцінити «запас фінансової міцності» (різницю між фактичним та критичним обсягами продажів).

У рамках аудиту платоспроможності може бути побудований баланс, що включає такі показники:

- 1) склад та розмір неплатежів (за видами);
- 2) причини неплатежів;
- 3) джерела, що послаблюють фінансову напруженість (банківські кредити на тимчасове поповнення обігових коштів тощо).

Крім того, необхідно оцінити показники:

- швидкості обігу коштів підприємства та їхніх джерел (загальна оборотність капіталу, оборотність власного капіталу, оборотність різних видів обігових активів, дебіторської заборгованості; доцільно також розрахувати середній строк служби та фондівіддачу основних засобів та інших необоротних активів, оборотність та середній строк обігу кредиторської заборгованості тощо);
- рентабельності продажів, рентабельності обігових коштів

підприємства та їхніх джерел (рентабельність продажів, рентабельність капіталу, рентабельність власного капіталу, рентабельність виробничих фондів тощо).

Показники рентабельності доцільно розрахувати:

- на основі прибутку (для характеристики прибутковості продукції або послуг);
- на основі активів: аналізується ступінь використання фінансових важелів – довгострокових позикових коштів для підвищення прибутковості;
- на основі чистого приросту наявних коштів (для уявлення про можливості підприємства виконувати зобов'язання перед кредиторами, позичальниками та акціонерами «швидкими» коштами).

Крім того, є доцільним виявити та порівняти тенденції зміни значень показників рентабельності продажів та оборотності активів, виявити можливі стратегії розвитку підприємства, що забезпечують зростання значень обох показників.

Аналіз рівня та динаміки фінансових результатів діяльності, майнового та фінансового стану, а також ділової активності та ефективності діяльності базується на даних аналітичного балансу з використанням методів горизонтального та вертикального аналізу.

При цьому необхідно порівняти поточні дані:

- з даними попередніх періодів;
- з даними планів і прогнозів;
- з нормативними (або оптимальними) значеннями;
- з середніми галузевими даними, а також – порівняти вищевказані фінансові коефіцієнти з не фінансовими показниками діяльності підприємства.

Проведення фінансового аналізу для внутрішніх аудиторів є найбільш розповсюдженою практикою, однак, використання інших методів аналізу повинно стати звичною практикою внутрішніх аудиторів для отримання необхідних результатів за різними аспектами діяльності підприємства.

Кваліфікований аналіз зовнішнього середовища дає внутрішнім аудиторам можливість оцінки перспектив і своєчасного укладання планів з урахуванням ймовірних непередбачуваних обставин. З метою здійснення стратегічної діагностики зовнішнього середовища використовуються відомі технології:

1. *SWOT-аналіз.*

У цілому SWOT-аналіз допомагає зрозуміти:

- чи використовує підприємство властиві йому переваги для конкурентної боротьби, та, якщо поки не використовує, то які сильні сторони можуть стати особистими перевагами підприємства на ринку?
- чи є слабкі сторони підприємства його вразливими місцями, і чи існують можливості коригування положення?
- які сприятливі можливості дають підприємству шанс на успіх при використанні приналежних йому людського капіталу та доступу до ресурсів?
- які загрози повинні турбувати керівництво та які стратегічні заходи щодо них варто вжити?

Технології, що використовуються при проведенні SWOT-аналізу (Рис. 12.4.):



Рис. 12.4. Технології SWOT-аналізу

2. *Модель конкурентних сил за Портером, «метод п'яти сил».*

Цей метод полягає у виділенні п'яти основних чинників, що впливають на бізнес, та їх аналітичному розгляді (Рис. 12.5.).

Вплив споживачів: чи мають споживачі достатній вибір, наскільки еластичним є попит на товар тощо?

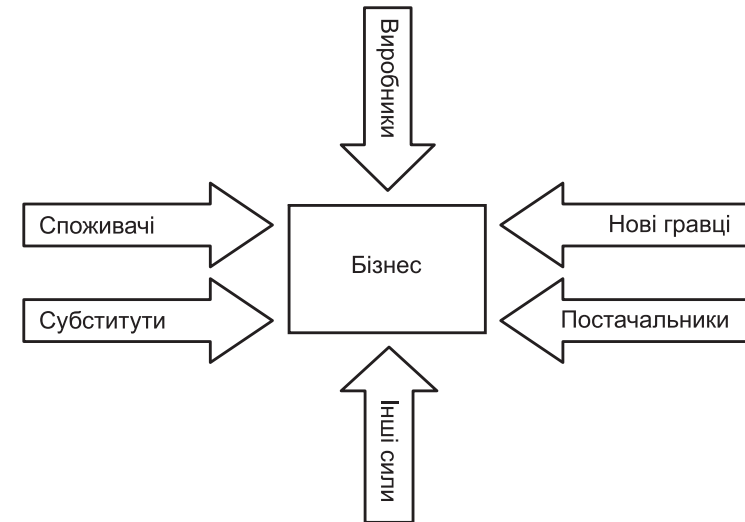


Рис. 12.5. Метод «П'ять сил» Портера

2. Вплив аналогічного продукту: чи існують або чи можуть бути випущеними на ринок аналогічні товари, яким, за інших рівних умов, споживачі віддадуть перевагу?

3. Вплив постачальників: чи достатньо сировини на ринку?

4. Вплив існуючих виробників: яким є стан компаній, що присутні на ринку у даний момент? Які методи конкуренції вони використовують? Чи існує сегмент доданої вартості, що дозволить більш успішно конкурувати з іншими?

5. Вплив нових учасників: яка ймовірність того, що на ринку з'являться нові гравці? Як вони будуть діяти?

6. Вплив інших зацікавлених осіб: який вплив чинить на галузь уряд та різні групи зацікавлених осіб? Чи є важливою продукція для країни, регіону?

3. *GAP-аналіз.*

Мета GAP-аналізу – виявити ті ринкові можливості, які можуть стати перевагами підприємства. Передбачаються такі методи проведення аналізу, як інтерв'ю або тестування.

У ході GAP-аналізу здійснюється порівняння поточного стану справ у бізнесі з можливими ідеальними параметрами у майбутньому,

також такий аналіз допомагає зрозуміти ті завдання, які варто поставити перед підприємством на даному етапі. Проміжок між бажаними та фактичними значеннями показників, у термінах GAP-аналізу, називається «розривом».

Всебічний розгляд таких розривів сприяє виявленню шляхів досягнення бажаного стану та може допомогти окреслити необхідні для цього кроки.

Головні етапи аналізу розривів (Рис. 12.6.):

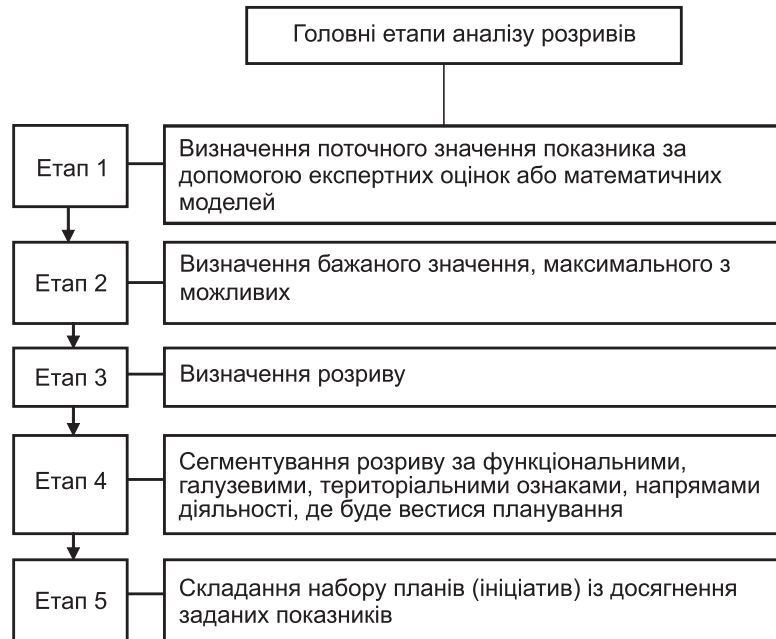


Рис. 12.6. Головні етапи аналізу розривів

4. STEP-аналіз.

Цей аналіз спрямований на виявлення позицій підприємства на ринку та перспектив подальшого ринкового просування. Акронім STEP розшифровується як сукупність Social (соціальних), Technological (технологічних), Economic (економічних), Political (політичних) факторів, що визначають зовнішнє середовище підприємства. На практиці такий вид аналізу застосовується для вивчення навколишнього середовища та доступних ресурсів (Табл. 12.3.).

Таблиця 12.3.

Зміст STEP-аналізу

Соціокультурні тенденції	Технологічні новації
Базові цінності Тенденції поведінки Імідж компанії та бренд Картина подій Споживчі уподобання Демографія Законодавство з соціального регулювання Структура видатків та доходів Зв'язки з громадськістю	Фінансування НДДКР Конкурентні технології Потенціал інновацій Проблеми інтелектуальної власності Зрілість технологій Виробнича ємність
Вплив економічної кон'юнктури	Політичний вплив
Загальна економічна ситуація Основні витрати (енергоносії, транспорт, сировина, комунікації) Рівень інфляції Тенденції економічного зростання/спаду Структура оподаткування Динаміка ставки рефінансування Специфіка попиту	Законодавство Регуляторні та наглядові органи та їх нормативні акти Торгівельна політика Фінансування, гранти та ініціативи Лобіювання Екологічні проблеми

Основним завданням методів аналізу, розглянутих вище, є ідентифікація можливостей і небезпек. З огляду оцінки загроз і можливостей, роль аналізу зовнішнього середовища у процесі оцінки фактичного стану підприємства та його стратегічних планів полягає, власне кажучи, у відповіді на три конкретних питання:

1. Якою є поточна ринкова позиція підприємства?
2. Якою, на думку вищого керівництва, повинна бути ринкова позиція підприємства у майбутньому?
3. Що повинно зробити керівництво, щоб ринкова позиція підприємства змінилась бажаним чином?

При аналізі загроз і можливостей, з якими зіштовхуються підприємства, насамперед, розглядають загальні фактори, що впливають на

майбутнє галузі. Це – економічні фактори, перспективи технологічного розвитку, демографічні та соціальні фактори, фактори, пов'язані з політикою, державним управлінням та законодавством, доступність сировинних ресурсів, стан конкуренції.

Для оцінки адекватності визначення стратегічних цілей підприємства та напрямів їх досягнення внутрішній аудитор може здійснювати *управлінське обстеження внутрішніх факторів підприємства*.

Мета такого аналітичного обстеження – визначення того, чи володіє підприємство внутрішніми можливостями скористатися зовнішніми можливостями, а також – виявлення слабких сторін, які можуть ускладнити використання можливостей і подолання зовнішніх небезпек. Управлінське обстеження являє собою послідовну оцінку функціональних зон підприємства, призначену для виявлення її стратегічно сильних і слабких сторін.

Обстеження зазвичай охоплює маркетинг, фінанси та облік, операції (виробництво), персонал, корпоративну культуру та імідж підприємства, хоча у конкретних випадках можуть виділятися й інші зони.

При обстеженні функції маркетингу заслуговує на увагу низка загальних сфер для аналізу та дослідження (Табл. 12.4).

Таблиця 12.4

Аналіз функцій маркетингу підприємства

Області аналізу	Характеристика об'єктів дослідження
1	2
Частка ринку та конкурентоздатність продукції	Бажана частка ринку у відсотках до його загальної ємності є істотною метою, що встановлюється та контролюється вищим керівництвом. Всупереч загальнопоширеній думці, щоб забезпечувати прибутковість немає необхідності контролювати ринок або навіть займати там переважне положення. Конкурентоздатність продукції повинна бути оцінена фактично. Вона може визначатися високою якістю, низькою ціною, особливими споживчими властивостями, престижем торговельної марки компанії, вдалим упакуванням, ефективною рекламою та іншими факторами.

Продовження табл. 12.4

1	2
Розмаїтість та якість продукції та послуг, що випускаються	Багато підприємств задовольняє продукт або обмежений асортимент товарів та послуг, у той час як інші активно впроваджують на ринок десятки та сотні моделей виробів. При встановленні короткострокових і довгострокових цілей вище керівництво повинно постійно контролювати та оцінювати асортимент пропонуваного споживачам виробів.
Ринкова статистика	Складну проблему для керівництва представляє контроль змін у складі та в інтересах споживачів.
Ринкові дослідження та розробки	Ще однією проблемою для керівництва є дослідження та розробка нових товарів і вивчення нових ринків. У конкурентному середовищі бізнесу необхідними є регулярне відстеження та аналіз нових товарів і послуг, що з'являються в конкурентів, а також – розробка нових кращих продуктів для підтримки необхідної конкурентоздатності.
Передпродажне та післяпродажне обслуговування клієнтів	Одним з найбільш слабких місць вітчизняних компаній є функція обслуговування. Ефективне та якісне обслуговування допомагає продати більше товарів, воно створює та зберігає лояльність клієнтів. Це доводить такий факт: багато які з авторитетних фірм встановлюють високі ціни, стабільно утримуючи ринкові позиції, завдяки чудовому обслуговуванню клієнтів.
Ефективний збут, реклама та просування товару	Агресивна, компетентна група менеджерів з продажів може виявитися найбільш коштовним надбанням підприємства. Аналогічним чином, творчо спрямована реклама та просування товару слугують гарним доповненням до асортименту виробів. Координація збуту, реклами та просування товару є важливою управлінською функцією.

Продовження табл. 12.4

1	2
Прибуток	Кращі товари або стимулювання збуту виявляться нічого не вартими, якщо у результаті відсутній прибуток. Постійний контроль за прибутком від різних товарів і послуг є важливим важелем управління. Для некомерційних організацій першочерговою метою є ефективність операцій, тобто зниження рівня витрат на одиницю наданих послуг.

Аналіз організації фінансової діяльності та обліку – другий напрям управлінського обстеження. Минула та теперішня фінансова діяльність підприємства, особливо з погляду уявлень власників або керівництва про те, якою вона повинна бути, вивчається для того щоб оцінити, наскільки добре йдуть фінансові справи підприємства. Один із способів зробити це полягає у застосуванні методу аналізу фінансових коефіцієнтів. Ці коефіцієнти дають певне уявлення про розширення діяльності, прибутковість, формування капіталу для розвитку компанії, управління використанням позикових коштів, про стан запасів, стан кредиторської та дебіторської заборгованості, ефективність використання активів підприємства тощо.

Такі способи аналізу є корисними для визначення доступності ресурсів для стратегічних заходів, а також – для визначення поточної ефективності використання активів підприємства. Аналіз також є придатним для оцінки поточної діяльності підприємства та його здатності протистояти конкурентному тиску та економічним спадам.

Корисним є дослідити підприємство з погляду перспективності капіталовкладень, тобто вкладень, цінність яких вимірюється можливою розрахунковою величиною загального доходу, як він вимірюється на фінансовому ринку. Цей дохід може бути будь-якою комбінацією потоку надходжень або доходів від зростання ринкової вартості активів протягом інвестиційного періоду або ж вимірюватися по-іншому, – базуючись на вартості компанії на фінансових ринках.

У процесі аналізу фінансової ситуації у центрі аналізу знаходиться звіт про прибутки, бухгалтерський баланс та аналіз грошового потоку, і використовуються фінансові коефіцієнти та інші аналітичні засоби. Творче завдання полягає у виході за межі стандартних коефіцієнтів, у

застосуванні фінансового аналізу для виявлення прихованих ресурсів і фінансово несталих сторін діяльності, а тоді вже – у розробці влучного плану викоринювання або/та використання недоліків.

Третій напрямок управлінського аналізу – оцінка виробництва, або, у широкому значенні, аналіз операцій підприємства у сфері його основної діяльності.

Аналіз ланцюжка створення цінності є одним з найбільш дієвих інструментів розбору механізму корисності та вартісного диференціювання, а також виявлення зв'язків між ними. Цей аналіз показує внесок кожного виду діяльності у вирішення основних завдань підприємства. Аналіз ланцюжка створення цінності підказує напрям зусиль у галузі, що дадуть змогу збільшити ступінь задоволення споживачів без надмірних витрат.

Для генерування інформації щодо конкурентних переваг підприємства проводиться порівняльний аналіз всього ланцюжка створення цінності з ланцюжками створення цінності конкурентів. За підсумками аналізу встановлюється можливість зниження витрат за допомогою відмови від видів діяльності, що не беруть участь у створенні цінності. Варто зазначити, що будь-який елемент ланцюжка створення цінності може обернутися джерелом конкурентної переваги.

У процесі аналізу виявляється, на які виробничі етапи припадає найбільша частка сумарних витрат. Зменшення витрат на основних етапах створення цінності означає створення вагомий конкурентної переваги незалежно від того, чи є воно спрямованим на зниження ціни чи перерозподіляє витрати на користь зміцнення іміджу. Головною метою аналізу ланцюжка створення цінності є необхідність зосередження зусиль на бізнес-процесах, що створюють вартість. При цьому слід роздивитися можливість та економічну доцільність передавання інших бізнес-процесів на аутсорсинг.

Аналіз сильних і слабких сторін підприємства у цій сфері:

- по-перше, забезпечує уявлення про поточне становище;
- по-друге, розкриває сфери, у яких можна провести основні поліпшення у роботі;
- по-третє, допомагає знайти шляхи для більш ефективної конкуренції.

У рамках цього напрямку аналізу розглядаються такі фактори, як виробничі потужності, трудові ресурси, якість, запаси, джерела постачання, дослідження та розробки (Табл. 12.5.).

Таблиця 12.5

Аналіз факторів впливу на діяльність підприємства

Фактори, що аналізуються	Характеристика факторів
1	2
Виробничі потужності	Виробничі потужності досліджуються з різних точок зору: зручність розташування відносно споживачів і постачальників; адекватність виробничих можливостей і випуску; ефективність виробництва; витрати та контроль; технологічні процеси, що використовуються та, нарешті, ступінь інтеграції операційного/виробничого процесу. Розробляється профіль ефективності виробництва товарів і послуг. Залежно від ситуації це може привести до значних стратегічних змін.
Трудові ресурси	Фаховість і гнучкість трудових ресурсів часто також може мати стратегічне значення. Крім того, велике значення мають якість і рівень використання робочої сили та стан трудових відносин
Якість	У багатьох галузях якість більше не є особливою рисою підприємства, але являє собою необхідну умову утримання належного ринкового місця. Тому ефективна система управління якістю – обов'язковий компонент конкурентноспроможного підприємства.
Запаси	Оскільки запаси можуть впливати на здатність компанії до стратегічної конкуренції, вивчається управління запасами, їх використання. Стан запасів може впливати на здатність компанії вчасно реагувати на вимоги основних споживачів. Успішне управління запасами та їх використання можуть також збільшити здатність компанії ефективно конкурувати у області цін або повністю взяти на себе постачання різноманітної продукції основним споживачам.
Джерела постачання	Оскільки у низці галузей на стратегічну позицію компанії потенційний вплив здійснюють джерела постачання, вони також вивчаються у процесі внутрішнього аудиту компанії. Наприклад, ситуація може змусити здійснювати закупівлі сировини

Продовження табл. 12.5

1	2
	та інших вхідних матеріалів у обмеженого кола постачальників. Ці постачальники, у свою чергу, обмежують можливості компанії щодо зміни джерел постачання та збереження конкурентної собівартості та цін. З іншого боку, сприятливі контракти постачання можуть сприяти формуванню конкурентної позиції підприємства.
Дослідження та розробки	У тих ситуаціях на конкурентному ринку, в яких дослідження та розробки є важливим чинником, вивчаються можливості цієї області. Такі дослідження можуть привести до новаторських стратегічних дій.

Будь-яке підприємство є зацікавленим у підвищенні ефективності бізнесу та роботи персоналу. Досягненню цих цілей багато у чому сприяє впровадження кількісно вимірних і надійних у оцінці показників. У сучасній практиці бізнесу застосовується технологія моніторингу за так званими ключовими показниками ефективності КРІ (Key performance indicators), які з фінансової точки зору являють собою систему певних фінансових коефіцієнтів (показників).

Основною перевагою системи, побудованої на базі ключових показників, є її універсальність. Система також є націленою й на підвищення зацікавленості персоналу у результатах діяльності компанії. При розробці КРІ враховують специфіку діяльності підприємства. Застосовувати ж КРІ можна як для оцінювання роботи всього підприємства, його окремих підрозділів, так і – для оцінювання роботи конкретних працівників. Крім того, система КРІ дозволяє зіставити однорідні процеси, які протікають у різних умовах, дає можливість порівняти показники за декількома підрозділами за визначений період.

Основна перевага систем КРІ полягає у тому, що процес прийняття рішень зводиться до аналізу даних, доступних у будь-який момент і представлених у заздалегідь затвердженому форматі.

Наведемо основну групу показників ефективності фінансової діяльності, застосовну у різних сферах економіки, залежно від того, які моменти є найбільш важливими для певних категорій завдань та дослідників, які коефіцієнти та співвідношення представляють для них інтерес. Показники можна представити у такий спосіб (Табл. 12.6.):

Інтереси різних учасників та особливості фінансового аналізу за КРІ

Менеджери	Власники	Позикодавці
1	2	3
Аналіз виробничої діяльності	Прибутковість	Ліквідність
<ul style="list-style-type: none"> - Коефіцієнт прибутковості продавців за валовим прибутком (Gross Margin) - Рівень рентабельності за чистим прибутком (Profit Margin) - Аналіз поточних операційних витрат (Operating Expense Analysis) - Аналіз вкладень (Contribution Analysis) - Операційний леверідж (Operating Leverage) - Порівняльний аналіз (Comparative Analysis) 	<ul style="list-style-type: none"> - Ставка прибутковості власного капіталу (Return on Total Net Worth) - Ставка прибутковості акціонерного капіталу (Return on Common Equity) - Прибуток на акцію (Earnings per Share) - Грошовий потік на акцію (Cash Flow per Share) - Підвищення ціни акції (Share Price Appreciation) - Загальний прибуток акціонера (Total Shareholder Return) - Аналіз інвестиційної вартості бізнесу для акціонера (Shareholder Value Analysis) 	<ul style="list-style-type: none"> - Коефіцієнт поточної ліквідності (Current Ratio) - Коефіцієнт негайної ліквідності (Acid Test) - Ліквідційна вартість фірми (Quick Sale Value) - Характеристика грошових потоків (Cash Flow Patterns)
Управління ресурсами	Розподіл прибутку	Фінансовий леверідж
<ul style="list-style-type: none"> - Оборотність активів (Assets Turnover) - Управління оборотним капіталом (Working Capital Management) - Оборотність товаро-матеріальних запасів (Inventory Turnover) 	<ul style="list-style-type: none"> - Дивіденди на акцію (Dividends per Share) - Поточна прибутковість (Dividend Yield) - Коефіцієнт виплати дивідендів (Payout/Retention of Earnings) - Коефіцієнт покриття дивідендів (Dividend Coverage) 	<ul style="list-style-type: none"> - Частка боргу у активах (Debt to Assets) - Частка боргу у капіталізації (Debt to Capitalization) - Співвідношення позикового та акціонерного капіталу (Debt to Equity)

Продовження табл. 12.6

1	2	3
<ul style="list-style-type: none"> - Характеристика дебіторської заборгованості (Accounts Receivable Patterns) - Характеристика кредиторської заборгованості (Accounts Payable Patterns) - Ефективність використання людських ресурсів (Human Resource Effectiveness) 	<ul style="list-style-type: none"> - Співвідношення дивідендів та активів (Dividends to Assets) 	<ul style="list-style-type: none"> - Компроміс між ризиком і винагородою (Risk/Reward Trade-off)
Прибутковість	Ринкові показники	Обслуговування боргу
<ul style="list-style-type: none"> - Ставка прибутковості активів (всіх або чистих) (Return on Total/Net Assets) - Ставка прибутковості за балансовим прибутком (Return before Interest and Taxes) - Ставка прибутковості на базі точної вартості (Return on Current Value Basis) - Обґрунтування інвестиційних проєктів (Investment Project economics) - Грошовий потік на інвестиції (Cash Flow Return on Investment) 	<ul style="list-style-type: none"> - Коефіцієнт ціна/прибуток на акцію (Price/Earnings Ratio) - Мультиплікатор грошових потоків (Cash Row Multiples) - Співвідношення ринкової та балансової вартості (Market to Book Value) - Відносні зміни цін (Relative Price Movements) 	<ul style="list-style-type: none"> - Коефіцієнт покриття процентних виплат (Interest Coverage) - Коефіцієнт покриття боргових зобов'язань (Burden Coverage) - Аналіз грошових потоків (Cash Flow Analysis)

Різноманіття показників, їх порівнянність дозволяють вибрати від двох до п'яти ключових показників для ефективного використання щодо обраного об'єкту. Наприклад, коефіцієнт прибутковості продажів за валовим прибутком може бути замінений або використовуватися паралельно з аналогічним показником – наприклад, коефіцієнтом прибутковості продажів за показником прибутку до оподаткування та сплати відсотків або – коефіцієнтом прибутковості продажів за прибутку після оподаткування та сплати відсотків тощо.

Тобто, варіативність та розмаїття інформації щодо економічного внеску складових бізнесу допомагає інвесторам та менеджерам спланувати саме ту комбінацію видів діяльності, що створить найбільшу економічну вартість. Тут потребується досягнення балансу між видами діяльності. Оцінка провадиться на підставі усіх економічних, а не тільки фінансових даних. Облік на основі діяльності (activity-based accounting) є джерелом збору інформації, важливої для цієї мети.

Посилення стратегічних підходів у менеджменті привело до поглиблення та комплексної систематизації моніторингу фінансово-господарської діяльності підприємства та розвитку парадигми оцінок ефективності її економіки (Табл. 12.7.).

Найпростіше розрахувати фінансові показники діяльності. На їх основі будуються бюджети підрозділів, і, у остаточному підсумку, розробляється довгострокова стратегія підприємства.

Простота розрахунків фінансових показників забезпечується прозорою формою подання фінансової або управлінської звітності. Всі необхідні дані містяться у балансі та звіті про фінансові результати. Керівництво може одержати інформацію за будь-який період настільки швидко, наскільки це дозволяє система обліку, що використовується. Такий строк є цілком прийнятним для вчасного здійснення управлінських впливів.

Цінність системи показників полягає у тому, що вона дає можливість виявити закономірності розвитку бізнесу в цілому або у окремих бізнес-процесах. Крім того, показники КРІ використовуються у короткостроковому та довгостроковому бюджетуванні. Адже бюджет за суттю є сукупністю фінансових показників, розроблених компанією для виконання заздалегідь намічених стратегічних і тактичних цілей. Причому, зазвичай головна мета – одержання прибутку, тієї самої ЕВІТ, у відповідності до якої оцінюється робота топ-менеджера. У цьому і полягає взаємозв'язок системи КРІ з бюджетуванням. Але однією тільки об'єднувальною функцією підтримки бюджету система

Таблиця 12.7
Розвиток парадигми визначення вартості та ефективності діяльності підприємства

Етап	1920-і роки	1970-і роки	1980-і роки	Кінець 20 – початок 21 століття
Основні фінансові інструменти	- Модель Дюпона (Du Pont Model); - Рентабельність інвестицій (ROI)	- Чистий прибуток на одну акцію (EPS); - Коефіцієнт співвідношення ціни акції та чистого прибутку (P/E)	- Коефіцієнт співвідношення ринкової та балансової вартості акцій (M/B); - Рентабельність акціонерного капіталу (ROE); - Рентабельність чистих активів (RONA); - Грошовий потік (Cash Flow)	- Економічна додана вартість (EVA); - Прибуток до виплати відсотків, податків і дивідендів (EBITDA); - Ринкова додана вартість (MVA); - Збалансована система показників (Balancer Scorecard – BSC); - Показник сукупної акціонерної прибутковості (TSR) - Грошовий потік віддачі на інвестиційний капітал (CFROI)

ключових показників не обмежується. Крім цього, КРІ виконують й інші функції, наприклад:

- дозволяють оцінити роботу кожного працівника або групи;
- мотивують персонал до роботи на результат;
- підвищують відповідальність кожного працівника;
- дають можливість розвивати та поліпшувати найбільш перспективні напрямки бізнесу;
- у доступній і наочній формі демонструють вплив того або іншого процесу на результат;
- надають зрозумілість кожному управлінському рішення.

При розробці системи КРІ варто враховувати певні вимоги, які відносяться до кожного з коефіцієнтів (Рис. 12.7.):

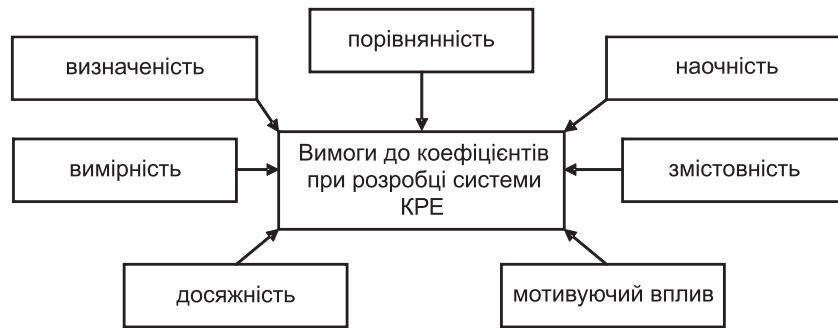


Рис. 12.7. Вимоги до коефіцієнтів при розробці системи КРІ

1. Кожен коефіцієнт повинен бути визначеним, для того щоб його зміг виміряти будь-який користувач, включаючи працівника.
2. Затверджені показники та нормативи повинні бути досяжними. Вони повинні з одного боку досягати поставлених цілей, а з іншого мати стимулюючий ефект.
3. Кожен працівник, діяльність якого оцінюється повинен відповідати за визначені для нього показники.
4. Показники повинні мати мотиваційний вплив та забезпечувати зростання ефективності персоналу.
5. Показники повинні бути порівнянними. Для оцінювання результатів необхідно, щоб показники можна було порівняти у схожих ситуаціях та в часі.
6. Динаміку зміни коефіцієнтів необхідно представляти наочно

(графічно), щоб на підставі результатів можна було робити висновки та приймати рішення.

7. Кожен показник повинен нести конкретний зміст і бути базою для аналізу.

Крім загальноприйнятих показників (як правило, фінансових), кожне підприємство може розробити ще й власні. Це пов'язане з тим, що існує різна специфіка бізнесу та різні цілі, які визначає власник. Так, бізнес що розвивається може оцінюватися за коефіцієнтом ЕВІТ. А підприємство, що вже пройшло період становлення, можна оцінити за рівнем валового прибутку (Gross profit), або, як варіант, за рівнем прибутковості (Gross Margin). При цьому, зрозуміло, аналізуються й інші «супутні» складові діяльності: адміністративні, загальні, маркетингові витрати тощо.

Наведемо найпоширеніші КРІ (Табл. 12.8.). Застосовані локально, вони можуть бути використаними для оцінки роботи того чи іншого керівника або підрозділу. Заповнивши подібну таблицю для кожного з розроблених показників, менеджер будь-якого рівня зможе знайти відповідь на питання про те, що ж він хоче поліпшити у своїй роботі або як використати вже наявні ресурси більш ефективно.

Отже, ціль застосування аналітичних процедур полягає у наданні допомоги аудитору щодо формування ним обґрунтованої та компетентної думки. Така попередня діагностика в аудиті, як і в інших галузях людської діяльності, має бути якомога простішою та дешевою, не втрачаючи своє точності та надійності.

Складність аналітичних процедур окупається ефективністю. Аналітичні процедури аудитор проводить протягом усього процесу аудиту, що дає можливість підвищити його якість і скоротити трудовитрати. На стадії планування аудиту аналітичні процедури дозволяють визначити особливості діяльності об'єкта перевірки, виявити нетипові або неправильно відображені факти, визначити ділянки підвищеного ризику, що вимагають додаткової уваги. У період досліджень вони можуть виконуватися у поєднанні з іншими аудиторськими процедурами.

Внутрішні аудитори також можуть здійснювати різноманітні типи аналітичних процедур та методів проведення аналізу як окремих аудиторських завдань.

На сучасному етапі становлення та розвитку системи внутрішнього контролю підприємства внутрішні аудитори часто використовують бенчмаркінг та пошук прикладів кращих практик для оптимізації контрольних процедур.

Таблиця 12.8
Приклади показників для оцінки результатів роботи

Показник	Що означає	Кого (що) оцінюють	Періодичність розрахунку	Для чого може бути використаний
1	2	3	4	5
ЕВІТ, прибуток що залишається після оподаткування, сплати відсотків і дивідендів	Прибуток, що залишається після сплати податків, на який впливають рівні доходів, витрат, інвестицій (амортизації)	Генеральний директор, директори філій, відповідальні за дохідну частину бюджету	Щомісяця, щокварталу, щорічно	Розрахунок бонусів, резерв самофінансування, одержання кредитів, оцінка рентабельності вкладень і т.п.
Gross Margin, рівень прибутковості (як правило, у відсотках)	Відношення валового прибутку до виручку (загального обсягу продажів)	Керівники відділів, напрямків бізнесу, що розвивають продукт або послугу	Щорічно, щомісяця, а також – до виду товару або технологічно завершеного процесу	Для оцінки перспектив розвитку продукту, впливу попиту на товар або послугу, впливу конкуренції
Turnover ratio, ротація кадрів	Відношення загального числа звільнених за період до середньоспискової чисельності працюючих за той же період	Директор з персоналу, керівники структурних підрозділів компанії, що мають окремих штатний розклад	Щомісяця, щокварталу щорічно	Для оцінки впливу плинності кадрів на результати бізнесу, прогнозування періодів активного пошуку персоналу, визначення лояльності кожної категорії працівників

Продовження табл. 12.8

1	2	3	4	5
Середній обсяг продажів	Обсяг продажів (у штуках, грошових одиницях), що приносить кожен продавець	Відділ продажів, менеджер з продажів	Щодня, щомісяця, щокварталу, щорічно	Планування дохідної частини бюджету підрозділу, вимірювання ефективності роботи кожної людини або відділу та, як наслідок, розподіл преміального фонду, виявлення сезонності
Співвідношення періодів оборотності дебіторської та кредиторської заборгованості (так само як і кожний з періодів окремими)	Відношення середнього строку оплати покупців до середнього терміну оплати постачальникам	Відділ по роботі з клієнтами, фінансовий відділ, комерційний відділ, відділ продажів	Щомісяця, щокварталу, щорічно	Планування грошових потоків і касових розливів, одержання кредитів, розрахунок відстрочування платежів за контрактами, встановлення розмірів знижок за передоплату, виявлення внутрішніх джерел фінансування

Бенчмаркінг – програмно-цільове управління інвестиційними, інноваційними та маркетинговими проектами на основі ринкової оцінки конкурентних позицій підприємства (продукції, витрат, технологій, всіх видів менеджменту, відносин із клієнтами тощо), запозичене з кращого світового досвіду у певній галузі та шляхів його освоєння та розвитку. Багато підприємств в усьому світі застосовують бенчмаркінг, використовуючи різні його форми, і розглядають еталонне зіставлення як інструмент удосконалення бізнесу та досягнення конкурентних переваг. На відміну від простого виявлення розходжень між підприємством і його конкурентами, яке не дає пояснень, як ці розходження перебороти та домогтися переваг у бізнесі, еталонне зіставлення діяльності економічної одиниці з діяльністю кращих підприємств відповідного ринку (галузі тощо) допомагає зрозуміти причини відхилень від окремих галузях господарювання та сприяє подоланню відставання від конкурентів. Виходячи з поставлених завдань, можна виділити два основних типи (види) бенчмаркінгу: порівняльний і процесний.

Порівняльний бенчмаркінг (performance/competitive benchmarking) – це залучення підприємства у процес вимірювання результатів, оцінки та порівняння показників його діяльності, рівня його розвитку. Інформація, зібрана у процесі порівняльного бенчмаркінгу, може використовуватися для визначення можливостей удосконалення та/або встановлення стратегічних цілей. Рівні розвитку підприємства розглядаються як контрольні значення (бенчмарки), за кращі ж приймаються показники, встановлені компаніями-лідерами галузі. Бенчмаркінг також може використовуватися у формі індексів (наприклад, американський та європейський індекси споживчої задоволеності). За такого підходу порівняльний бенчмаркінг є близьким за своєю суттю до конкурентного аналізу.

Процесний бенчмаркінг (process benchmarking) являє собою пошук підприємств, що мають кращі досягнення у визначеній сфері діяльності, для їхнього детального дослідження. Вивчення кращих показників складається з усвідомлення механізму функціонування процесу, який цікавить аудиторів, порівняння його показників з результатами аналогічного процесу свого підприємства. Дослідження звичайно проводиться на підставі взаємної згоди сторін, що регулюється бенчмаркінговим кодексом поведінки (у Європі це «The European Benchmarking Code of Conduct», розроблений Європейським фондом управління якістю – EFQM). Знання, які одержуються у процесі еталонного зіставлення, адаптуються та впроваджуються у

власні процеси підприємства. Процесний бенчмаркінг – це глибоке функціональне дослідження діяльності як свого підприємства, так і підприємства-партнера.

У процесному бенчмаркінгу можна виділити два напрямки:

- 1) пошук кращих господарських рішень (best practice), цей напрямок характеризується детальним вивченням етапів комерційної практики, які цікавлять дослідників, діяльності підприємства-партнера, яке має аналогічну структуру процесу.
- 2) вивчення чинників, що сприяють поліпшенню визначених бізнес-процесів, тобто факторів здійснення (enablers) – це методи, стратегії, підходи, інструменти, що підвищують показники діяльності підприємства, його конкурентноспроможність.

Комплексне використання порівняльного та процесного підходів до проведення еталонного зіставлення найбільш ефективно реалізує потенціал бенчмаркінгу, як інструменту підвищення конкурентноспроможності підприємства. Причому порівняльний бенчмаркінг виступає у ролі початкового (вступного) етапу процесного бенчмаркінгу. Вимірювання показників підприємства та конкурентів дозволяє визначити напрямки, що вимагають першочергових поліпшень, сфер бізнесу, які найбільш серйозно відстають від ринкових нормативів. Отримана інформація виступає як вхідна для процесного бенчмаркінгу. Систематизація даних відповідно до процесів підприємства та приведення їх до загального знаменника з еталонною компанією, дозволяє оцінити можливість впровадження аналогічних процесів у діяльність власного підприємства, визначити обмеження щодо реалізації такого проекту, налагодити процес реформування та забезпечити його ефективне виконання.

Таким чином, активне залучення стороннього досвіду дозволяє аудиторам провести ефективний аналіз існуючої системи внутрішнього контролю підприємства з метою прискорення прогресивного розвитку, скоротити витрати, поліпшити управління ризиками, підвищити прибуток та оптимізувати динаміку грошових потоків, позитивно вплинути на вибір стратегії діяльності.

При проведенні внутрішнього аудиту системи управління ризиками для ідентифікації ризиків та визначення їх впливу внутрішні аудитори можуть використовувати діаграму Ісикави. Діаграма Ісикави (діаграма причин і факторів) – схема, що показує відносини між ризиком та факторами, які на нього впливають.

При побудові діаграми Ісикави потрібно вибрати один показник ризику або один з наслідків, які необхідно проконтролювати, і помістити його праворуч наприкінці горизонтальної осі. Основні групи причин, що позначаються стрілками впливу, розміщуються у вигляді риб'ячого кістяка, дрібніші (вторинні) причини стрілками вказують на основну причину, тобто зображені чинники вістрям прилягають до об'єкта або до більших первинних стрілок, позначаючи фактори, які впливають на об'єкт аналізу.

Таким чином, до кожної первинної стрілки необхідно підвести стрілки другого порядку, до яких, у свою чергу, підводять стрілки третього порядку і так далі, доти, поки на діаграму не будуть нанесені всі чинники, що спричиняють помітний вплив на об'єкт аналізу у конкретній ситуації. Кожна зі стрілок, нанесених на схему, повинна являти собою, залежно від її положення, або причину, або наслідок: попередня стрілка стосовно наступної завжди виступає як причина, а наступна як наслідок.

Після побудови діаграми до кожної гілки факторів долучаються конкретні причини, які можна проконтролювати та прийняти заходи щодо їх усунення. Принцип побудови схеми Ісикави показано на рис. 12.8.

При розгляді схеми на рівні первинних стрілок-факторів, у багатьох реальних ситуаціях можна скористатися запропонованим самим Ісикавою правилом «шести М» (правило є розширеним). Воно полягає у тому, що в загальному випадку існують наступні шість можливих причин тих або інших ризиків: матеріал (material), устаткування (machine), вимір (measurement), метод (method), люди (man), менеджмент (management).

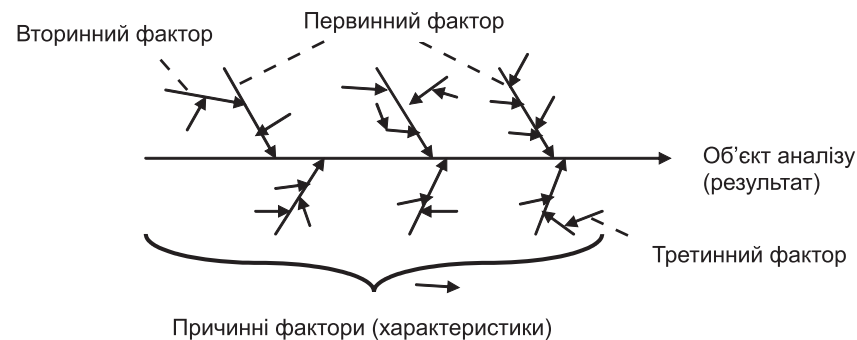


Рис. 12.8. Принцип побудови діаграми Ісикави

Усі ці слова англійською починаються з букви «М», звідки й пішла назва цього правила. Зрозуміло, що ризик можуть спричинити й інші фактори, які більш точно позначатимуть об'єкт аналізу. Головне у процесі ідентифікації ризиків за допомогою діаграми – забезпечити правильну співвідпорядкованість і взаємозалежність факторів, а також чітке оформлення схеми, щоб вона добре демонструвалась і легко читалася. Тому, незалежно від кожного фактора, його найменування завжди розташовують у горизонтальному положенні, паралельно центральній осі.

При побудові діаграми причин і результатів причини краще поєднувати, розглядаючи їх у послідовності: від «дрібних кісток» до «середніх», і від «середніх» до «великих». За допомогою схеми Ісикави можна не тільки визначити склад і взаємозалежність факторів, що впливають на об'єкт аналізу, але й виявити відносну їх значимість. Після завершення побудови діаграми наступний крок – розподіл факторів за ступенем їх важливості. Необов'язково, що усі фактори, включені в діаграму, будуть впливати на показник ризику.

При складанні причинно-наслідкової діаграми останньою стрілкою серед причин обов'язково варто позначити «інші», тому що завжди можуть залишитися невраховані фактори.

Необхідно на кожен ідентифікований ризик будувати свою діаграму причин і результатів. Спроба включити все в одну діаграму призведе до того, що вона виявиться надто великою, складною і практично марною, здатною лише ускладнити процес прийняття рішень.

Діаграма ризиків і результатів повинна постійно вдосконалюватися у процесі роботи з нею.

Схема Ісикави може виступати основою для складання плану взаємопов'язаних заходів, що забезпечують комплексне вирішення аналізованого завдання.

Таким чином, внутрішні аудитори в своїй практичній діяльності використовують безліч методів та прийомів для одержання необхідної інформації з метою висловлення думки відносно об'єкта аудиторського завдання.

Приклади.

Приклад 1. Внутрішні аудитори фінансової установи оцінюють інвестиційну й кредитну діяльність установи. Протягом останнього року в установі прийняті нова політика й процедури з моніторингу інвестицій і кредитного портфеля. Внутрішні

аудитори знають, що установа інвестувала кошти в нові види фінансових інструментів протягом року й брала активну участь у використанні фінансових деривативів для відповідного хеджування ризиків. Комітет з аудиту виражає стурбованість, що фінансова установа приймає на себе кредити з високим ступенем ризику, переслідуючи мету одержання короткострокового прибутку. Внутрішні аудитори приймають завдання по оцінці ризиків проведення операцій з інвестування та кредитування. Як методи аудитори можуть застосовувати:

- Підготовку аналітичного огляду за величиною процентного доходу, вираженого у відсотковому відношенні від величини портфеля інвестицій у порівнянні із групою фінансових установ того ж рівня.
- Проведення випадкової вибірки кредитів, виданих у цей період, і порівняння рівня ризикованості кредитів з такою же випадковою вибіркою кредитів, виданих 2 роки тому.
- Проведення аналізу доходів за останні 5 років за методом багатобічної регресії тимчасових рядів, включаючи такі фактори, як процентна ставка країни, розмір кредитного портфеля й сума в доларах нових кредитів кожного року.

Приклад 2. Компанія зберігає дані про виробництво в комп'ютерах, які об'єднані локальною мережею, і використовує інформацію для здійснення автоматичних покупок через електронну систему обміну даними. Товари закуповуються в затверджених постачальників на підставі виробничих планів на наступний місяць і на підставі затвердженого плану потреб у матеріалах, у якому зазначені частини, необхідні для виробництва кожної одиниці. Виробнича лінія була кілька разів зупинена, тому що потрібні деталі виробництва були відсутні. Які аудиторські процедури можуть визначити причину недостачі необхідних деталей?

- a. Визначити, чи є засоби управління доступом к інформації достатніми для обмеження введення неправильних даних з виробничої бази даних.
- b. Використати універсальне аудиторське програмне забезпечення для складання повного списку відсутніх деталей, що привело до кожної зупинки виробництва й проаналізувати цю інформацію.
- c. Здійснити випадкову вибірку деталей на наявність, відповідно

- до комп'ютерних баз даних і зрівняти з фактичними деталями в наявності.
- d. Здійснити випадкову вибірку виробничої інформації для обраних днів, відстежити введення у виробничу базу, підтримувану локальною мережею.

Тести для самоперевірки.

1. Під час аудиторського завдання, внутрішній аудитор повинен взяти до уваги такі фактори при визначенні ступеня, до якого аналітичні процедури повинні використовуватися під час аудиторського завдання:

- A) адекватність системи внутрішнього контролю;
- B) значимість досліджуваної області;
- B) точність, з якої можуть бути використані результати аналітичних аудиторських процедур;
- Г) всі відповіді вірні.

2. Що з нижченаведеного є найкращим критерієм продуктивності для оцінки роботи декількох відділів у великому роздрібному магазині?

- A) число клієнтів, що обслуговують одним працівником у день;
- B) прибуток на квадратний метр;
- B) число одиниць, проданих у відділі в день;
- Г) середнє число одиниць, наявних у запасі, на місяць для відділу.

3. Компанія, що має багато філій-магазинів, вирішила визначити ефективність одного з її магазинів з метою аналізу точності й надійності фінансової звітності філії-магазину. Що з нижченаведеного є найбільш імовірним критерієм, що буде включений у програму оцінки ефективності?

- A) велика кількість постачальників;
- B) більша сума списаних безнадійних боргів;
- B) сильна плінність кадрів;
- Г) високий рівень участі працівників у визначенні бюджету.

4. Керівник виробничої лінії має повноваження замовляти й одержувати запасні частини для всього устаткування, що вимагає періодичної перевірки. Внутрішній аудитор одержав анонімне повідомлення про те, що керівник замовив набагато більше за-

пасних частин ніж потрібно, у члена родини, що займається поставкою запасних частин. Непотрібні частини не були доставлені. Замість цього, керівник обробив документи про одержання й відніс витрати на рахунки обслуговування устаткування. Оплата за непоставлені запасні частини була відправлена постачальникові, і гроші були розділені між керівником і членом родини.

Який з нижче вказаних тестів найкраще допоможе аудиторів при рішенні питання про подальше розслідування цього анонімного повідомлення?

- А) порівняння витрат на технічне обслуговування за поточний квартал з діяльністю в попередні періоди;
- Б) перевірка наявних запасів запасних частин на наявність й оцінку;
- В) аналіз витрат на запасні частини, віднесених на технічне обслуговування, з метою перевірки обґрунтованості числа заміненних предметів;
- Г) використання системи обліку товарно-матеріальних запасів компанії для зіставлення необхідної кількості з отриманою кількістю.

5. Яке твердження найкраще пояснює різницю між цілями й методами аудиту?

- А) цілі окреслюють загальні завдання аудиту; методи визначають конкретну роботу з аудиту;
- Б) цілі є унікальними для кожного аудиторського завдання; методи є загально застосовними;
- В) цілі це констатація загалом того, що передбачається виконати за аудиторським завданням; методи є засобами досягнення цілей аудиторського завдання;
- Г) цілі й методи власне кажучи те саме.

6. Що з нижчепереліченого є прикладом критерію ефективності?

- А) коефіцієнт прогулів;
- Б) мета стати провідним виробником;
- В) кількість страхових вимог, оброблюваних в день;
- Г) коефіцієнт скарг клієнтів.

Відповіді: 1Г, 2Б, 3Б, 4В, 5 В, 6В.

Розділ 12.2. Оцінка ефективності внутрішнього аудиту

Словник.

Оцінка – спосіб встановлення значимості чого-небудь для суб'єкта який діє і пізнає.

Ефективність – здатність виконувати роботу і досягати необхідного або бажаного результату з найменшою витратою часу і зусиль.

Якість – сукупність суттєвих ознак, особливостей і властивостей, які відрізняють один предмет чи явище від інших і надають йому визначеності. Якість предмета або явища, як правило, не зводиться до окремих його властивостей. Воно пов'язане з предметом як цілим, охоплює його повністю і невіддільне від нього.

Проблема якості внутрішнього аудиту є актуальною для підвищення надійності результатів внутрішнього аудиту. Якісною визнається аудиторська послуга, яку надають внутрішні аудитори з дотриманням професійних стандартів внутрішнього аудиту, законодавчих і нормативних вимог, що регулюють діяльність внутрішніх аудиторів, та яка задовольняє потреби користувачів.

Метою контролю якості аудиту є забезпечення відповідності діяльності внутрішніх аудиторів встановленим критеріям якості. *Під системою контролю якості внутрішнього аудиту* розуміють сукупність політик і процедур, що застосовуються для визначення відповідності діяльності внутрішніх аудиторів встановленим критеріям якості. *Політика контролю якості* – це формалізована сукупність принципів, методів і правил, що застосовуються службою внутрішнього аудиту при здійсненні контролю якості аудиторських послуг. *Процедури контролю якості* – це заходи та дії, що їх здійснює служба внутрішнього аудиту для провадження політики контролю якості та моніторингу відповідності системи контролю якості нормативним вимогам.

Проблеми контролю якості аудиту є актуальною темою, варто розрізняти стратегічні та тактичні аспекти загального контролю якості внутрішнього аудиту (Рис. 12.9).

Політика та процедури контролю якості встановлює служба



Рис. 12.9. Аспекти загального контролю якості внутрішнього аудиту

внутрішнього аудиту з огляду на те, що якість – це головне при наданні аудиторських послуг. Відповідальність за розробку, організацію, впровадження та підтримання ефективного функціонування системи контролю якості внутрішнього аудиту несе керівник служби. Керівник служби внутрішнього аудиту зобов'язаний розробити та впровадити у практику систему контролю якості, яка б забезпечувала обґрунтовану впевненість у тому, що персонал служби, а також – сам керівник, діють відповідно до Міжнародних професійних стандартів внутрішнього аудиту, Кодексу професійної етики та законодавчих і нормативних вимог, які регулюють діяльність внутрішніх аудиторів, а висновки (звіти), що надаються службою, відповідають умовам аудиторських завдань.

Характер і зміст політик та процедур, що їх розробляють КСВА, залежать від факторів, що їх узагальнено на рисунку 12.10:

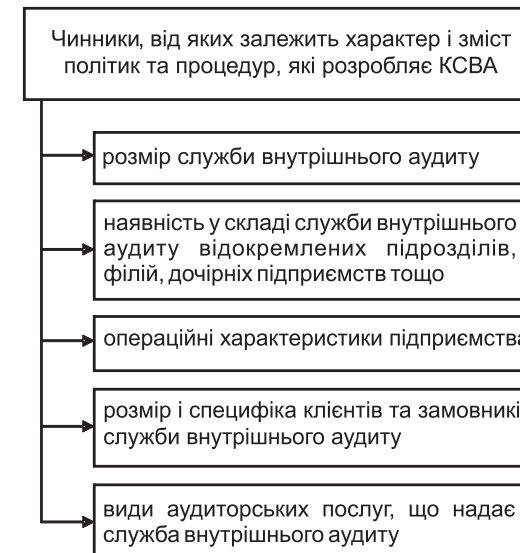


Рис. 12.10. Фактори впливу на політику та процедури системи контролю якості

Політика та процедури контролю якості СВА мають бути викладені письмово у формі відповідного документа та зафіксовані на паперових або електронних носіях з дотриманням вимог до аудиторської документації згідно з професійними стандартами внутрішнього аудиту, наприклад у вигляді:

- положення з контролю якості;
- посібника з контролю якості;
- збірки внутрішніх стандартів та/або окремих положень служби внутрішнього аудиту.

Наведений документ має бути затверджений наказом (розпорядженням) керівника підприємства. Персонал служби внутрішнього аудиту має бути ознайомлений з політикою та процедурами контролю якості, що застосовуються, та розуміти їх. Факт ознайомлення персоналу має бути належним чином задокументований. Для досягнення бездоганного розуміння з боку персоналу керівник СВА є зобов'язаним запровадити постійний процес навчання і роз'яснення політики та

процедур контролю якості, здійснювати заходи заохочування персоналу та особисто демонструвати відповідність своєї фахової діяльності до таких політики та процедур.

Система контролю якості роботи внутрішніх аудиторів ґрунтується на стандартних процедурах і політиках, а також на професійній думці керівника служби та керівника аудиторського завдання конкретного об'єкта, якому доручено виконувати таке завдання та керувати персоналом, зайнятим у його виконанні. Система контролю якості включає (Рис. 12.11.):

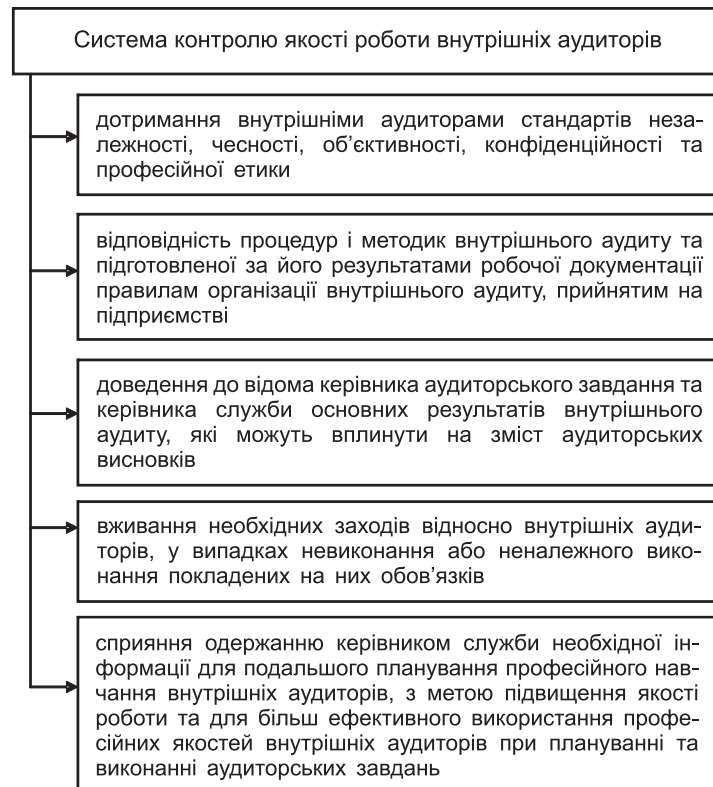


Рис. 12.11. Складові частини системи контролю якості

Для того, щоб акціонери підприємства, а також вищий менеджмент, комітет з аудиту та зовнішні аудитори почували себе впевнено, отримуючи послуги внутрішнього аудиту, керівник служби розробляє

програму внутрішніх і зовнішніх оцінок якості роботи внутрішнього аудиту. Програма обов'язково включає оцінки:

- відповідності роботи служби внутрішнього аудиту професійним стандартам внутрішнього аудиту та кодексу етики, включаючи своєчасність проведення коригувальних дій з усунення суттєвих випадків невідповідності;
- адекватності положення про службу внутрішнього аудиту цілям, завданням, політиці та процедурам служби та підприємства в цілому;
- внеску служби внутрішнього аудиту в упорядкування бізнесу: в управління підприємством та ризиками, в покращання процесів контролю тощо;
- відповідності методів, що застосовує служба внутрішнього аудиту, законам, регуляторним, державним або галузевим стандартам, іншим нормативним документам;
- ефективності та постійності роботи з підвищення якості аудиту та впровадження його передової практики.

Програма включає (табл. 12.9):

Висновок щодо оцінки компетентності зовнішніх експертів ґрунтується на фаховому судженні, яке враховує професійний досвід у області внутрішнього аудиту та підтверджену професійну кваліфікацію осіб, обраних для проведення перевірки. Оцінка кваліфікації визначає компетентність оцінюваних фахівців з урахуванням розміру і складності підприємства, що перевіряється, а також знань експертів про конкретний виробничий сектор, галузь або їх технічні, технологічні знання. Незалежність експерта або групи експертів припускає принципову відсутність фактичного або можливого конфлікту інтересів. Незалежні експерти не можуть бути працівниками або перебувати під контролем підприємства, функцію внутрішнього аудиту якого вони перевіряють.

Якщо оцінка проводиться зовнішньою стороною, головна користь такої роботи полягає у тому, що аналіз носить незалежний і неупереджений характер. Зрозуміло, ця перевага досягається за рахунок більш високих витрат на проведення зовнішньої оцінки (у порівнянні з витратами на внутрішню оцінку). Проте, зовнішня оцінка навряд чи зможе повною мірою врахувати всі фактори, що впливають на співвідношення витрат і вигід при аналізі прибутковості та корисності служби внутрішнього аудиту та синергетичного ефекту від її наявності. Таке обмеження є пов'язаним з тим, що певна фінансова та інша інформа-

Програма внутрішніх і зовнішніх оцінок якості внутрішнього аудиту

Внутрішні оцінки		Зовнішні оцінки	
1		2	
Оцінювання здійснюється на підрунті аналітичної роботи – постійного та періодичного аналізу діяльності СВА			
<i>Постійний аналіз</i>	<i>Періодичний аналіз</i>	<i>Кваліфікований незалежний зовнішній експерт або група експертів –</i>	
Складається з висновків та наступних дій, необхідних для реалізації необхідного поліпшення.	Проводиться з метою визначення відповідності діяльності СВА положенню про аудиторську службу, стандартам, кодексу професійної етики, а також з метою дослідження загальної ефективності та дієвості СВА у процесі задоволення запитів і потреб груп користувачів.	Це люди, що є компетентними у питаннях професійної практики внутрішнього аудиту та зовнішньої оцінки діяльності СВА	
Здійснюється за допомогою: - наглядю за роботою внутрішнього аудиту в	Періодичний аналіз може: - включати додаткові інтерв'ю та опитування серед представників груп мовників та користувачів;	У ході зовнішньої оцінки провідний її фахівець звичайно приділяє основну увагу наступним аспектам:	

Продовження табл. 12.9

Внутрішні оцінки		Зовнішні оцінки	
1		2	
ході виконання ним аудиторського завдання; - аналізу контрольного списку заходів та аналогічних інструментів контролю виконання процедур, які були запропоновані внутрішніми аудиторами; - зворотного зв'язку від споживачів аудиторських послуг, представників власників та зацікавлених сторін; - аналізу основних кількісних показників операційної діяльності СВА; - вивчення проектних бюджетів, даних обліку і контролю робочого часу та виконання аудиторських планів, рівнів відшкодування виробничих витрат тощо.	- здійснюватися самими працівниками служби внутрішнього аудиту підприємства (внутрішня оцінка); - здійснюватися керівником СВА або іншими професіоналами у сфері аудиту, які на момент проведення аналізу є працівниками будь-якого підрозділу підприємства; - являти собою синтез внутрішньої оцінки та підготовки внутрішніми аудиторами матеріалів для наступного аналізу керівника СВА або іншими професіоналами у сфері аудиту; - включати бенчмаркінг поточної діяльності внутрішнього аудиту та її основних результатів, у якості зразків для порівняння з прикладами передової практики професії внутрішнього аудитора.	- адекватність діяльності СВА прийнятому на підприємстві положенню про службу внутрішнього аудиту та відповідним професійним стандартам; - цілі, завдання, політика та процедури, прийняті у практиці внутрішнього аудиту підприємства; - робочі програми та методи, що використовуються службою внутрішнього аудиту; - навички та персональні результати працівників служби внутрішнього аудиту; - внесок служби внутрішнього аудиту у поліпшення систем управління ризиками, корпоративного управління та внутрішнього контролю підприємства.	

ція, необхідна для забезпечення повноти висновків, може виявитися конфіденційною, недоступною зовнішнім оцінювачам. З огляду на рівень витрат, рішення щодо необхідності зовнішньої оцінки повинно прийматися керівником служби внутрішнього аудиту.

На завершення проведення оцінки зовнішній експерт повинен підготувати офіційний письмовий звіт, який має містити висновки про ступінь відповідності організації діяльності служби внутрішнього аудиту діючим стандартам, а також, якщо буде потреба, надати рекомендації з удосконалення процесів і процедур.

Керівник служби внутрішнього аудиту зобов'язаний поінформувати вище керівництво та наглядову раду про результати виконання програми гарантії та підвищення якості.

Форма, зміст і частота інформування про результати виконання програми гарантії та підвищення якості встановлюється у ході обговорень з вищим керівництвом і наглядовою радою, з урахуванням обов'язків служби внутрішнього аудиту та керівника служби внутрішнього аудиту, описаних у положенні про службу внутрішнього аудиту. Для того щоб продемонструвати відповідність діяльності служби внутрішнього аудиту визначенню внутрішнього аудиту, стандартам та засвідчити дотримання кодексу етики, результати зовнішніх і періодичних внутрішніх оцінок повідомляються по завершенню таких оцінок. Результати ж безперервного моніторингу повідомляються принаймні щорічно.

Оцінка відповідності політики та процедур контролю якості (моніторинг) здійснюється з метою отримання обґрунтованої впевненості, що політика і процедури служби внутрішнього аудиту щодо системи контролю якості є відповідними, адекватними, працюють ефективно та додержуються на практиці. Моніторинг має включати постійний розгляд та оцінку системи контролю якості, а також періодичну перевірку окремих завершених завдань.

Підтримка високої якості аудиту гарантує підприємству одержання максимальної користі від своєї служби аудиту. Відповідальність за процес моніторингу повинен нести керівник служби внутрішнього аудиту. Контроль за якістю можна здійснювати через:

- 1) керівництво служби аудиту;
- 2) групи однакових за посадовим рівнем співробітників всередині аудиторської служби;
- 3) зовнішній аудит.

Керівник Служби повинен забезпечувати щоквартальний конт-

роль якості роботи внутрішніх аудиторів щодо застосування професійних стандартів (Таб. 12.10.).

Також рекомендується здійснювати моніторинг системи контролю якості та ефективності діяльності служби.

Метою моніторингу відповідності політики та процедур контролю якості є забезпечення оцінки:

- а) дотримання внутрішніми аудиторами професійних стандартів, законодавчих і нормативних вимог;
- б) того, чи вірно розробленою та ефективно впровадженою є система контролю якості аудиторських послуг;
- у) правильності застосування політик та процедур контролю якості персоналом СВА.

Здійснюючи моніторинг системи контролю якості, уповноважена особа, у першу чергу, оцінює затверджену керівництвом внутрішню систему контролю якості, її відповідність прийнятим нормативним документам, що регламентують діяльність внутрішніх аудиторів.

Варто враховувати, що наявність затвердженої керівництвом системи контролю якості не дає повної гарантії того, що СВА дійсно здійснює аудиторські послуги на найвищому рівні якості, тому уповноважена особа повинна вибірково ознайомитися з результатами проведення конкретних перевірок з метою одержання підтвердження дієвості внутрішніх процедур контролю.

Завданням моніторингу є розробка необхідних процедур, спрямованих на тестування функціонуючої системи контролю якості для забезпечення впевненості у високому рівні якості та надійності контролю. Порядок визначення цілей, періодичності та термінів проведення заходів у ході виконання процедур моніторингу подано на рис. 12.12.

Цілі процедур моніторингу надійності якості, полягають у тому, щоб пересвідчитись у такому (Рис. 12.13).

Розробка програми моніторингу контролю якості. Програма моніторингу контролю якості включає:

- перевірку дотримання нормативних вимог і умов;
- перевірку наявності розроблених і прийнятих корпоративних стандартів;
- оцінку системи підбору кадрів і програми підвищення кваліфікації працівників;
- дослідження корпоративних систем контролю якості та висловлення думки про її ефективність;

Таблиця 12.10

Питання оцінки якості застосування професійних стандартів

Стандарти планування	Стандарти виконання	Стандарти завершальної стадії
<ul style="list-style-type: none"> – яким є рівень якості аудиторських документів та висновків; – чи анутував керівник аудиторської перевірки плани завдання, щоб виділити області, що вимагають спеціальної уваги; – чи ставилися перевіряльниками питання про найбільш важливі зміни у робочому процесі або про недавні труднощі; – чи існує свідчення того, що питання, виділені у ході попередньої аудиторської перевірки, були поставлені на перший план поточної перевірки. 	<ul style="list-style-type: none"> – чи досягнуто цілей аудиторської перевірки; – наскільки вагомим є інформація, чи підтримує вона зроблені висновки; – чи всі завдання у рамках аудиторської перевірки були виконані; – чи оцінювали аудиторів стан контрольних механізмів в цілому по кожній області, що перевіряється; – чи були своєчасно спрямованими первинні результати аудиторської перевірки, що проводиться; – чи своєчасно була отримана відповідь від об'єкту, що перевіряється; – чи була ця відповідь адекватною. 	<ul style="list-style-type: none"> – чи було озайомлене керівництвом служби аудиту з робочими документами до того, як був випущений офіційний звіт; – чи всі важливі питання, відбиті у первинних документах, включено до звіту; – чи всі важливі питання були відбиті у первинних документах звіту; – чи за прийнятний час був підготовлений звіт; – якщо звіт припускає одержання відповіді, то чи одержав хто-небудь зі співробітників завдання контролювати його надходження; – чи було проведено аудиторську перевірку у рамках виділених на неї коштів; – чи чітко є визначеними питання для контролю при проведенні наступної аудиторської перевірки; – якою є якість виконання аудиторських документів.

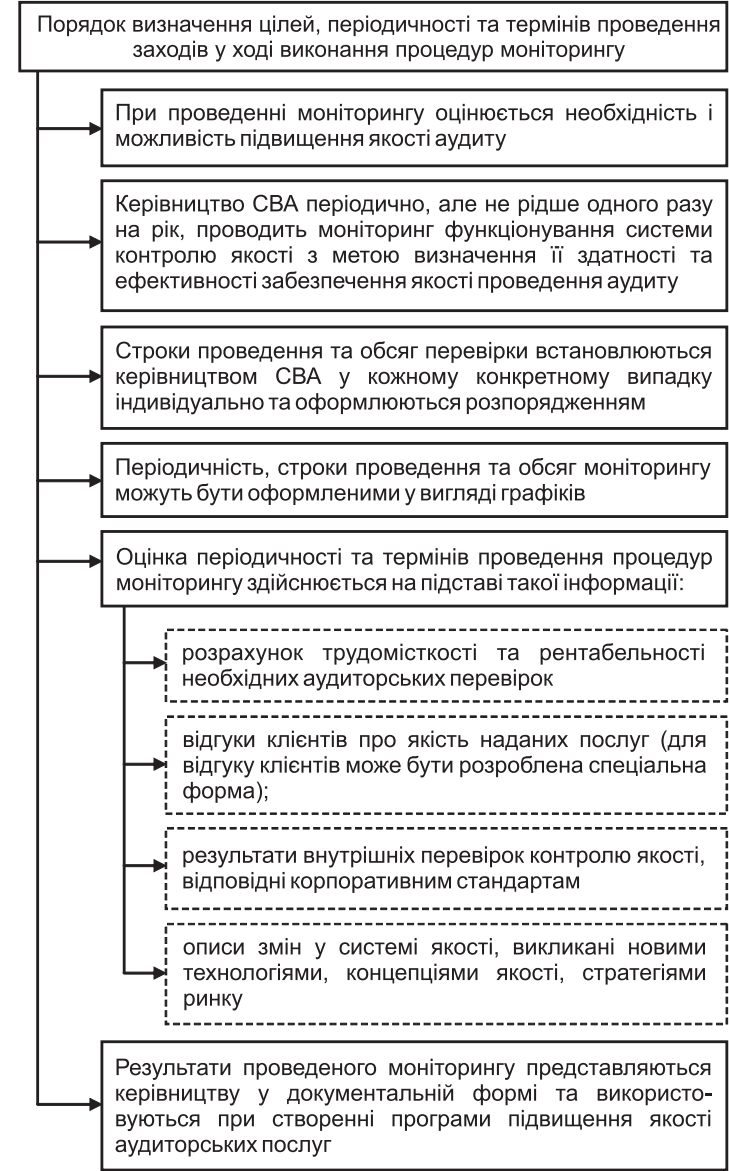


Рис. 12.12. Порядок визначення цілей, періодичності та термінів проведення заходів у ході виконання процедур моніторингу

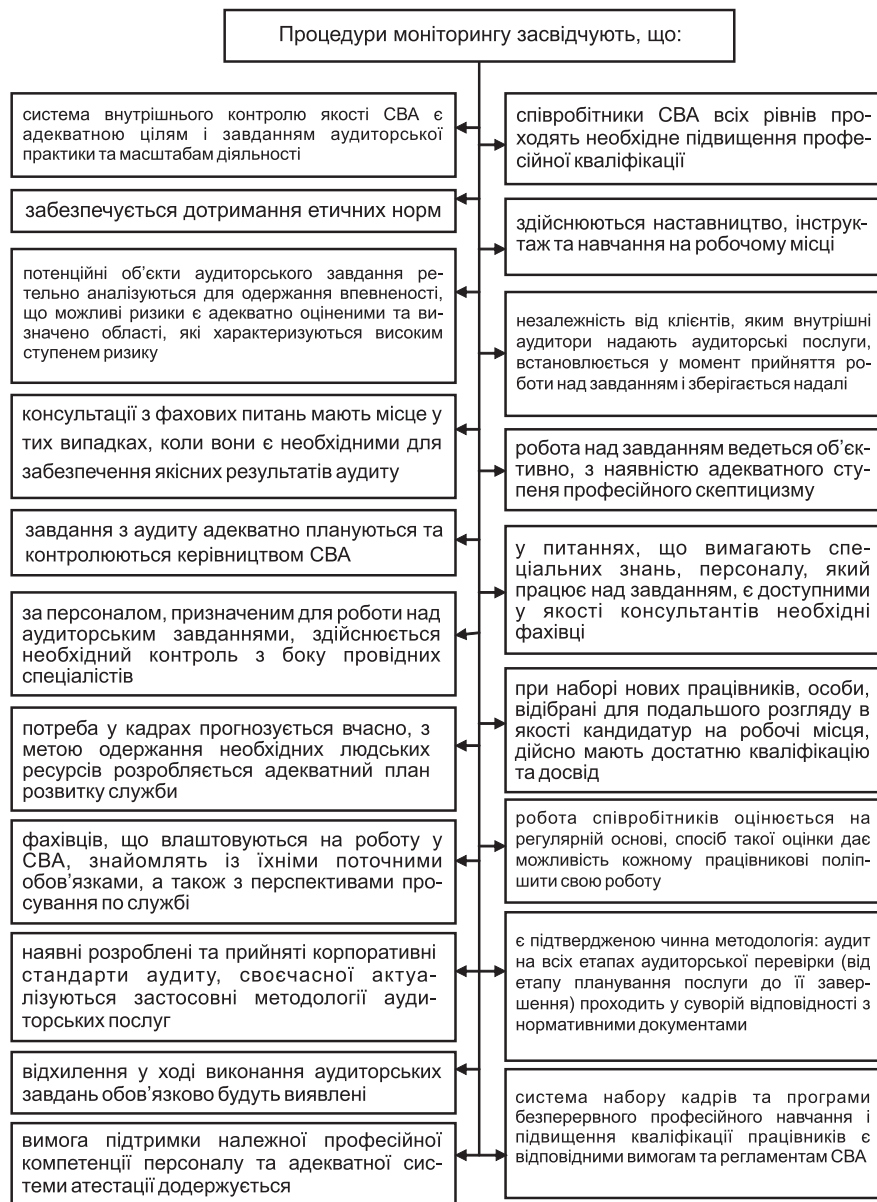


Рис. 12.13. Ознаки ефективності процедур моніторингу

- оцінку практичного здійснення всіх етапів аудиторської перевірки (від прийняття завдання до завершення аудиту та надання аудиторського висновку при правильному та повному оформленні робочої документації відповідно до нормативних документів аудиту);
- оцінку інших факторів, що забезпечують необхідний рівень якості діяльності СВА і виконуваних завдань з аудиту.

Службою внутрішнього аудиту можуть застосовуватися конкретні процедури моніторингу щодо рівня ефективності прийнятих процедур внутрішнього контролю якості. Приблизний алгоритм такого моніторингу наведено на рисунку 12.14.

Моніторинг контролю якості окремих аудиторських завдань

Перевірки окремих завдань мають здійснюватися циклічно. Завдання, які відбираються для перевірки, мають включати, як мінімум, одне завдання на кожного керівника групи з завдань за період, який зазвичай становить не більше трьох років. Схема організації перевірки, включно з часом проведення окремих завдань, залежить від багатьох чинників, які включають:

- розмір підприємства та служба внутрішнього аудиту;
- кількість і географічне розташування офісів структурних підрозділів;
- результати попередніх моніторингових процедур;
- ступінь повноважень як персоналу, так і структурних підрозділів (наприклад, чи має право служба внутрішнього аудиту структурного підрозділу проводити власні перевірки, чи перевірки призначає та проводить лише служба внутрішнього аудиту головного офісу);
- природу та складність практики та організації діяльності підприємства;
- ризики, пов'язані з клієнтами (замовниками) внутрішнього аудиту та конкретними завданнями.

Процес перевірки завершених завдань включає відбір необхідних завдань, які можуть бути відібрані без попередження робочої групи. Перевіряють завдання аудитори, що не входили до складу робочої групи, не здійснювали контроль якості виконання завдання. Для визначення обсягів перевірки, особа, що здійснює моніторинг, бере до уваги обсяг висновків незалежної зовнішньої перевірки. При цьому незалежна зовнішня перевірка не замінює власної внутрішньої програми моніторингу.

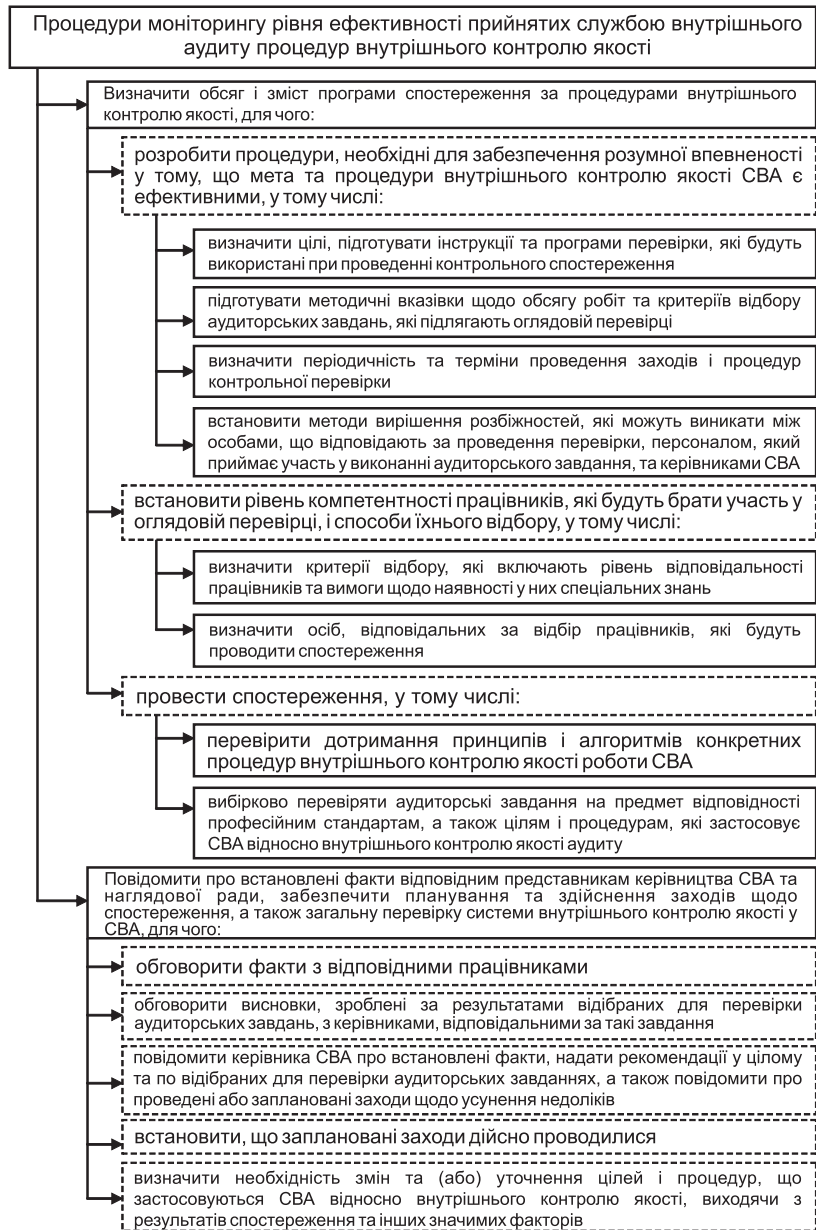


Рис. 12.14. Етапи моніторингу процедур внутрішнього контролю якості

Керівник служби внутрішнього аудиту повинен періодично готувати звіти, що підсумовують всі проблеми, виявлені системою контролю якості. Питання, які здаються незначними при ізольованому розгляді процесів контролю, розглянуті поряд з іншими аспектами, можуть виявити загрозливі негативні тенденції. Вчасно не усунуті, такі тенденції, здатні перетворитися у великі недоліки системи контролю якості. Проведена у ході моніторингу оцінка кожного з недоліків повинна перетворитися у рекомендації з їхнього усунення.

За неефективного функціонування системи контролю якості можуть проводитися наступні коригувальні дії (Рис. 12.15):

Для підтримки системи контролю якості внутрішнього аудиту на відповідному рівні пропонується:

1. Передбачити процедури підтримки стандартів якості СВА при виконанні аудиторських завдань, для чого:

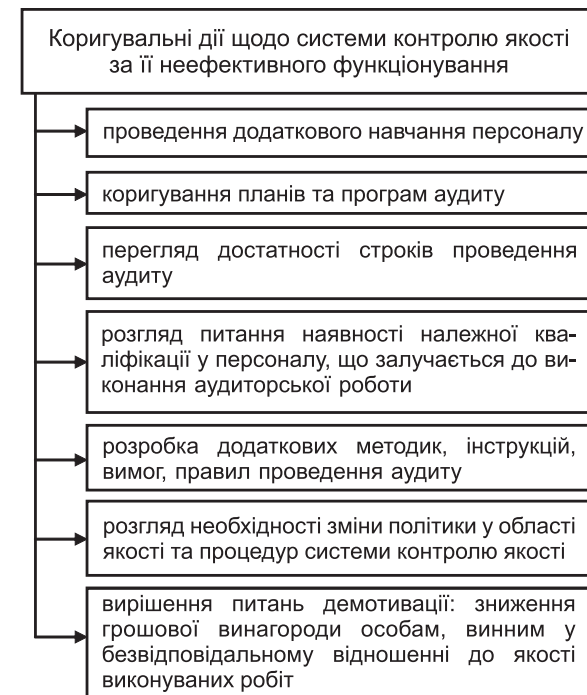


Рис. 12.15. Коригувальні дії у разі неефективного функціонування системи контролю якості

- a. забезпечити достатній контроль на всіх адміністративних рівнях, беручи до уваги підготовку, здібності та досвід працівників;
 - b. розробити методичні вказівки відносно форми та складу робочих документів;
 - c. використовувати стандартизовані форми, контрольні переліки та опитувальні листи такою мірою, у якою це є необхідним для проведення аудиту;
 - d. передбачити методи вирішення питань, пов'язаних з розбіжностями у професійних судженнях працівників, зайнятих на одному завданні.
2. Надавати працівникам можливість навчання на робочому місці у процесі проведення аудиту, для чого:
- a. приділяти особливу увагу навчання на робочому місці, що є важливою частиною професійної підготовки кожного працівника, зокрема: обговорювати з асистентами аудиторів взаємозв'язок виконуваної ними роботи з загальною аудиторською практикою; залучати асистентів аудиторів до виконання якомога більших обсягів аудиторської роботи за умови забезпечення належного контролю за якістю;
 - b. у програмі керування кадрами надавати особливої уваги новачкам, включати у навчальні програми плани щодо підвищення їх кваліфікації;
 - c. стимулювати працівників до навчання та підвищення кваліфікації;
 - d. проводити аналіз виконаних доручень для визначення того, що працівники: відповідають вимогам щодо досвіду роботи, встановленим органом державного регулювання діяльності внутрішніх аудиторів та професійними об'єднаннями внутрішніх аудиторів; здобувають досвід у різних областях аудиту та різних галузях економіки; урізноманітнюють виконувану роботу, перебуваючи у підпорядкуванні різних керівників.

Документування системи контролю якості

СВА зобов'язана застосовувати політику та процедури, що вимагають наявності відповідної документації, яка б містила опис кожного елемента системи контролю якості внутрішнього аудиту.

Документація, яку відносять до системи контролю якості:

- описує окремі елементи та процедури системи контролю

- якості, включно з процедурою моніторингу перевірки виконаних завдань;
- реєструє результати проведених процедур контролю якості та загальну оцінку: дотримання професійних стандартів внутрішнього аудиту, законодавчих нормативних вимог; відповідності та ефективності застосування системи контролю якості; правильності застосування службою політик та процедур контролю якості;
 - ідентифікує виявлені недоліки, оцінює їх вплив на загальну ефективність діяльності СВА;
 - містить рекомендації щодо удосконалення як самої системи контролю якості, так і організації діяльності служби внутрішнього аудиту взагалі, відповідно до існуючих нормативно-правових вимог та регламентів підприємства.

Таким чином, контроль якості внутрішнього аудиту є необхідним елементом системи управління діяльністю СВА. Впровадження відповідної системи контролю якості забезпечує надійність результатів внутрішнього аудиту, підвищує ефективність рекомендацій, та сприяє впевненості керівництва підприємства та його власників в необхідності створення СВА, та підтримки її іміджу та значення для підприємства.

Найвищою оцінкою ефективності служби внутрішнього аудиту є гарантія, що всі системи підприємства побудовані та функціонують адекватно, що необхідні механізми контролю вбудовано у кожний бізнес-процес та вони належно працюють.

На практиці достатньо важко оцінити ефективність внутрішнього аудиту, тому що:

- результат не завжди вимірюється кількісно;
- ефективність залежить не тільки від аудиторів, але й значною мірою – від таких дій замовників аудиторського завдання;
- вагому роль відіграє суб'єктивізм при оцінюванні замовниками отриманих результатів.

Ефективність внутрішнього аудиту неможливо виміряти точно. Однак, щорічно можна відслідковувати певні критерії, незважаючи на ті або інші недоліки більшості з них. Для аналізу продуктивності аудиту використовуються якісні та кількісні показники. Такі показники мають демонструвати динаміку виконання річного плану СВА та витрати служби у розрізі проектів. Крім того, система показників покликана оцінити ступінь задоволеності замовників роботою, що її

виконано аудиторами. До показників ефективності діяльності внутрішнього аудиту можна віднести:

- чисельність працівників служби внутрішнього аудиту (слід зауважити, що допоки СВА має у своєму розпорядженні достатньо співробітників, є можливість скорочувати чисельний склад, концентруючи увагу на областях високого ризику, підвищуючи таким чином показники продуктивності та ефективності служби);
- вартість утримання СВА: за умови підконтрольності ризиків та високої упевненості щодо нормального розвитку бізнесу, у керівництва неминуче з'являється бажання знижувати витрати на аудит. Тож керівнику СВА варто тримати на високому рівні ефективність служби, наприклад, оптимізуючи чисельний склад (див. вище). Якщо робота СВА покриває основні ризики діяльності, витрати, звичайно ж, не повинні зростати, якщо не будуть зростати ризики підприємства;
- кількість звітів про аудиторські перевірки (цей показник має недолік: вимагаються додаткові обумовлення через те, що для проведення аудиторської перевірки різних систем потрібні різні періоди часу. Таким чином, одного року може відбутися велика кількість аудиторських перевірок локальних систем, за результатами яких буде підготовлено більше звітів, ніж іншого року, коли буде перевірено менше число систем, значних за розміром);
- кількість проведених за період аудитів з розрахунку на одного аудитора (недолік цього показника такий самий, що й у попереднього);
- кількість завершених аудитів порівняно до затвердженого плану або кількість аудитів, проведених у відповідності до бюджету (таку цифру завжди можна одержати, але, як показник продуктивності служби, вона також має недолік: протягом року завжди трапляються позапланові аудиторські перевірки або розслідування, і це означає, що планові аудиторські перевірки можуть не відбутися або відбутися із зсувом термінів);
- кількість аудиторських рекомендацій (критерій є обмеженим для застосування: якщо аудитори будуть знати, що мірою ефективності роботи є число рекомендацій, це може спонукати їх надавати погано продумані або нерозумні рекомендації

- тільки для того, щоб збільшити кількісні показники своєї роботи);
- відсоток виконаних аудиторських рекомендацій або кількість повторних аудиторських рекомендацій (може вказувати або на неефективність аудиторських рекомендацій або на слабкість моніторингу виконання аудиторських рекомендацій);
- пряме скорочення витрат чи економія від виконання рекомендацій аудиту (показник достатньо важко розрахувати об'єктивно);
- контроль за якістю (працівники, відповідальні за контроль якості робочих документів аудиторської служби, можуть розробити систему балів; чим більшою є кількість балів, тим вищою можна вважати якість роботи);
- задоволеність замовників (клієнтів) аудиту (добрим показником ефективності є оцінка служби внутрішнього аудиту тими, хто піддавався аудиторським перевіркам. Але знову ж, її важко виміряти, хоча проведення періодичного опитування думок клієнтів представляється корисним).

Кожне підприємство самостійно визначає критерії ефективності діяльності служби внутрішнього аудиту. Склад і цільові значення показників встановлює керівник СВА за узгодженням з керівництвом. При цьому основні замовники (наглядова рада і вище виконавче керівництво) можуть оцінювати діяльність служби за трьома-п'ятьма показниками. З іншого боку, керівникові СВА рекомендується оцінювати діяльність очолюваної служби за більшим числом показників.

Таким чином, створення програм оцінки якості та ефективності внутрішнього аудиту на підприємстві буде сприяти удосконаленню якості послуг, які надаються службою внутрішнього аудиту на підприємстві, та сприяти підвищенню рівня довіри до результатів аудиторських перевірок з боку замовників та інших користувачів аудиторських висновків.

Приклади.

Приклад 1. Прикладами належного контролю виконання внутрішнього аудиторського завдання можуть бути такі дії:

- а. Керівник внутрішнього аудиту затверджує роботу програми аудиторського завдання й дає інструкції підлеглим на початку виконання аудиторського завдання. Він може надавати

- консультації, але не бере активної участі при виконанні процедур.
- b. Керівник внутрішнього аудиту не залучений до виконання аудиторського завдання, але він займається перевіркою результатів для забезпечення виконання всіх цілей аудиторського завдання.
 - c. Керівник внутрішнього аудиту ретельно перевіряє всі аналітичні процедури, виконувані внутрішніми аудиторами під час попереднього планування аудиторського завдання з метою перевірки обґрунтованості висновків.

Приклад 2. Керівник, що відповідає за контроль і нагляд за іншими внутрішніми аудиторами, має потребу в необхідних знаннях, уміннях і навичках. Наступні знання, уміння й навички, необхідні для контролю над певним аудиторським завданням:

- a. Можливість контролю й аналізу робочої програми аудиторського завдання з метою визначення, чи приведуть запропоновані процедури контролю за аудиторським завданням до одержання інформації, необхідної для досягнення цілей аудиторського завдання.
- b. Забезпечення того, що звіт за результатами аудиторського завдання підтверджується і є точним щодо інформації, зазначеної в робочих документах аудиторського завдання.
- c. Визначення того, що штатні аудитори виконують процедури аудиторського завдання й цілі аудиторського завдання досягнуті.

Тести для самоперевірки.

1. Програма забезпечення якості й удосконалювання служби внутрішнього аудиту надає достатні гарантії того, що служба внутрішнього аудиту працює відповідно до Положення. Що з нижчеподаного призначене для забезпечення зворотної інформації про ефективність служби внутрішнього аудиту?

- I. Належний контроль.
 - II. Відповідне навчання.
 - III. Внутрішні перевірки
 - IV. Зовнішні перевірки
- A) Тільки II, III, і IV.
 - B) Тільки I, III, і IV.

- B) I, II, III, і IV.
- Г) Тільки I, II, і III.

2. Оцінка програми якості може проводитися внутрішнім або зовнішнім способом. Відмінною рисою зовнішньої оцінки є її мета:

- A) надати незалежну впевненість;
- B) розробити рекомендації для вдосконалювання;
- B) визначити, чи виконує служба внутрішнього аудита професійні стандарти;
- Г) визначити завдання, які можуть бути виконані краще.

3. Керівник служби внутрішнього аудиту повинен розробити й підтримувати дію програми забезпечення якості й удосконалювання, що містить у собі всі аспекти діяльності служби внутрішнього аудиту й постійно регулює її ефективність. Усе з нижчепереліченого включено в програму забезпечення якості, крім:

- A) контролю;
- B) періодичних внутрішніх оцінок;
- B) періодичних зовнішніх оцінок;
- Г) щорічних оцінок якості роботи окремих внутрішніх аудиторів.

4. Контроль за роботою внутрішніх аудиторів повинен відбуватися постійно. Які (яке) з нижчеперелічених тверджень відносно контролю є правильним?

- I. «Постійно» означає, що контроль має відбуватися протягом аудиторського завдання.
 - II. Контроль також відноситься до навчання, обліку часу й контролю витрат.
 - III. Ступінь контролю повинна документуватися.
- A) тільки II;
 - B) тільки I;
 - B) тільки I й III;
 - Г) I, II, і III.

5. Офіційні внутрішні оцінки якості діяльності служби внутрішнього аудиту, в основному, служать потребам:

- A) персоналу служби внутрішнього аудиту;
- B) Наглядової Раді;

- В) керівнику служби внутрішнього аудита;
- Г) вищому керівництву.

6. Зовнішня оцінка програми забезпечення якості й удосконалення служби внутрішнього аудиту повинна проводитися періодично. По завершенні такої оцінки повинен бути випущений офіційний звіт або інший документ, що містить інформацію щодо:

- А) адекватності внутрішнього контролю;
- Б) ефективності сфери внутрішньої аудиторської перевірки;
- В) дотриманні Положення служби внутрішнього аудита;
- Г) дотриманні Стандартів службою внутрішнього аудита.

Відповіді: 1Б, 2А, 3Г, 4Г, 5 В, 6Г.

Розділ 12.3. Моніторинг виконання рекомендацій внутрішнього аудиту

Словник.

Моніторинг – сукупність прийомів спостереження, аналізу, оцінки та прогнозування соціально-економічних процесів, а також збирання та обробку інформації, підготовку рекомендацій і внесення необхідних коригувань у розвиток процесу.

Рекомендації – поради, вказівки про певний образ дій.

Процес спостереження за розвитком діяльності та виконання необхідних коригувань є обов'язковим компонентом процесу виконання завдання внутрішнього аудиту і у спеціальній літературі позначається терміном «моніторинг». Найважливішими принципами моніторингу є:

- безперервність спостереження за об'єктами;
- додержання періодичності отримання інформації про зміни, що відбуваються;
- порівняння показників, які застосовуються для оцінки об'єктів;
- поєднання аналізу оцінки проміжних та кінцевих результатів

- об'єкту, а також – прогнозів щодо найближчих і віддалених наслідків соціально-економічного характеру;
- розвиток системи моніторингу шляхом збагачення методичного інструментарію, технічного оснащення, розширення кола процесів, що спостерігаються, збільшення кількості об'єктів.

Згідно з наведеним визначенням, моніторинг результатів аудиторського завдання внутрішнього аудиту слід розглядати як систему спостережень, оцінки та прогнозу стану динаміки виконання аудиторських рекомендацій з метою удосконалення діяльності підприємства.

Таким чином, моніторинг аудиторського завдання – це специфічний елемент діяльності внутрішніх аудиторів, результатом якого є отримання інформації необхідної для розвитку підприємства та внутрішнього аудиту.

Володіючи інформацією, керівник підприємства або підрозділу, що перевіряється, може здійснювати оцінку впливу рекомендацій, що надано за результатами внутрішнього аудиту та проводити моніторинг:

- ефективності діяльності після упровадження аудиторських рекомендацій;
- можливих втрат у разі відмови від них;
- ризиків, можливих у результаті не виправлення зауважень, узятих на свою відповідальність, та їх впливу на фінансово-господарську діяльність підприємства.

Внутрішні аудитори мають орієнтуватися не на виявлення невідповідностей у системі, а на постійне її поліпшення, підвищення результативності процесів. Можна заперечувати це, зауваживши, що виявлення невідповідностей і прийняття коригувальних дій і є тим самим поліпшенням, якого прагнуть внутрішні аудитори. На перший погляд, це так, однак тоді потрібно виходити з припущення невідповідностей у об'єкта перевірки і тому націлювати аудиторів на постійний пошук невідповідностей. Що є негативним настроєм та завжди бачити у діяльності об'єкту позитивне. Крім того, якщо весь час шукати лише невідповідності, то це означатиме, що перевірки, на які внутрішні аудитори так багато витрачають часу й коштів, є марними. Щороку фахівці знаходять цілий перелік невідповідностей, число їх не зменшується, незважаючи на численні коригувальні заходи. Слід виходити з того, що невідповідності знайдуться завжди, а формування позитивних зрушень заслуговує більшої уваги.

Поясненням тому, що порушення є завжди, може бути або сам процес внутрішнього аудиту – неефективний, формальний, погано організований або той факт, що на результати внутрішнього аудиту не звертають відповідної уваги керівники об'єктів перевірки. Якщо все робиться правильно, число невідповідностей повинно знижуватися, тим більше, вони не мають повторюватися.

Моніторинг результатів виконання аудиторського завдання та впровадження рекомендацій, наданих внутрішніми аудитором являє собою механізм здійснення конкретного спостереження за втіленням найважливіших поточних результатів аудиторської діяльності. Зміна умов зовнішнього та внутрішнього середовища підприємства спричиняє перегляд наданих рекомендацій. Необхідно буває перевірити наскільки оптимальними є сформульовані рекомендації щодо поліпшення систем та процесів діяльності підприємства за нових умов. Слід упевнитися чи є необхідним для підприємства, з огляду на зміни, що відбулися, впровадження рекомендованих у минулому поліпшень, чи, можливо, для досягнення нових цілей підприємства, слід розробити нові рекомендації.

Внутрішні аудитори, як правило, проводять так званий наступний контроль, щоб переконатися, що, по викладених у звіті фактах недоліків та порушень, вжито заходи, які забезпечують їхнє виправлення та усунення причин, що обумовили їхню появу. Можна сказати, що такий контроль – це дії внутрішніх аудиторів, за допомогою яких вони встановлюють адекватність, ефективність і своєчасність заходів, здійснених керівниками за результатами аудиторської перевірки.

На розуміння необхідності та організацію контролю найбільше впливають:

- важливість викладених у звіті недоліків і порушень;
- розмір зусиль і витрат, необхідних для виправлення положення;
- ризики, які можуть виникнути у випадку невдалого здійснення заходів з виправлення.

Якщо відхилення та порушення є істотними, служба внутрішнього аудиту зобов'язана тримати процес їхнього усунення під постійним контролем.

Зазвичай, за результатами аудиторського завдання, внутрішні аудитори складають звіт, де викладають основні моменти перевірки, зокрема – недоліки та помилки й розроблені рекомендації з їх усунення. Відповідно до рекомендацій, посадовці підприємства можуть формувати план коригувальних дій за результатами аудиторської

перевірки. Пропонована взірцева форма такого плану наводиться у табл. 12.11.

Таблиця 12.11

План коригувальних дій за результатами аудиторської перевірки

№ з/п	Формулювання невідповідності	Рекомендації служби внутрішнього аудиту	Заплановані коригувальні або попереджувальні дії	Термін виконання запланованих коригувальних або попереджувальних дій	Примітки
1					
2					

Кожен із заходів, передбачених планом коригувальних та/або попереджувальних дій, має задовольняти таким вимогам:

- *обґрунтованості* – тобто, план має бути добре аргументованим, ґрунтуватися на об'єктивних закономірностях і переконливих доказах;
- *досяжності* – план повинен враховувати практичні можливості реалізації;
- *несуперечності* – план не повинен містити дій, несумісних або неузгоджених з іншими заходами;
- *адресності* – план має визначати конкретних виконавців відповідно до їх професіоналізму та компетенції;
- *конкретності у часі* – план повинен містити конкретні терміни реалізації;
- *своєчасності* – план повинен прийматися у належний час, не припускаючи відволікань та подальших ускладнень проблем;
- *результативності* – план повинен бути дієвим, передбачати визначені результати від реалізації;
- *ефективності* – план повинен передбачати прийнятне співвідношення між досягнутими результатами та витраченими ресурсами.

Моніторинг виконання рекомендацій повинен здійснюватися службою внутрішнього аудиту принаймні щоквартально за всіма суттєвими аудиторськими розкриттями. Як прийоми наступного контролю можуть застосовуватися такі окремі дії:

- направлення витягів зі звіту внутрішнього аудиту, що містять виявлені недоліки, керівникам підприємства або структурних підрозділів, відповідальним за результативність заходів з виправлення цих недоліків;
- одержання відповідей керівників, розгляд відповідей з погляду ефективності заходів щодо усунення недоліків;
- поетапне, якщо таке вимагається, одержання від керівників підприємства або структурних підрозділів уточнених даних щодо ходу усунення недоліків, виявлених перевіркою.

За результатами наступного контролю складаються службова записка або звіт, що відображають своєчасність і повноту виконання заходів, передбачених наказами або розпорядженнями уповноважених осіб. Крім того визначають проблеми, що виникли в ході усунення виявлених внутрішніми аудитором недоліків і порушень. Таку інформацію можливо рекомендувати укладати за формою, поданою у табл. 12.12.

Ціль моніторингу полягає у визначенні того, чи було внесено виправлення згідно з аудиторськими зауваженнями, тобто, – чи вжито заходів із забезпечення зниження рівня виявлених ризиків або – заходів із запобігання ризикам. Результати моніторингу стану виконання рекомендацій внутрішнього аудиту підлягають перевірці керівником СВА.

Таблиця 12.12

**Інформація за результатами моніторингу
виданих рекомендацій станом на «__» __ 20__ року**

№ з/п	Найменування аудиторського завдання (аудиторського звіту) та терміни його виконання	Найменування операції/процесу/ процедури (питання) аудиторського завдання, відповідно до якого надано рекомендації	Найменування об'єкту аудиту – виконавця заходів	Склад рекомендацій	Оцінка виконання рекомендацій (аудиторського зауваження)	Примітки
1						
2						

Керівництво об'єкта аудиту відповідає за ухвалення рішення щодо заходів у відповідь на результати аудиту, відображені у звіті або

інших документах, виданих за результатами проведення внутрішнього аудиту. Керівництво підприємства (іншого об'єкта перевірки) може вирішити прийняти ризик, пов'язаний з невиконанням рекомендацій, через їх високу вартість або інші фактори. У такому випадку позиція керівництва про прийняття виявлених ризиків повинна бути документально викладеною та доведеною до відома наглядової ради.

Керівництво об'єкта аудиту відповідає за достовірність інформації, яка надається службі внутрішнього аудиту. У випадку надання недостовірної, такої, що вводить у оману, некомпетентної, несвоечасної та неповної інформації, фахівці СВА є зобов'язаними повідомити керівництво – комітет з аудиту та наглядову раду – про факти надання неналежної інформації для вживання відповідних заходів.

Здійснюючи моніторинг стану виконання рекомендацій, служба внутрішнього аудиту має ґрунтуватися на наявних ризиках, та, крім того, на ступені складнощів та суттєвості часу прийняття коригувальних дій.

Таким чином, є очевидним, що служба внутрішнього аудиту повинна мати графік наступного контролю усунення виявлених недоліків, який є складовою частиною річного плану роботи служби. Цей графік формується з урахуванням потреб часу на усунення недоліків і порушень, а також – термінів отримання відповіді від керівників об'єкта перевірки.

Для цілей моніторингу рекомендується використовувати графіки у вигляді діаграм Ганта (за ім'ям німецького інженера Генрі Ганта, який уперше запропонував інструмент календарного планування проектів).

Діаграма Ганта являє собою відтинки (графічні плашки), розміщені на горизонтальній шкалі часу. Кожен відтинок відповідає окремому завданню та розподіленім у часі, маючи при цьому ділянки завдань нижчого рівня, Власне план коригувальних дій, сформований із завдань аудиторського завдання та їх складових, розміщується за вертикаллю. Початок, кінець і довжина відтинка на шкалі часу відповідають початку, кінцю та тривалості завдання. На деяких графічних представленнях діаграм Ганта є можливість вказувати та бачити залежність між завданнями (типу «кінець (одного завдання)» → «початок (наступного завдання)», «початок» → «початок» тощо). Діаграма зазвичай використовується для подання поточного стану виконання робіт: частина прямокутника (ділянки тощо) заштриховується, відзначаючи відсоток виконання завдання; на простір діаграми накладається вертикальна лінія, яка відповідає моменту «сьогодні» (Рис. 12.16).

Завдання	Поточна дата						
	14.09.	15.09.	16.09.	17.09.	18.09.	19.09.	20.09.
A							
B							
C							
D							
E							

Умовні позначення:

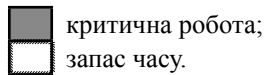


Рис. 12.16. Діаграма Ганта, таблична форма представлення

Часто діаграма Ганта знаходиться поряд із таблицею-переліком робіт, рядки якої відповідають окремо взятому завданню, відображеному на діаграмі, а стовпці містять додаткову інформацію про завдання. Діаграма Ганта – один з найбільш популярних способів графічного подання плану проекту та графіка робіт. Діаграма являє собою зображення завдань у вигляді відрізків на шкалі часу, зазвичай діаграма будується за допомогою комп'ютерних програм з управління проектами, у додатку Excel тощо.

Діаграма Ганта дозволяє:

- візуально оцінити послідовність завдань, їхню відносну тривалість і довжину проекту у цілому;
- порівняти запланований і реальний хід виконання завдань;
- детально проаналізувати реальний хід виконання завдань.

На плані-графіку відображаються інтервали часу, протягом яких завдання: виконувалася, було припинено, поверталосся на доробку тощо.

Позитивними рисами діаграми Ганта є :

- легкість побудови та читання;
- організаційно-дисциплінуюча функція – через споглядання графіку приходиться розуміння, що недотримання термінів виконання частки роботи потягне руйнацію пов'язаних робіт: відповідальність членів групи зростає;

- наочність подання перебігу виконання робіт за проектом;
- унаочнення тривалості перевірки у часі та можливостей використання часу;
- є прекрасним засобом планування та контролю, передумовою календарного планування потреб у ресурсах;
- надає можливість накладання грошових потоків на відтинки відповідних робіт;
- є одним з ключових документів у процесах прийняття рішень тощо.

Перед тим, як розмістити завдання на діаграмі, слід розглянути:

- чи існує логічний зв'язок між роботами;
- тривалість робіт залежно від забезпечення необхідними ресурсами;
- розподіл ресурсів між роботами.

Діаграма Ганта дає можливість наочно визначити, які роботи є критичними, а які – не критичними, який запас часу мають не критичні роботи, загальний резерв часу, логічний зв'язок між роботами.

До закінчення визначеного терміну – кварталу, року тощо – служба внутрішнього аудиту має спрямувати відповідальним особам підрозділів/ підприємства запит про виконання рекомендованих заходів, з рекомендаціями зовнішнього аудитора включно. Отримані відповіді повинні бути оцінені СВА та, за необхідності, мають бути проведені перевірки їх адекватності. Мається на увазі – перевірити, чи відповідає дійсності заява щодо прийнятих об'єктом аудиту (підприємством) заходів по зауваженнях, відображених у аудиторському звіті або інших відповідних документах.

Якщо керівництво підприємства (об'єкта аудиту) прийняло на себе ризик, що є неприйнятним для підприємства, або вжиті заходи контролю не є адекватними рівню ризику, рекомендації є невиконаними, керівник служби внутрішнього аудиту є зобов'язаним поінформувати наглядову раду підприємства про виявленні порушення. Таку інформацію рекомендується подавати за формою, наведеною у табл. 12.13.

Крім того, наглядова рада повинна бути поінформованою про рішення керівництва підприємства по всіх суттєвих результатах аудиту, разом з результатами моніторингу виконання наданих рекомендацій.

Інформація за результатами моніторингу виконання наданих рекомендацій використовується внутрішніми аудитором при плануванні аудиторських завдань, а також – у інших необхідних випадках, наприклад, при підготовці висновків за проектами внутрішніх документів підприємства.

Таблиця 12.13.

**Інформація про невиконання рекомендацій
(коригувальних заходів) станом на «__» _____ 20__ року**

№ з/п	Найменування об'єкта аудиту – виконавця заходів	Найменування аудиторського завдання (аудиторського звіту) та терміни його виконання	Склад рекомендацій	Встановлений термін виконання (у разі його встановлення)	Причини невиконання	Рішення наглядової ради
1						
2						

Вся інформація за результатами моніторингу виконання наданих рекомендацій, проведення необхідних заходів, з матеріалами рекомендацій включно, повинна вестися службою внутрішнього аудиту на окремому аудиторському файлі, розділено по рекомендаціях, виданих внутрішніми аудиторами та зовнішніми аудиторами.

Приклади.

Приклад 1. Внутрішні аудитори провели серію аудиторських завдань з надання впевненості. Отримані рекомендації були прийняті клієнтами у зв'язку з їхнім потенційним скороченням витрат. За умови згоди з аудиторськими завданнями по скороченню витрат й недостатністю ресурсів служби внутрішнього аудиту, аудитор, відповідальний за дані аудиторські завдання, також вирішив, що наступні міри контролю не знадобляться. Аудитор обґрунтував це тим, що скорочення витрат повинне бути значним для того, щоб зацікавити клієнта у впровадженні рекомендацій з аудиторського завдання. Таким чином, наступні міри контролю не були внесені в стандартний план аудиторського завдання. Чи є рішення менеджера адекватним?

Ні. Внутрішні аудитори повинні визначити, чи впровадив клієнт всі рекомендації з аудиторського завдання відповідним чином. Недостатність ресурсів не є достатньою причиною для невиконання мер контролю.

Приклад 2. Керівник служби внутрішнього аудиту повинен створити й підтримувати в робочому стані систему моніторингу виконання рекомендацій, інформація про які була передана керівникам підприємства. Керівник служби внутрішнього аудиту повинен визначити, яким саме повинен бути процес моніторингу (супроводу) результатів аудиторських завдань, однак прийняття ризику, пов'язаного з відмовою від здійснення запропонованих аудиторомір, здійснюється керівництвом підприємства.

У деяких випадках **спостереження й рекомендації** внутрішніх аудиторів виявляються настільки важливими, що вимагають **негайної уваги** керівників підприємства. Однак якщо керівництво підприємства виявляється не в змозі почати адекватні дії у відповідь на такі спостереження й рекомендації, то воно тим самим змушене буде приймати на себе ризик, пов'язаний з відмовою від прийняття запропонованих аудиторомір коригувальних заходів.

Тести для самоперевірки.

1. Яка з нижченаведених заяв найкраще описує відповідальність відділу внутрішнього аудиту за наступні дії моніторингу у відношенні попереднього аудиторського завдання?

- А) внутрішні аудитори повинні визначити, чи були розпочаті коригувальні дії й чи досягаються бажані результати, або керівництво взяло на себе ризик невиконання мер по усуненню недоліків;
- Б) внутрішні аудитори повинні визначити, чи ініціювало керівництво заходи щодо усунення недоліків, але аудитори не відповідають за визначення того, чи досягають дії необхідних результатів. Це відноситься до обов'язків керівництва;
- В) керівник служби внутрішнього аудиту відповідає за наступні дії контролю тільки за наявності вказівки вищого керівництва або аудиторського комітету. У протилежному випадку, наступні дії контролю представлені на розсуд аудитора;
- Г) ніщо з вищенаведеного.

2. Припустимо, що спостереження внутрішнього аудитора привели до настільки серйозних результатів, що, на його думку, вимагають негайних дій з боку керівників підприємства. Які з перерахованих нижче затверджень про обов'язок внутрішніх

аудиторів по передачі повідомлень і звітів та моніторингу використання результатів виконання завдань є вірними?

- I. Наявність факту існування проблеми повинне активно відслідковуватися внутрішніми аудиторами доти, поки ця ситуація не буде виправлена належним чином.
- II. Результати початкових спостережень повинні бути доведені до відома вищих керівників і членів комітету з аудиту навіть у тому випадку, якщо завдання ще не виконане до кінця.
- III. Внутрішні аудитори повинні провести аудиторські тести дій, початих керівництвом, щоб визначити, у якому ступені вони сприяють рішенню проблеми.
 - A) Тільки I.
 - B) Тільки II.
 - B) Тільки II й III.
 - Г) I, II й III.

3. Процес відстеження результатів може знадобитися для того, щоб переконатися в прийнятті коригувальних дій за підсумками виконання завдання по наданню впевненості. Відповідні обов'язки служби внутрішнього аудиту в рамках цього процесу моніторингу результатів повинні бути визначені:

- A) в Положенні про службу внутрішнього аудиту;
- B) в Положенні про комітет з аудиту;
- B) в Меморандумі по плануванню аудиторського завдання;
- Г) в аудиторському звіті.

4. Попередній огляд показав, що за результатами раніше проведених аудиторських завдань коригувальні дії ніколи раніше не вживались. У ході детальної роботи висновок був підтверджений. Які дії варто розпочати внутрішньому аудиторіві?

- A) ніяких дій. Оскільки будь-які його дії будуть вважатися його участю в операційному контролі;
- B) обговорити питання із керівником внутрішнього аудиту. Проблема вимагає специфічного рішення залежно від обставин;
- B) обговорити проблему з особами, відповідальними за неї, оскільки вони повинні знати як її вирішити;
- Г) віддати розпорядження відповідальним особам. У них було досить часу, щоб вирішити проблему.

Відповіді: 1A, 2Г, 3A, 4B.



ТЕМА 13. РЕАЛІЗАЦІЯ МАТЕРІАЛІВ АУДИТУ

Розділ 13.1. Управлінські рішення за результатами аудиту

Словник.

Результат аудиту – висновок незалежного професіонала (аудитора, аудиторської фірми) щодо відповідності (невідповідності) предмета перевірки встановленим (обраним) критеріям.

Формат результатів аудиту – аудиторській звіт.

Предмет аудиторської перевірки – твердження фінансової звітності, що оприлюднюється, фінансові результати діяльності, нефінансові результати діяльності (ефективність, продуктивність); фізичні характеристики (виробнича потужність, енергомісткість); системи та процеси (система обліку та внутрішнього контролю, інформаційні процеси); поведінка (корпоративне управління, дотримання вимог законодавства).

Управлінське рішення – вибір адекватних дій, які робить особа, наділена відповідними повноваженнями, щодо досягнення мети підприємства з найменшими втратами та найбільшим ефектом. Також це також може бути вибір дій та засобів, для зменшення існуючих та очікуваних ризиків бізнесу.

Адекватні дії – дії, сутність яких відповідає умовам місця та часу з огляду на використання ресурсів у межах можливостей

Якщо аудит замовляє вищий управлінський персонал, власник або засновники, або треті особи, які є користувачами такого звіту згідно з чинним законодавством – у будь-якому разі за результатами аудиту має бути прийняте управлінське рішення. Результати незалежного аудиту зменшують інформаційну невизначеність користувача, і, що цілком ймовірно, можуть надавати йому певну впевненість про необхідність конкретних рішень чи дій зараз або в майбутньому. Безумовно, що будь-яке управлінське рішення приймається індивідуально (або колегіально) з огляду на обставини замовлення аудиторської перевірки, наявні ресурси та політичну волю.

Неможливо надати вичерпний перелік можливих рішень користувачів аудиторським висновком (звітом). Проте, якщо диференціювати інтереси таких користувачів, то можна виокремити три групи рішень.

Основні рішення зовнішніх користувачів.

До цієї групи користувачів аудиторським звітом найчастіше входять засновники (безпосередні власники) суб'єкта господарювання, акціонери, інвестори, кредитори, потенційні партнери по бізнесу, державні регуляторні або фіскальні органи. Зазвичай за результатами аудиту ця група користувачів приймає такі управлінські рішення:

- Про доцільність продажу або придбання цінних паперів емітента фінансової звітності (або про утримання від будь-яких операцій з такими цінними паперами);
- Про доцільність (або про недоцільність) інвестування коштів у емітента фінансової звітності;
- Про перспективи подальшого безперервного функціонування емітента фінансової звітності;
- Про доцільність подальшої або майбутньої співпраці з емітентом фінансової звітності;
- Про дотримання (або про порушення) вимог чинного законодавства емітентом фінансової звітності та застосування до нього відповідних санкцій.

Основні рішення внутрішніх користувачів.

Вони значно ширші та розгалуженіші. Зокрема **власники** можуть приймати рішення про:

- Ефективність менеджменту.
- Правильність обраної стратегії бізнесу.

- Використання фінансових результатів діяльності.
- Кадрові зміни (ротація) персоналу системи управління.
- Відкриття кримінальної справи проти винних у злочинах посадових осіб.
- Зміни у системі оплати праці та матеріального заохочення працівників.
- Загрозу негативних наслідків фіскальних перевірок і відповідні заходи.
- Ефективність (неефективність) системи внутрішнього контролю (аудиту).
- Безпеку бізнесу та власного капіталу.
- Зміни у технології бізнесу та про напрямки розвитку.
- Ліквідацію підприємства (бізнесу).

Менеджмент (вищий управлінський персонал) вірогідно може приймати управлінські рішення, перш за все по результатах незалежної перевірки предмету аудиту, про:

- Необхідність зміни облікової політики.
- Ефективність системи внутрішнього контролю.
- Поновлення бухгалтерського обліку.
- Ефективність роботи структурних підрозділів (бухгалтерія, фінансовий відділ, юридична служба, служба внутрішньої безпеки, тощо).
- Ротацію конкретних працівників системи управління.
- Заходи збереження активів.
- Зміну тактики досягнення поставленої мети.
- Заходи попередження або протидії поточним ризикам бізнесу.
- Можливість використання фінансових та інших ресурсів.

Цей перелік не є вичерпним, але він складає основу потенційних управлінських рішень за результатами аудиту (завдання з надання впевненості).

Управлінські рішення за результатами внутрішнього аудиту зазвичай приймають ті, хто читає звіти внутрішніх аудиторів. Це внутрішні користувачі, що знаходяться безпосередньо в межах системи управління суб'єктом господарювання. До складу таких користувачів входять вищий управлінський персонал та в деяких випадках, власники підприємства. Проте вищий управлінський персонал безумовно є першим та основним читачем і користувачем аудиторських звітів. Управлінські рішення приймаються в межах визначеної, для того чи іншого рівня менеджменту, компетенції. Ці рішення стосуються оці-

нок ризиків бізнесу, що роблять внутрішні аудитори та заходів щодо зменшення впливу ризиків на діяльність суб'єкта господарювання та її результати. Рішення охоплюють певний спектр предмета управління: кадри, дисципліна виконання, технологічні чи логістичні процеси, питання мікроекономіки, система бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю, інформаційні технології, шахрайство та заходи протидії тощо. Рішення можуть прийматися на загально системному рівні (підприємство в цілому) або на рівні конкретних підрозділів чи робочих місць (посад) цієї системи чи її частин (філія, відокремлений підрозділ).

Те чи інше усі управлінські рішення неможливо задалегідь визначити, бо вони можуть залежати від безлічі факторів, але, гіпотетично, управлінські рішення, можливо визначити в наступному:

- **Кадрові рішення:** а) про ротацию посадових осіб; б) про накладення стягнення на посадову особу; в) про звільнення посадової особи; г) про зміну повноважень (права та обов'язки) посадової особи; д) про необхідність підвищення кваліфікації персоналу управління; е) про необхідність проведення консультацій (курсів, семінарів, тренінгів) для персоналу управління; ж) про матеріальне заохочення або депреміювання посадової особи; з) про проведення конкурсу на заміщення посади.

- **Дисципліна виконання:** а) щодо заходів, направлених на зміцнення внутрішньої дисципліни в системі управління; б) щодо заходів попередження фактів порушення вимог чинного законодавства або внутрішніх норм, правил чи стандартів.

- **Виробничі (бізнес) процеси:** а) про внесення змін у послідовність здійснення тих, чи інших господарських операцій; б) про виріб (або відміну) певної логістичної схеми господарських операцій (принципів господарювання); в) про альтернативні бізнес-процеси в разі настання форс-мажорних чинників чи подій; г) про зміни у підпорядкуванні посадових осіб або підрозділів системи в цілому.

- **Питання мікроекономіки:** а) про укладання (або про відмову від укладання) комерційної угоди в цілому або з конкретних контрагентом; б) про початок або призупинення бізнес-проекту (рекламна кампанія, інвестування у бізнес третіх осіб, про модернізацію виробництва, тощо); в) про допустимий рівень витрат за їх напрямками та в розрізі підрозділів; г) про систему (зміни у системі) матеріального стимулювання персоналу системи управління; д) про затвердження (перегляд) кошторису; е) про рівень оплати праці конкретних посадо-

вих осіб; е) про започаткування системи матеріальної відповідальності посадових осіб або персоналу управління; ж) про нормування тих чи інших витрат, природного убутку, браку, втрат товарів чи матеріалів; з) про оцінку ефективності діяльності системи в цілому або її підрозділів (або про визначення центрів витрат та центрів прибутку в системі).

- **Облік та контроль:** а) рішення про внесення змін у облікову політику; б) зміни в системі документування господарських операцій; в) корегування програмного забезпечення бухобліку; г) внесення змін у показники фінансової звітності; д) вибір форми бухобліку; е) рішення про проведення інвентаризації активів в місцях їх зберігання або контрольної перевірки товарів та матеріалів; ж) рішення щодо заходів підвищення ефективності внутрішнього контролю в системі управління; з) рішення про делегування або відкликання певних повноважень в системі управління; е) встановлення правил подвійного візування документів; і) оцінка ефективності системи внутрішнього контролю та роботи служби внутрішнього аудиту.

- **Інформаційні технології:** а) рішення щодо перегляду інформаційних потоків в системі управління; б) рішення щодо внутрішнього звітування виконавців; в) рішення щодо встановлення правил інформаційної конфіденційності та збереження даних (обмеження доступу).

- **Шахрайство:** а) рішення щодо заходів фізичного захисту та збереження активів в місцях їх зберігання; б) рішення щодо обмеження прав посадових осіб на здійснення певних господарських операцій; в) рішення щодо передачі фактів виявленого шахрайства персоналу до правоохоронних органів тощо.

Слід зазначити, що прийняті управлінським (чи вищим управлінським) персоналом рішення у свою чергу стають предметом уваги внутрішнього аудиту на ступінь та своєчасність їх виконання.

Рішення по результатам внутрішнього аудиту.

Такі рішення зазвичай приймають ті, хто читає звіти внутрішніх аудиторів. Це внутрішні користувачі, що знаходяться безпосередньо в межах системи управління суб'єктом господарювання. До складу таких користувачів входять вищий управлінський персонал та в деяких випадках, власники підприємства. Проте вищий управлінський персонал безумовно є першим та основним читачем і користувачем аудиторських звітів. Управлінські рішення приймаються в межах визначеної, для того чи іншого рівня менеджменту, компетенції. Ці рішення стосуються оцінок ризиків бізнесу, що роблять внутрішні аудитори та заходів, щодо зменшення впливу ризиків на діяльність

суб'єкта господарювання та її результати. Рішення охоплюють певний спектр предмету управління: кадри, дисципліна виконання, технологічні чи логістичні процеси, питання мікроекономіки, система бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю, інформаційні технології, шахрайство та заходи протидії, тощо.

Рішення можуть прийматися на загально системному рівні (підприємство в цілому) або на рівні конкретних підрозділів чи робочих місць (посад) цієї системи чи її частин (філія, відокремлений підрозділ). Рішення по результатам роботи внутрішніх аудиторів дуже схожі із рішеннями за наслідками аудиту зовнішнього. Ці рішення мають, так би мовити, більш предметний та внутрішньо системний характер. Проте вони абсолютно корелюють і з результатами зовнішніх аудиторських перевірок.

Приклади.

Приклад 1. Наявність у звітності, що підтверджена незалежним аудитором, суми прибутку, меншої, ніж очікував акціонер, та яка була запланована менеджментом, може привести до рішення про продаж акцій емітента звітності.

Приклад 2. Позитивно оцінені показники фінансової звітності, підтвердженої незалежною аудиторською фірмою, можуть спонукати до придбання акцій такого емітента звітності, а інвестора – про відповідну фінансову інвестицію.

Приклад 3. Наявність підтвердженого аудитом розміру чистих активів менше розміру статутного капіталу може привести до рішення з боку державних регуляторних органів до рішення про ліквідацію юридичної особи – емітента звітності.

Приклад 4. У звіті внутрішні аудитори звернули увагу, що на підприємстві існує системна помилка, коли матеріально-відповідальні особи надають в бухгалтерію свої звіти з включенням до них первинних облікових документів за попередній період. Одночасно бухгалтер, що веде облік товарних операцій не перевіряє дати таких звітів а вводить інформацію до ПЕОМ. В результаті у звітності виникає «подвійний рахунок» по сальдо рахунку 28 «Товари», що надалі суттєво викривлює дані звітності. **Рішення.**

Переглянути систему документообігу на підприємстві. За факти надання документів за попередній період у звітному періоді матеріально-відповідальних осіб депреміювати на 10% від розміру посадового окладу. Головному бухгалтеру вибірково контролювати роботу бухгалтера з ділянки товарних операцій (переглядати товарні звіти складів та візувати їх).

Приклад 5. Внутрішні аудитори виявили, що вартість послуг від фірми «Х», які надаються підприємству, систематично зростає (хоча і невеликого розміру). При цьому аналогічні послуги інших фірм не змінюються у ціні. На запит, чому так трапилося, менеджер Н-ко пояснив, що в цьому немає нічого поганого, бо він знає фірму «Х» вже 5 років, і вона завжди якісно надає свої послуги. А зростання вартості пояснив загальною кризою на ринку таких послуг та інфляцією. **Рішення:** Ведення справ з фірмою «Х» передати від менеджера Н-ко до менеджера Ш-ко. Керівнику відділу закупівлі розглянути можливість зміни постачальника «Х» на інші фірми. Службі безпеки звернути увагу на доходи менеджера Н-ко та вивчити можливість отримання ним «відкатів» від фірми «Х».

Приклад 6. У звіті внутрішніх аудиторів звертається увага на те, що розмір кредиторської заборгованості в період заготівлі сільгоспсировини, суттєво більший за вартість сировини в місцях її зберігання. Такий факт ні відділ закупівель, ні бухгалтерія пояснити не можуть. Документи на завезення транспортом сировини мають відмітки по заїзду до складів та за своєю вартістю дорівнюють сумі кредиторської заборгованості. **Рішення:** Запровадити систему незалежної перевірки внутрішніми аудиторами факту не тільки в'їзду а і розвантаження транспорту у складах з візуванням товарно-транспортних накладних постачальників.

Тести для самоперевірки.

1. **Із висновку зовнішнього аудитора витікає, що підприємство не має перспективи безперервного функціонування. Яке рішення в такому разі можуть прийняти власники підприємства:**

- А) про ліквідацію підприємства;
- Б) про початок процедури банкрутства підприємства;

- В) про зміну менеджменту;
Г) будь що з вище переліченого.

2. Хто з користувачів фінансової звітності, підтвердженої аудитором, може прийняти рішення про відмову від подальшої співпраці з емітентом такої звітності:

- А) державні регуляторні органи;
Б) дебітори підприємства;
В) мажоритарні акціонери підприємства;
Г) кредитори підприємства.

3. По результатам роботи внутрішнього аудитора не приймаються такі рішення:

- А) про продаж підприємства третім особам
Б) про донарахування та сплату податків
В) про купівлю акцій третіх осіб
Г) все вище перелічене.

4. Внутрішні аудитори сигналізують про систематичні перевитрати кошторису на ремонт офісного приміщення у філії підприємства. Приймається таке управлінське рішення:

- А) про проведення позачергової інвентаризації у філії;
Б) про перевірку законності витрат на ремонт офісу філії;
В) про доцільність ремонту офісу філії;
Г) все вище перелічене.

5. Аудитори проаналізували причини систематичних штрафних санкцій з боку податківців і дійшли висновку, що у окремих філіях підприємства персонал бухгалтерії не розуміє вимог статей Податкового Кодексу, а користується статтями «Закону про оподаткування прибутку». Має бути прийняте наступне рішення:

- А) про звільнення бухгалтерів у філіях,
Б) про звільнення головного бухгалтера підприємства,
В) про догану керівнику відділу внутрішнього аудиту підприємства,
Г) про проведення внутрішньо фірмового семінару з питань оподаткування за Податковим кодексом України.

Відповіді: 1Г, 2Г, 3А, 4В, 5Г.

Додаток 1

Сфера застосування МСА та цілі аудитора при їх застосуванні

Номер МСА	Назва МСА	Сфера застосування та цілі аудитора
1	2	3
МСА 240	«Відповідальність аудитора, що стосується шахрайства, при аудиті фінансової звітності»	Розглядає відповідальність аудитора за розгляд шахрайства чи помилок при аудиті фінансової звітності. Мета аудитора: – ідентифікація й оцінка ризиків суттєвого викривлення фінансової звітності внаслідок шахрайства, – отримання достатніх та прийнятних аудиторських доказів, що стосуються оцінених ризиків суттєвого викривлення внаслідок шахрайства, через розробку і застосування прийнятних дій у відповідь; – вжиття належних заходів у відповідь на шахрайство або підозрюване шахрайство, ідентифіковане під час аудиту.
МСА 250	«Розгляд законодавчих та нормативних актів при аудиті фінансової звітності»	Розглядає відповідальність аудитора у зв'язку з дотриманням вимог двох різних категорій законодавчих та нормативних актів: 1) положення законодавчих та нормативних актів, які безпосередньо впливають на визначення суттєвих сум і розкриття інформації в фінансовій звітності суб'єкта господарювання, наприклад, податкові та пенсійні законодавчі й нормативні акти; 2) інші законодавчі та нормативні акти, які безпосередньо не впливають на визначення суттєвих сум і розкриття інформації у фінансовій звітності суб'єкта господарювання, але дотримання вимог яких може бути суттєвим для поточних аспектів бізнесу здатності суб'єкта господарювання продовжувати бізнес або уникнути суттєвих штрафних санкцій (наприклад, дотримання ліцензійних умов, дотримання регуляторних вимог до платоспроможності).

1	2	3
		<p>Мета аудитора:</p> <ul style="list-style-type: none"> – отримати достатні і прийнятні аудиторські докази щодо дотримання суб'єктом господарювання положень законодавчих та нормативних актів, які, як це загально визнано, безпосередньо впливають на визначення суттєвих сум і розкриття інформації у фінансовій звітності; – виконати визначені аудиторські процедури для виявлення недотримання вимог тих законодавчих та нормативних актів, які можуть мати суттєвий вплив на фінансову звітність.
МСА 260	«Повідомлення інформації з питань аудиту тим, кого наділено найвищими повноваженнями»	<p>Розглядає відповідальність аудитора за повідомлення інформації з питань аудиту фінансових звітів тим, кого наділено найвищими повноваженнями.</p> <p>Мета аудитора:</p> <ul style="list-style-type: none"> – чітко повідомити інформацію тим, кого наділено найвищими повноваженнями, про відповідальність аудитора стосовно аудиту фінансової звітності та загальну інформацію про запланований обсяг і час аудиту; – отримати від тих, кого наділено найвищими повноваженнями, інформацію, яка є важливою для аудиту; – надати тим, кого наділено найвищими повноваженнями, своєчасні дані про спостереження, зроблені внаслідок аудиту, які є значущими та важливими для їх відповідальності за нагляд над процесом фінансової звітності; – сприяти ефективному двосторонньому повідомленню інформації між аудитором та тими, кого наділено найвищими повноваженнями.
МСА 265	«Повідомлення інформації про недоліки внутрішнього контролю тим, кого наділено найвищими повноваженнями»	<p>Розглядає відповідальність аудитора за повідомлення в належний спосіб інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями, та управлінському персоналу про недоліки внутрішнього контролю, які ідентифікував аудитор під час аудиту фінансової звітності та які, за професійним судженням аудитора є досить важливими, щоб заслуговувати на їх увагу.</p>

1	2	3
	кого наділено найвищими повноваженнями, та управлінському персоналу»	<p>Мета аудитора:</p> <ul style="list-style-type: none"> – визначити, чи виявив він на основі виконання аудиторської роботи один або кілька недоліків внутрішнього контролю; – визначити на основі виконаної аудиторської роботи, чи становлять ідентифіковані недоліки внутрішнього контролю значні недоліки окремо або у поєднанні; – своєчасно повідомити у письмовій формі інформацію тим, кого наділено найвищими повноваженнями, та управлінському персоналу про значні недоліки внутрішнього контролю, ідентифіковані під час аудиту.
МСА 300	«Планування аудиту фінансової звітності»	<p>Розглядає відповідальність аудитора за планування аудиту фінансової звітності.</p> <p>Мета аудитора спланувати аудит так, щоб його можна було виконати ефективно. Адекватне планування допомагає аудитору:</p> <ul style="list-style-type: none"> – приділити відповідну увагу важливим сферам аудиту; – своєчасно ідентифікувати та вирішувати потенційні проблеми; – належно організувати й управляти завданням з аудиту з метою його ефективного та кваліфікованого виконання; – обрати членів аудиторської групи із завдання, що мають відповідний рівень підготовки та компетентності, щоб діяти у відповідь на очікувані ризики; – належним чином розподілити роботи між членами аудиторської групи із завдання; – організувати управління та нагляд за членами аудиторської групи із завдання, а також огляд їх роботи; – координувати роботу аудиторів компонентів та експертів (у випадку їх залучення).

1	2	3
МСА 315	«Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвих викривлень через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища»	Розглядає процедури оцінки ризиків суттєвого викривлення на рівні фінансової звітності та на рівні твердження для класів операцій, залишків на рахунках і розкриття інформації, і дії аудитора у відповідь на оцінені ризики суттєвого викривлення. Мета аудитора – ідентифікувати та оцінити ризики суттєвого викривлення внаслідок шахрайства чи помилки нарівні фінансового звіту і тверджень членів розуміння суб'єкта господарювання і його середовища, включаючи його внутрішній контроль, і забезпечити основу для розробки і впровадження дій у відповідь на оцінені ризики суттєвого викривлення.
МСА 320	«Суттєвість при плануванні та проведенні аудиту»	Розглядає відповідальність аудитора за застосування концепції суттєвості під час планування та проведення аудиту фінансової звітності. Мета аудитора відповідно застосувати концепцію суттєвості при плануванні та проведенні аудиту. Визначення суттєвості є предметом професійного судження аудитора та залежить від розуміння ним потреб користувачів фінансової звітності у фінансовій інформації.
МСА 330	«Дії аудитора у відповідь на оцінені ризики»	Тому, визначаючи суттєвість аудитор доцільно припустити, що користувачі: – мають достатнє знання бізнесу, економічної діяльності та бухгалтерського обліку, а також готові вивчати інформацію у фінансовій звітності з належною ретельністю; – розуміють, що фінансову звітність підготовлено, надано й перевірено з урахуванням рівнів суттєвості; – визнають невизначеність, притаманну вимірюванню сум, що ґрунтуються на оцінках, судженнях і розгляді майбутніх подій; – приймають обґрунтовані економічні рішення на основі інформації, що міститься у фінансовій звітності.
МСА 330	«Дії аудитора у відповідь на оцінені ризики»	Розглядає відповідальність аудитора за розробку та провадження дій у відповідь на ризики суттєвого викривлення, ідентифіковані й оцінені аудитором відповідно під час аудиту фінансової звітності.

1	2	3
1	2	3
МСА 402	«Аудиторські міркування стосовно суб'єктів господарювання, які звертаються до організації, що надають послуги»	Мета аудитора: – розробити та виконати подальші аудиторські процедури, характер, час та обсяг яких ґрунтуються на оцінці ризиків суттєвого викривлення на рівні тверджень і здійснюються у відповідь на таку оцінку. Розглядає відповідальність аудитора за отримання достатніх і прийнятних аудиторських доказів у випадках, якщо суб'єкт господарювання використовує послуги однієї або більше організацій, що надають послуги. Мета аудитора: – отримати розуміння характеру і важливості послуг, що надаються іншою організацією, та їх вплив на внутрішній контроль користувача, який має відношення до аудиту, достатнього для ідентифікації та оцінки ризиків суттєвого викривлення; – розробити і виконати аудиторські процедури у відповідь на ці ризики.
МСА 450	«Оцінка викривлень, ідентифікованих під час аудиту»	Розглядає відповідальність аудитора за оцінку впливу ідентифікованих викривлень на сам аудит і впливу невірних викривлень, якщо такі є, на фінансову звітність. Відповідно метою аудитора є оцінка таких викривлень та їх вплив на фінансову звітність.
МСА 500	«Аудиторські докази»	Розглядає з чого складаються аудиторські докази під час аудиту фінансової звітності, та надає рекомендації аудитору стосовно розробки й виконання аудиторських процедур для отримання достатніх і прийнятних аудиторських доказів, що дадуть йому можливість сформулювати обґрунтовані висновки, на яких ґрунтуватиметься думка аудитора. Метою аудитора є розробка та виконання аудиторських процедур, через які він отримає достатні та прийнятні аудиторські докази, що дадуть йому змогу сформулювати обґрунтовані висновки, на яких ґрунтуватиметься аудиторська думка.

1	2	3
		Аудиторські докази аудитор отримує за рахунок виконання: – процедур оцінки ризиків; – подальших аудиторських процедур, що включають тести заходів внутрішнього контролю та процедур по суті.
МСА 501	«Аудиторські докази – додаткові міркування щодо відібраних елементів»	Розглядає додаткові міркування аудитора при отриманні достатніх та прийнятних аудиторських доказів щодо окремих аспектів запасів, судових справ і претензій, які стосуються суб'єкта господарювання, а також інформації за сегментами під час аудиту фінансової звітності. Мета аудитора: – отримати достатні і прийнятні аудиторські докази стосовно: а) наявності та стану запасів; б) повноти інформації щодо судових справ і претензій, що стосуються суб'єкта господарювання; в) подання і розкриття інформації за сегментами відповідно до застосовної концептуальної основи фінансової звітності.
МСА 505	«Зовнішні підтвердження»	Розглядає використання аудитором процедур зовнішнього підтвердження для отримання аудиторських доказів. Метою аудитора є розробка та виконання відповідних аудиторських процедур зовнішнього підтвердження для отримання достатніх і прийнятних аудиторських доказів.
МСА 510	«Перші завдання з аудиту – залишки на початок періоду»	Розглядає відповідальність аудитора щодо залишків на початок періоду під час виконання першого завдання з аудиту. Мета аудитора: – отримати достатні і прийнятні аудиторські докази, чи: а) існують викривлення у залишках на початок періоду, які суттєво впливають на фінансову звітність поточного періоду; б) послідовно застосовувалася відповідна облікова політика, відображена у записках на початок періоду, у фінансовій звітності поточного періоду;

1	2	3
		в) зміни в обліковій політиці було враховано та адекватно подано й розкрито відповідно до застосовної концептуальної основи фінансової звітності.
МСА 520	«Аналітичні процедури»	Розглядає питання використання аудитором аналітичних процедур (аналітичних процедур по суті) та відповідальність аудитора за виконання аналітичних процедур наприкінці аудиту, які б допомогли аудитору в формулюванні загального висновку щодо фінансової звітності. Мета аудитора: – отримати достатні і прийнятні аудиторські докази при виконанні аналітичних процедур по суті; – розробити та виконати аналітичні процедури наприкінці аудиту, які б допомогли аудитору у формулюванні загального висновку, чи відповідає фінансова звітність розумінню аудитором суб'єкта господарювання.
МСА 530	«Аудиторська вибірка»	Розглядає використання аудитором статистичної та нестатистичної вибірки при розробці й відборі аудиторської вибірки, виконанні тестів заходів контролю та детальному тестуванні, а також оцінці отриманих результатів. Мета аудитора при використанні аудиторської вибірки отримати підстави для обґрунтованих висновків щодо генеральної сукупності, з якої здійснювалась вибірка.
МСА 540	«Аудит облікових оцінок, у тому числі облікових оцінок за справедливою вартістю, та пов'язані з ними розкриття інформації»	Розглядає відповідальність аудитора за облікові оцінки, в тому числі облікові оцінки за справедливою вартістю, та пов'язані з ними розкриття інформації під час аудиту фінансової звітності.

1	2	3
МСА 550	«Пов'язані сторони»	<p>Мета аудитора:</p> <ul style="list-style-type: none"> – отримати достатні та прийнятні аудиторські докази чи є об'єктованими облікові оцінки, у тому числі облікові оцінки за справедливою вартістю, визнані або розкриті у фінансовій звітності; – визначити чи є достатнім розкриття доречної інформації у фінансовій звітності. <p>Розглядає відповідальність аудитора стосовно відносин та операцій з пов'язаними сторонами під час аудиту фінансової звітності.</p> <p>Мета аудитора:</p> <ul style="list-style-type: none"> – отримати розуміння відносин і операцій з пов'язаними сторонами незалежно від того, чи встановлені застосовною концептуальною основою фінансової звітності вимоги до пов'язаних сторін для того, щоб можна було: А) визнати чинники ризику шахрайства (якщо такі є) внаслідок відносин і операцій з пов'язаними сторонами; Б) дійти висновку чи є фінансова звітність, враховуючи вплив на неї таких відносин і операцій, такою, що забезпечує достовірне подання (для концептуальних основ достовірного подання) або не вводить в оману (для концептуальних основ дотримання вимог); – отримати достатні та прийнятні аудиторські докази належної ідентифікації, обліку та розкриття відносин і операцій з пов'язаними сторонами у фінансовій звітності відповідно до цієї концептуальної основи, якщо вона встановлює вимоги до пов'язаних сторін. <p>Розглядає відповідальність аудитора, що стосується подальших подій під час аудиту фінансової звітності. Як правило, визначають два типи подій:</p> <ol style="list-style-type: none"> події, які надають докази щодо умов, що існували на дату фінансової звітності; події, які надають докази щодо умов, що виникли після дати фінансової звітності.
МСА 560	«Подальші події»	

1	2	3
МСА 570	«Безперервність»	<p>Мета аудитора:</p> <ul style="list-style-type: none"> – отримати достатні та прийнятні аудиторські докази того, що події, які відбуваються в період між датою фінансової звітності та датою аудиторського звіту і потребують коригування або розкриття у фінансовій звітності, належно відображені в цій фінансовій звітності відповідно до концептуальної основи фінансової звітності; – вжити належних дій у відповідь щодо фактів, які стали відомі аудитору після дати аудиторського звіту і які, якби вони були відомі аудитору на дату звіту, могли б призвести до внесення аудитором змін до цього звіту. <p>Розглядає відповідальність аудитора під час аудиту фінансової звітності, пов'язану з використанням управлінським персоналом припущення про безперервність діяльності при складанні фінансової звітності.</p> <p>Мета аудитора:</p> <ul style="list-style-type: none"> – отримати достатні та прийнятні аудиторські докази щодо прийнятності використання управлінським персоналом припущення про безперервність діяльності під час складання фінансової звітності; – зробити висновок, ґрунтуючись на отриманих аудиторських доказах, чи існує суттєва невизначеність стосовно подій чи умов, які можуть поставити під значний сумнів здатність суб'єкта господарювання безперервно продовжувати діяльність; – визначити наслідки для аудиторського звіту.
МСА 580	«Письмові запевнення»	<p>Розглядає відповідальність аудитора за отримання письмових запевнень від управлінського персоналу або за потреби від тих, кого наділено найвищими повноваженнями, під час аудиту фінансової звітності.</p> <p>Мета аудитора:</p> <ul style="list-style-type: none"> – отримати письмові запевнення від управлінського персоналу і за потреби від тих, кого наділено найвищими повноваженнями, що вони вважають, що взяли на себе відповідальність за складання фінансової звітності та повноту інформації, наданої аудитору;

1	2	3
MCA 600	«Особливі міркування – аудиту фінансової звітності групи (включаючи роботу аудиторів компонентів)»	<p>– підтвердити інші аудиторські докази, що стосуються фінансової звітності або конкретних тверджень у фінансовій звітності, за допомогою письмових записів, якщо аудитор визначить, що вони потрібні або якщо їх вимагають інші МСА;</p> <p>– вживати належних дій у відповідь на письмові заперечення, надані управлінським персоналом та за потреби тими, кого наділено найвищими повноваженнями, або якщо управлінський персонал чи за потреби ті, кого наділено найвищими повноваженнями, не надають письмові заперечення, про які робить запис аудитор.</p> <p>Розглядає особливі міркування, що застосовуються до аудиту групи, зокрема до тих завдань, в яких беруть участь аудитори компонентів.</p> <p>Мета аудитора:</p> <p>– визначити, чи слід йому діяти як аудитору фінансової звітності групи; якщо він діє як аудитор фінансової звітності групи;</p> <p>– повідомити чітку інформацію аудиторам компонентів щодо обсягу та часу їх роботи з фінансовою інформацією, яка стосується компонентів, та отриманих ними фактичних результатів;</p> <p>– отримати достатні і відповідні аудиторські докази щодо фінансової інформації компонентів та процесу консолідації для висловлення думки, чи складена фінансова звітність групи в усіх суттєвих аспектах відповідно до застосовної концептуальної основи фінансової звітності.</p>
MCA 610	«Використання роботи внутрішніх аудиторів»	<p>Розглядає відповідальність зовнішнього аудитора за роботу внутрішніх аудиторів, якщо зовнішній аудитор визначив, що діяльність підрозділу внутрішнього аудиту, ймовірно, є доречною для аудиту.</p> <p>Мета аудитора:</p> <p>– визначити доцільність і обсяг використання конкретної роботи внутрішніх аудиторів;</p> <p>– при використанні конкретної роботи внутрішніх аудиторів визначити, чи є ця робота достатньою для цілей аудиту.</p>

1	2	3
MCA 620	«Використання роботи експерта аудитора»	<p>Розглядає відповідальність аудитора, що стосується роботи особи або організації, які володіють спеціальними знаннями в галузі іншої, ніж бухгалтерський облік або аудит, і робота яких у цій галузі використовується аудитором, щоб допомогти йому отримати достатні та прийнятні аудиторські докази.</p> <p>Мета аудитора:</p> <p>– визначити, чи використовувати роботу експерта;</p> <p>– при використанні роботи експерта встановити, чи є ця робота достатньою для цілей аудитора.</p>
MCA 700	«Формулювання думки та надання звіту щодо фінансової звітності»	<p>Розглядає відповідальність аудитора за формулювання думки щодо фінансової звітності та встановлює форму і зміст аудиторського звіту, що надається за результатами аудиту фінансової звітності.</p> <p>Мета аудитора:</p> <p>– сформулювати думку про фінансові звіти виходячи з оцінки висновків на основі отриманих аудиторських доказів;</p> <p>– чітко висловити таку думку в письмовому звіті, який також описує підставу для висловлення такої думки.</p>
MCA 705	«Модифікації думки у звіті незалежного аудитора»	<p>Розглядає відповідальність аудитора за надання відповідного звіту за обставин, якщо, формулюючи думку згідно з МСА 700, аудитор доходить висновку про необхідність модифікації аудиторської думки щодо фінансової звітності.</p> <p>Мета аудитора:</p> <p>– чітко висловити у відповідний спосіб модифіковану думку щодо фінансової звітності, яка є необхідною, якщо:</p> <p>а) аудитор на основі отриманих аудиторських доказів доходить висновку, що фінансова звітність у цілому містить суттєві викривлення; або</p> <p>б) аудитор не має можливості отримати достатні і прийнятні аудиторські докази, щоб діяти висновку, що фінансова звітність у цілому не містить суттєвих викривлень.</p>

1	2	3
MCA 706	«Пояснювальні параграфи та параграфи з інших питань у звіті незалежного аудитора»	Розглядає включення до аудиторського звіту додаткової інформації, якщо аудитор вважає за потрібне: – привернути увагу користувачів до питання чи питань, поданих або розкритих у фінансовій звітності; – привернути увагу користувачів до будь-якого питання чи питань, які не були подані або розкриті у фінансовій звітності. Мета аудитора привернути увагу користувачів у разі, якщо, на його погляд, це доцільно: – до питання, яке хоча й було належно подане чи розкрито у фінансовій звітності, однак, за сужденням аудитора, настільки важливе, що є фундаментальним для розуміння фінансової звітності користувачами; – до будь-якого іншого питання, що стосується розуміння користувачами проведеного аудиту, відповідальності аудитора чи аудиторського звіту.
MCA 710	«Порівняльна інформація – відповідні показники і порівняльна фінансова звітність»	Розглядає відповідальність аудитора, пов'язану з порівняльною інформацією при проведенні аудиту фінансової звітності. Мета аудитора: – отримати достатні і прийнятні аудиторські докази щодо того, чи була подана порівняльна інформація, яка включена до фінансової звітності, в усіх суттєвих аспектах згідно з вимогами щодо порівняльної інформації у застосовній концептуальній основі фінансової звітності; – надати звіт згідно з відповідальністю аудитора щодо звітності.
MCA 720	«Відповідальність аудитора щодо іншої інформації в документах, що містять перевірену аудитором фінансову звітність»	Розглядає відповідальність аудитора щодо іншої інформації в документах, які містять перевірену аудитором фінансову звітність та аудиторський звіт щодо неї. Мета аудитора: – розглянути іншу інформацію з метою ідентифікації суттєвих невідповідностей, якщо вони є, з перевіреною аудитором фінансовою звітністю.

1	2	3
MCA 800	«Особливі міркування – аудиту фінансової звітності, складеної відповідно до концептуальних основ спеціального призначення»	Розглядає особливі міркування щодо застосування МСА в процесі аудиту фінансової звітності, складеної відповідно до концептуальної основи спеціального призначення. Метою аудитора є належний розгляд особливих міркувань, які стосуються: – прийняття завдання; – планування і виконання цього завдання; – формулювання думки та звіту щодо фінансової звітності, складеної відповідно до концептуальної основи спеціального призначення.
MCA 805	«Особливі міркування – аудити окремих фінансових звітів та певних елементів, рахунків або статей фінансового звіту»	Розглядає особливі міркування під час аудитів окремих фінансових звітів або певного елемента, рахунку або статті фінансового звіту. Окремий фінансовий звіт або певний елемент, рахунок чи стаття фінансового звіту можуть бути складені відповідно до концептуальної основи загального призначення або концептуальної основи спеціального призначення. Мета аудитора: – в процесі аудиту окремої фінансової звітності або певного елемента, рахунку чи статті належним чином розглянути особливі міркування, які стосуються: а) прийняття завдання; б) планування та проведення цього завдання; в) формулювання думки та звіту щодо окремих фінансових звітів або певного елемента, рахунку або статті.
MCA 810	«Завдання з надання звіту щодо узагальненої фінансової звітності»	Розглядає відповідальність аудитора за завданням з надання звіту щодо узагальненої фінансової звітності, основою для складання якої була фінансова звітність, аудит якої проводився відповідно до МСА тим самим аудитором. Мета аудитора: – визначити, чи є доречним прийняття завдання з надання звіту про узагальнену фінансову звітність;

1	2	3
		У разі прийняття завдання з надання звітності щодо узагальненої фінансової звітності: – висловити думку про узагальнену фінансову звітність на основі оцінки ре-зультатів, отриманих із наявних свідчень; – чітко висловити свою думку письмово у формі аудиторського звіту, який також надає основу для висловлення цієї думки.
ПМПА 1000	«Процедури міжбанківського підтвердження»	Надання допомоги з процедур міжбанківського підтвердження зовнішнім не-залежним аудиторам, а також управлінському персоналу банків.
ПМПА 1004	«Взаємовідносини інспекторів з бан-ківського нагляду та зовнішніх ауди-торів»	надання інформації та рекомендацій щодо зміцнення взаємовигідних відносин між аудиторами та інспекторами з банківського нагляду.
ПМПА 1006	«Аудит фінансової звітності банків»	Надання практичної допомоги аудиторам і поширення належної практики за-стосування МСА до аудитів фінансової звітності банків. Положення не містять вичерпного переліку процедур і практик, які слід застосовувати до аудиту. При проведенні аудиту банків відповідно до МСА аудитор виконує всі вимоги МСА.
ПМПА 1010	«Розгляд еколо-гічних питань при аудиті фінансової звітності»	Допомогти аудиторам та розвивати добросовісну практику через надання ре-комендацій щодо застосування МСА у разі, якщо екологічні питання є значу-щими для фінансової звітності суб'єкта господарювання.
ПМПА 1012	«Аудит похідних фінансових інструментів»	Надання аудитору рекомендацій щодо планування й виконання аудиторських процедур для тверджень у фінансовій звітності, які стосуються похідних фі-нансових інструментів, утримуваних кінцевими користувачами, до складу яких входять банки та інші суб'єкти господарювання у фінансовому секторі, якщо вони є кінцевими користувачами.

1	2	3
ПМПА 1013	«Електронна комерція: вплив на аудит фінансової звітності»	Надання рекомендацій для допомоги аудиторам, якщо суб'єкт господарювання займається комерційною діяльністю, здійснюючи її за допомогою комп'ютерів, підключених до загальнодоступної мережі, наприклад Інтернету (е-комер-цією).
МСЗО 2400	«Завдання з огляду фінансової звітності»	Надання аудитору можливості на основі процедур, які не надають усіх доказів, що вимагалися б в аудиті, констатувати, чи повернув увагу аудитора будь-який факт, який змушує його вважати, що фінансову звітність не складено в усіх суттєвих аспектах відповідно до застосовної концептуальної основи фі-нансової звітності (негативна впевненість).
МСЗО 2410	«Огляд проміжної фінансової інформації, що виконується незалежним аудитором суб'єкта господарювання»	Встановлює положення та надає рекомендації щодо професійної відповідаль-ності аудитора при виконанні завдання з огляду проміжної фінансової інфор-мації клієнта з аудиту, а також щодо форми та змісту звіту.
МСЗНВ 3000	«Завдання з надання впевненості, що не аудитом чи оглядами історичної фінансової інформації»	Встановлює основні принципи і процедури, а також надає рекомендації для виконання завдань з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядами істо-ричної фінансової інформації, на які поширюється сфера застосування Міжна-родних стандартів аудиту або Міжнародних стандартів завдань з огляду.

Продовження додатку 1

1	2	3
МСЗНВ 3400	«Перевірка прогнозової фінансової інформації»	Встановлює положення і надає рекомендації стосовно завдань з перевірки та надання висновку щодо прогнозової фінансової інформації, в тому числі процедури перевірки найкращих оцінок і гіпотетичних припущень. Мета аудитора отримати достатні відповідні свідчення: — чи є обґрунтованим припущення управлінського персоналу про найкращу оцінку, на якій ґрунтується прогнозна фінансова інформація, а в разі гіпотетичних припущень – чи відповідають такі припущення призначенню інформації; — чи належно підготовлено прогнозу фінансову інформацію на основі припущень; — чи належно подано прогнозу фінансову інформацію та чи адекватно розкрито всі суттєві припущення (із чітким зазначенням того, чи є вони припущеннями найкращої оцінки або гіпотетичними припущеннями); — чи підготовлено прогнозу фінансову інформацію на такій самій основі, що й фінансову звітність за попередні роки (використовуючи відповідні принципи бухгалтерського обліку).
МСЗНВ 3402	«Звіти з надання впевненості щодо заходів контролю в організації, що надає послуги»	Розглядає завдання з надання впевненості, які виконує професійний практикуючий бухгалтер з метою надання звіту про заходи контролю в організації, що надає послуги суб'єктам господарювання користувачам для використання ними та їх аудиторам.
МССП 4400	«Завдання з виконання узгоджених процедур стосовно фінансової інформації»	Встановлює положення і надає рекомендації стосовно професійної відповідальності аудитора під час роботи над завданням з виконання узгоджених процедур стосовно фінансової інформації, а також форми і змісту звіту, що надається аудитором у зв'язку з виконанням такого завдання. Мета аудитора: — виконати аудиторські процедури, які були узгоджені із суб'єктом господарювання і будь-якими відповідними третіми сторонами; — надати звіт про фактичні результати.

Додаток 2

Аудиторська фірма « _____ »
 Об'єкт аудиту _____
 (назва підприємства)
 Період перевірки з _____ 200__ р. по _____ 200__ р.
 Прізвище, ім'я та по-батькові _____
 Посада співробітника _____

**ТЕСТ ДОТРИМАННЯ ПОЛІТИКИ НЕЗАЛЕЖНОСТІ
при виконанні завдання з надання впевненості**

№ з/п	Зміст питання моніторингу	Варіант відповіді			Примітки
		так	ні	інформація відсутня	
1.	2	3	4	5	6
1.	Чи маєте Ви у власності акції або інші інвестиційні інструменти Клієнта?				
2.	Чи мають у власності ваші найближчі родичі акції або інші цінні папери Клієнта?				
3.	Вкажіть чи працювали Ви на об'єкті аудиту посадовою особою (Якщо так, вкажіть якою?)				
4.	Вкажіть чи займали Ваші близькі родичі на об'єкті аудиту посаду: • керівника; • працівника; • члена Наглядової ради.				
5.	Чи є у числі посадових осіб на об'єкті перевірки член родини або близький родич				
6.	Вкажіть, чи одержували Ви від Клієнта позики (кредити) або гарантії?				
7.	Вкажіть, чи одержували Ви від Клієнта подарунки або знаки гостинності суттєвої вартості?				
8.	Чи були домовленості із замовником про спільний бізнес та реалізацію його результатів на ринку з посиланням на обидві сторони?				

Продовження додатку 2

1	2	3	4	5	6
9.	Чи склалися угоди про поєднання частки бізнесу для виконання спільних господарських операцій?				
10.	Вкажіть, чи займалися Ви підготовкою у Клієнта вихідних даних, які в майбутньому будуть використовуватися для складання фінансової звітності чи інших записів, що становлять предмет перевірки?				
11.	Вкажіть чи надавали Ви Клієнту послуги, пов'язані з веденням бухгалтерського обліку, перевіркою податкового обліку, щодо фінансового планування, бюджетування? (Якщо так, вкажіть які?)				
12.	Вкажіть чи попередньо надавали Ви Клієнту послуги з постановки завдань з автоматизації обліку, розробляли чи адаптували типові програмне забезпечення з обліку та звітності? (Якщо так, вкажіть які?)				
13.	Чи маєте Ви суттєву частку у спільному підприємстві разом з Клієнтом?				
14.	Чи виконували Ви за дорученням Клієнта роль адвоката у судовій справі або при вирішенні спірних питань з третіми особами?				
15.	Чи здійснювали Ви або займалися публічно рекламуванням акцій, чи інших цінних паперів Клієнта, його бізнес-планів тощо?				

Дата тестування: «__» _____ 20__ р.

Підпис керівника аудиторської групи _____

Підпис протестованої особи _____

Додаток 3

[Фірмовий бланк аудиторської фірми]

НАКАЗ № ____

«__» «_____» 201__ р.

м.

Про призначенню особи, відповідальної за систему контролю якості ТОВ «АФ «_____»

З метою забезпечення контролю якості, а саме:

- розроблення, впровадження, та підтримання системи контролю якості, яка забезпечує обґрунтовану впевненість в тому, що ТОВ «АФ «_____» та її персонал діють у відповідності до Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг, Кодексу етики професійних бухгалтерів та законодавчих і нормативних вимог, що регулюють аудиторську діяльність в Україні, а висновки (звіти), що надаються ТОВ «АФ «_____», відповідають умовам завдання;
- своєчасного виявлення недоліків у системі контролю якості, та їх усуненню;
- забезпечення персоналу аудиторської фірми необхідними документами з системи контролю якості;

НАКАЗУЮ:

1. Призначити відповідальним за систему контролю якості ТОВ «АФ «_____» сертифікованого аудитора _____ (п.п.п) (підстава-договір на виконання робіт)
2. Ознайомити _____ (п.п.п) з прийнятою Політикою та процедурою контролю якості в «АФ «_____».
3. Здійснення перевірок контролю якості виконання завдання на відповідних етапах виконання завдання необхідно проводити своєчасно до моменту надання аудиторського висновку (звіту) за програмою з наданням звітів.
4. Контроль за дотриманням цього наказу покладаю на себе.

Директор
ТОВ «АФ «_____»

[П.І.П.]

З наказом ознайомлений:
«__» _____ 20__ р.

[П.І.П. контролера]

Додаток 4

Директору
ТОВ» АУДИТОРСЬКА ФІРМА
«_____»
п. [П.І.П]
від

(посада, П. І. Б. співробітника)

ЗАЯВА ПРО НЕЗАЛЕЖНІСТЬ

Цією заявою підтверджую, що я, _____

прочитала і зрозуміла Кодекс етики професійних бухгалтерів Міжнародної федерації бухгалтерів, прийнятого Аудиторською палатою України в якості національного, у тому числі розділ 8 «Незалежність» та Кодекс етики ТОВ» Аудиторська фірма «_____».

Підтверджую, що в теперішній час я не маю жодної зацікавленості у діяльності клієнтів ТОВ «АФ «_____», яка не дивлячись на її реальні наслідки може бути признана несумісною з принципами чесності, об'єктивності і незалежності.

При призначенні мене у майбутньому на перевірки, заявляю, що маю зацікавленість (в результаті володіння акціями і/або наявності родинних стосунків у керівництві компанії) у діяльності наступних суб'єктів господарювання:

_____.

Під час моєї роботи на фірмі я зобов'язуюсь повідомляти директору фірми про всі події, які можуть вплинути на мою незалежність.

Я визнаю, що будь-яке порушення незалежності являє собою «грубий проступок» за дисциплінарними процедурами фірми, передбачених Колективним договором та Кодексом законів про працю і розумію ступінь відповідальності за це.

Підпис: _____

Дата: _____

Додаток 5

Аудиторська фірма: _____
Підприємство: _____
Період, що перевіряється: _____

**КОНТРОЛЬНИЙ ЛИСТ
ПЕРЕВІРКИ ЯКОСТІ ПІД ЧАС ВИКОНАННЯ ЗАВДАННЯ**

Питання	Результат відповіді		Коментар
	Так	Ні	
1	2	3	4
Чи дотримано порядок призначення робочої групи та керівника на виконання даного завдання?			
Чи виконують члени робочої групи процедури, передбачені на початковому етапі виконання завдання:			
• ознайомлення зі змінами в бізнес-середовищі клієнта;			
• проаналізовано зміни у системі бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю клієнта;			
• проведено розрахунок рівня суттєвості й аудиторського ризику;			
• оцінено можливості та обмеження системи електронної обробки даних клієнта;			
• складені план аудиту і програми аудиту виконання завдання?			
Чи виконані членами робочої групи процедури на стадії збирання аудиторських доказів (дослідному етапі):			
• записи про характер, дату проведення, обсяг та результати виконаних аудиторських процедур;			
• тести внутрішнього контролю, детальні тести оборотів і сальдо на рахунках;			
• фіксація виконавців аудиторських процедур;			
• копії переписки та/або протоколи обговорень важливих робочих питань з посадовими особами клієнта, а також всередині робочої групи;			
• листи-підтвердження, отримані від клієнта та його контрагентів;			

Продовження додатку 5

1	2	3	4
• інші процедури, що виконувалися і документувалися?			
Чи проставлено на всіх робочих документах підписи про здійснення контролю перевірки результатів виконаної роботи стосовно кожного члена робочої групи?			
Чи виконано план аудиту та програми аудиту?			
Чи проведено переоцінювання елементів аудиторського ризику?			
Чи оцінені зібрані аудиторські докази та виявлено їх відповідність висновкам, що зроблені на їх підставі?			
Чи оцінено вплив виявлених під час аудиту помилок, перекручень та рекомендованих виправлень на достовірність фінансової звітності клієнта?			
Чи виконані членами робочої групи процедури на стадії завершення аудиту і підготовки аудиторського висновку:			
• копії перевіреної фінансової звітності, важливих договорів та іншої інформації;			
• письмова інформація аудиторів управлінському персоналу клієнта за результатами виконання завдання;			
• організація контролю керівника робочої групи за роботою членів групи на етапі підведення підсумків;			
• порядок формування розділів аудиторського звіту та систематизація робочої документації з метою надання її директору аудиторської фірми.			
• дотримання вимог щодо складання проекту висновку незалежного аудитора?			
Чи проводилися консультації, і якщо так, то чи були висновки цих консультацій документально оформлені й застосовані на практиці?			

Керівник робочої групи

(підпис)

(П.І.Б.)

Дата: «__» _____ 201_р.

Перевірив:

Особа відповідальна за систему контролю якості

(підпис)

(П.І.Б.)

Дата: «__» _____ 201_р.

Додаток 6

**ЛИСТ ОЗНАЙОМЛЕННЯ
ВИКОНАВЦІВ АУДИТОРСЬКИХ ПОСЛУГ З ПОЛІТИКОЮ ТА
ПРОЦЕДУРАМИ КОНТРОЛЮ ЯКОСТІ І ЗБЕРЕЖЕННЯ ПРО-
ФЕСІЙНОЇ НЕЗАЛЕЖНОСТІ**

ТОВ «АФ «_____»
(наказ від «__» _____ 200__р. № ____)

Ми, що нижче поіменовані, розписалися в тому, що ознайомлені з політикою та процедурами контролю якості і збереження професійної незалежності, прийняті Товариством з обмеженою відповідальністю Аудиторська фірма «_____», приймаємо вимоги такої політики та зобов'язуємося їх дотримуватися, надаючи аудиторські послуги:

№ з/п	Прізвище, ім'я по батькові	Дата	Особистий підпис

Даний Лист є невід'ємною частиною робочих документів аудиторської фірми по наданню послуг за договором № ____ від «__» _____ 201__р.

Додаток 7

**ПРОТОКОЛ
ЗБОРІВ ПЕРСОНАЛУ АУДИТОРСЬКОЇ ФІРМИ,
ЯКИЙ ПРИЙМАВ УЧАСТЬ
У ВИКОНАННІ ЗАВДАНЬ З НАДАННЯ ВПЕВНЕНОСТІ**

№ _____ від «__» _____ 20__ р. м. Київ

Присутні: _____

Запрошені: _____

ЗБОРИ ПОСТАНОВИЛИ

1. Голова зборів: _____
2. Секретар зборів: _____

ПОРЯДОК ДЕННИЙ

1. Звіт про проведення моніторингу відповідності політики і процедур контролю якості за період з 01.01.20__ р. по 31.12.20__ р.
2. Результати перевірки окремих завершених завдань за період з 01.01.20__ р. по 31.12.20__ р.

Перше питання

Слухали: _____ – яка доповіла, що на підставі договору від __.__.20__ р.
П.І.Б. голови зборів

№ _____ в період з __.__.20__ р. по __.__.20__ р. був проведений
П.І.Б. особи, що здійснює моніторинг

моніторинг відповідності політики і процедур контролю якості ТОВ «АФ «_____» за 20__ р.

Виступили:
_____ – яка довела до відома всіх учасників зборів результати
П.І.Б. особи, що здійснює моніторинг

проведеного моніторингу відповідності політики і процедур контролю якості.
_____ – запропонувала у відповідності до вимог ВФС «Моніторинг
П.І.Б. голови зборів

відповідності політики та процедур контролю якості» всім учасникам зборів підписати звіт про проведення моніторингу відповідності політики і процедур контролю якості, на доказ того, що вони ознайомлені з результатами проведеного моніторингу.

Вирішили:
Підписати кожним учасником зборів звіту про проведення моніторингу відповід-

ності політики і процедур контролю якості, складеного _____,
П.І.Б. особи, що здійснює моніторинг

як доказ того, що кожний учасник зборів був ознайомлений з результатами проведеного моніторингу.

Друге питання

Слухали: _____ – яка доповіла, що складовою частиною
П.І.Б. голови зборів

моніторингу відповідності політики і процедур контролю якості є перевірка окремих завершених завдань.

За наслідками 20__ р. були перевірені завершені завдання за такими клієнтами: _____;

_____.

Виступили:

_____ – яка довела до відома всіх учасників зборів результати
П.І.Б. особи, що здійснює моніторинг

проведеного перевірки окремих завершених завдань.

_____ – запропонувала у відповідності до вимог ВФС «Моніторинг
П.І.Б. голови зборів

відповідності політики та процедур контролю якості» всім членам робочих груп, які виконували перевірки за клієнтами: _____ та особі відповідальній за контроль якості підписати програми перевірки окремих завершених завдань, на доказ того, що вони ознайомлені з результатами проведеної перевірки.

Голова зборів _____

Секретар зборів _____

[Код програми]

Робочі документи по розділу
«Аудит грошових коштів в національній валюті»

Аудиторська фірма
ТОВ «АФ «_____»
Підприємство ВАГ «_____»
Період перевірки 01.01.20 – 31.12.20 р.

ПРОГРАМА АУДИТУ ГРОШОВИХ КОШТІВ В НАЦІОНАЛЬНІЙ ВАЛЮТІ

Виконавці: _____

Мета аудиту грошових коштів в національній валюті:

1. Кошти мають ся в наявності і у володінні клієнта.
2. Залишок по рахунку коштів належним чином відбиває грошові надходження і виплати в змінні звітних періодів.
3. Залишки коштів, представлені в бухгалтерському балансі компанії, відповідним чином відбивають усю готівку у власності клієнта.
4. Залишки по рахунках коштів належним чином класифіковані у фінансовій звітності

Зміст і позначення тверджень наведено в таблиці наприкінці програми

№ з/п	Перелік аудиторських процедур	Твердження			Індекс РД	Рекомендації з перевірки даного питання
		щодо залишків на рахунках	щодо операцій та подій протягом періоду аудиту	щодо подання та розкриття		
1	2	3	4	5	6	7
<i>Загальні процедури</i>						
1.	Узгодження залишку грошових коштів в касі за даними Головної книги з даними облікових регістрів та фінансової звітності.	-	-	КЗ, ТО		

Продовження Додатку 8

1	2	3	4	5	6	7
2.	Направлення запиту щодо дати проведення інвентаризації грошових коштів.	ПО, П	Н, Т, ЗР, П	НіПО, КЗ, ТО, П		
3.	Спостереження за проведенням інвентаризації грошових коштів.	І	-	-		
4.	Огляд результатів проведення інвентаризації грошових коштів.	І	Н, К	-		
5.	Сканування записів з метою виявлення «нетипових операцій» і т.д.	-	ЗР,К	-		
6.	Інспектування наявності касових звітів (аркушів касової книги) та прибуткових і видаткових документів (далі – ПКО і ВКО).	ПО, П	Н, Т, ЗР, К, П	НіПО, КЗ, ТО, П		
7.	Простежування руху грошових коштів в касі.	П, ПО, ОР	Т, ЗР	-		
8.	Верифікація застосовної кореспонденції рахунків при відображенні в обліку касових операцій відповідно вимог діючих нормативних актів України.	ОР	ЗР, К	-		
9.	Інспектування правильності оформлення ПКО.	ПО, П	Н, Т, ЗР, К, П	НіПО, КЗ, ТО, П		
10.	Звіряння даних ПКО, касової книги (Звіту касира) та даними відображеними в бухгалтерському обліку.	П, ПО	Н, Т, ЗР, К	-		
11.	Простежування оприбуткування коштів, отриманих з банку.	П, ПО, ОР	Т, ЗР	-		
12.	Інспектування правильності оформлення ВКО.	ПО, П	Н, Т, ЗР, К, П	НіПО, КЗ, ТО, П		
13.	Звіряння даних ВКО, касової книги (Звіту касира) та даними відображеними в бухгалтерському обліку.	П, ПО	Н, Т, ЗР, К	-		
14.	Перерахунок (повторне обчислення) платіжних відомостей.	П, ОР	Т	-		

1	2	3	4	5	6	7
15.	Верифікація видачі заробітної плати за довіреністю відповідно до вимог діючих законодавчо-нормативних актів України.	ОР	ЗР, К	-		
16.	Інспектування касової книги (Звіту касира) на правильність оформлення; арифметичну точність та повноту відображення касових документів.	ПО, П	Н, Т, ЗР, К, П	НіПО, КЗ, ТО, П		
17.	Перерахунок (повторне обчислення) залишків касових звітів.	П, ОР	Т	-		
18.	Звіряння оборотів і залишків у Касовій книзі і відображених в бухгалтерському обліку.	П, ПО	Н, Т, ЗР, К	-		
19.	Інспектування операцій з використанням реєстратури розрахункових операцій (далі РРО), (повноти відображення реалізації відповідно до надходження виторгу по РРО чи сумі інкасованого виторгу; зв'язка відповідності залишків по журналу РРО і відповідному субрахунку рахунка 301 «Каса в національній валюті»).	ПО, П,	П, Н, Т, ЗР, К,	П, НіПО, КЗ, ТО		
20.	Верифікація залишків грошових коштів в касі відповідно встановленого ліміту.	ОР	ЗР, К	-		
<i>Аудит безготівкових операцій в національній валюті</i>						
21.	Направлення запити до установ банків на підтвердження залишків на поточних рахунках.	ПО, П	Н, Т, ЗР, П	НіПО, КЗ, ТО, П		
22.	Інспектування наявності банківських виписок.	ПО, П	Н, Т, ЗР, К, П	НіПО, КЗ, ТО, П		
23.	Вивчення джерел надходження грошових коштів на поточний рахунок.	-	П, Н, Т, ЗР, К	-		
24.	Вивчення напрямків перерахувань грошових коштів з поточного рахунку.	-	П, Н, Т, ЗР, К	-		

1	2	3	4	5	6	7
25.	Простежування повноти оприбуткування коштів, зданих каси на поточний рахунок.	П, ПО, ОР	Т, ЗР	-		
26.	Перерахунок (повторне обчислення) оборотів у виписках банку.	П, ОР	Т	-		
27.	Розрахунок залишків за рахунком на кінець дня.	І, П, ОР	Т	-		
28.	Звіряння оборотів і залишків у виписках банку та в Головній книзі.	П, ПО	Н, Т, ЗР, К	-		
29.	Верифікація застосовної кореспонденції рахунків при відображенні в бухгалтерському обліку операцій за поточними рахунками.	ОР	ЗР, К	-		
<i>Аудит грошових документів в національній валюті</i>						
30.	Диференціація грошових документів за складом.	ОР	К	-		
31.	Верифікація відображення грошових документів у кількісному і сумовому вираженні на б/р 331 «Грошові документи в національній валюті».	ОР	ЗР, К			
32.	Інспектування операцій щодо придбання і видачі путівок в санаторії, будинки відпочинку і т.п. (визначити за рахунок яких джерел вони були придбані, яку частину їхньої вартості не оплачують одержувачі, чи своєчасно і в повному обсязі надходять у касу гроші від одержувачів путівок, чи немає випадків видачі путівок особам, які не працюють на даному підприємстві; встановлення розміру недоплачених сум у касу підприємства, причини та осіб, винних у порушенні встановленого порядку видачі путівок та їх оплати).	ПО, П,	П, Н, Т, ЗР, К,	П, НіПО, КЗ, ТО		
33.	Простежування відображення в бухгалтерському обліку операцій за грошових документів в національній валюті.	П, ПО, ОР	Т, ЗР	-		

Зміст і позначення тверджень, наведених у Програмі аудиту грошових коштів в національній валюті

Твердження управлінсько-го персоналу	Позначення	Зміст твердження
<i>Твердження щодо класів операцій та подій протягом періоду аудиту</i>		
Настання	Н	операції та події, які були зареєстровані, настали та пов'язані із суб'єктом господарювання
Повнота	П	всі операції та події, які повинні реєструватися, були зареєстровані
Точність	Т	суми та інші дані, пов'язані із зареєстрованими операціями та подіями, були записані правильно
Закриття реєстрів	ЗР	операції та події були зареєстровані у відповідному обліковому періоді
Класифікація	К	операції та події були зареєстровані у належних рахунках
<i>Твердження щодо залишків на рахунках на кінець періоду</i>		
Повнота	П	всі активи, зобов'язання та власний капітал, які мають реєструватися, були зареєстровані
Існування	І	активи, зобов'язання та власний капітал наявні
Права та обов'язки	ПО	суб'єкт господарювання має або контролює права на активи, а зобов'язання є обов'язком суб'єкта господарювання
Оцінка і розподіл	ОР	активи, зобов'язання та власний капітал включені до фінансової звітності у відповідних сумах, усі пов'язані з цим коригування щодо оцінки або розподілу належно зареєстровані
<i>Твердження щодо подання та розкриття</i>		
Повнота	П	всі розкриття інформації, які мали бути включені до фінансової звітності, включені

Настання та права і обов'язки	НІПО	події, операції та інші питання, інформація щодо яких була розкрита, настали і пов'язані із суб'єктом господарювання
Точність та оцінка	ТО	фінансова та інша інформація розкрита достовірно та у відповідних сумах
Класифікація і зрозумілість	КЗ	фінансова інформація належно подана та описана, розкриття інформації також чітко сформульоване

Виконав _____ / П.І.Б _____ (дата)

Перевірив _____ / П.І.Б _____ (дата)

ЗАТВЕРДЖЕНО
рішення Аудиторської палати України
від 05.07.2012 №252/5

**Стратегія діяльності
Аудиторської палати України на 2012 – 2017 роки**

Пріоритети діяльності

Перший пріоритет – захист інтересів користувачів фінансової та іншої економічної інформації.

Другий пріоритет – задоволення внутрішніх потреб професійного ринку аудиту України.

Третій пріоритет – забезпечення визнання важливої ролі аудиторської професії в суспільстві.

Четвертий пріоритет – покращення регуляторної діяльності у сфері аудиту.

1. Внутрішні вимоги до аудиторської професії

- Забезпечення зростання ринку аудиторських послуг.
- Забезпечення цінності суб'єктів аудиторської діяльності та сертифіката аудитора.
- Забезпечення ролі професійних громадських організацій та об'єднань у розвитку аудиторської діяльності.

1.1. Забезпечення зростання ринку аудиторських послуг

Напрямок 1. Створення нових ринків для аудиторських послуг:

а) *нормативні* – розробка нового Закону про аудиторську діяльність, що дасть змогу розширити перелік суб'єктів господарювання та операцій, які підлягають обов'язковому аудиту;

б) *ненормативні* – забезпечення втілення проектів у співпраці з Державною податковою службою України щодо впровадження проекту «горизонтальний моніторинг» та аудит фінансової звітності для використання органами Державної податкової служби України.

Напрямок 2. Подолання недобросовісної конкуренції на ринку аудиторських послуг:

- а) у сфері обов'язкового аудиту – створення умов допуску суб'єктів аудиторської діяльності до виконання обов'язкового аудиту в такий спосіб, щоб ризики від неякісного виконання завдань прямо впливали на можливість мати такий допуск, а сама процедура допуску залежала від досягнення якісних критеріїв, які не легко відтворюються.

Такий підхід визнання цінності зусиль щодо досягнення відповідних критеріїв дасть змогу менеджменту належно оцінити ризики щодо можливості втратити допуск до ринків обов'язкового аудиту при неякісному виконанні завдань та обумовить належне ціноутворення аудиторських послуг;

- б) у сфері ініціативного аудиту – надання повноважень Аудиторській палаті України (далі – АПУ) здійснювати контроль якості аудиторських послуг окремих завдань за критеріями, які можуть свідчити про загрозу належної якості аудиторських послуг.

На основі аналізу звітності суб'єктів аудиторської діяльності та публічної інформації АПУ здійснює контроль якості аудиторських послуг суб'єкта щодо дотримання ним положень про якість аудиторських послуг і забезпечення мінімального обсягу часу для виконання відповідних завдань з аудиту.

1.2. Забезпечення цінності суб'єктів аудиторської діяльності та сертифіката аудитора

1.2.1. Забезпечення цінності суб'єктів аудиторської діяльності

Створення умов, за яких досягнення якісних критеріїв суб'єкта аудиторської діяльності матиме прямий вплив на ринкову вартість суб'єкта аудиторської діяльності як ринкового об'єкта та/або об'єкта для успадкування.

До таких критеріїв можна віднести: термін перебування на ринку, кількість сертифікованих аудиторів, види сертифікатів, наявність додаткових кваліфікаційних свідоцтв/сертифікатів персоналу, наявність і визнання впровадженої системи забезпечення якості аудиторських послуг, приналежність до міжнародної або національної мережі, позитивна страхова історія, позиція в рейтингу аудиторських фірм.

Впровадження наведених критеріїв забезпечить:

- а) створення ринкової вартості суб'єктів аудиторської діяльності та ринку, де об'єктами продажу (успадкування) будуть самі суб'єкти аудиторської діяльності;
- б) мотивацію для інвестування в якість аудиторських послуг, у розвиток персоналу;
- в) мотивацію досягнення якісних критеріїв для отримання допуску на відповідні ринки аудиторських послуг;
- г) мотивацію досягнення якісних критеріїв для отримання права до вступу до міжнародних або національних мереж;
- д) відповідне належне ціноутворення аудиторських послуг і прийняття ринком зазначеного рівня вартості аудиторських послуг.

1.2.2. Забезпечення цінності сертифіката аудитора

Створення умов щодо отримання сертифіката аудитора, які унеможливають випадковість та відносну простоту його отримання.

До таких умов належать:

- а) обов'язковість попереднього стажування впродовж від одного до трьох років у складі суб'єкта аудиторської діяльності з наданням позитивного відгуку претенденту від суб'єкта аудиторської діяльності;
- б) багаторівневе навчання та тестування претендента.

Впровадження цих умов забезпечить:

- а) усвідомлення претендентом щодо обраної професії та цінності зусиль для досягнення мети бути аудитором;

- б) усвідомлення майбутнім або чинним аудитором ризиків втрати сертифіката аудитора;
- в) відносно належний рівень практичних навичок претендентів;
- г) суб'єктів аудиторської діяльності персоналом, який претендує стати аудиторами;
- д) унеможливлення вибору в професії за принципами договірної права;
- е) визнання суспільством професії аудитора та рівня вартості послуг аудитора.

1.3. Забезпечення ролі професійних організацій і об'єднань аудиторів та/або аудиторських фірм у розвитку аудиту

Створення умов, які забезпечать користь членства в професійних організаціях та об'єднаннях для аудиторів через залучення таких організацій та об'єднань до виконання певних повноважень АПУ.

Залучення професійних організацій і об'єднань здійснюється через механізм їх акредитації АПУ та нагляду за процесами, до яких такі організації залучаються.

Акредитація передбачає наявність у професійних організаціях та об'єднаннях відповідних процедур, програми та бази для здійснення процесів.

АПУ забезпечує рівні можливості всіх професійних організацій і об'єднань на основі конкурентності та якості їх послуг для аудиторів і суб'єктів аудиторської діяльності.

Залучення професійних організацій і об'єднань передбачає:

- а) здійснення певних етапів сертифікації претендентів на отримання сертифіката аудитора:
 - прийняття рішення щодо багаторівневої системи сертифікації;
 - визначення відповідної спеціалізації (аудит, бухгалтерський облік і фінансова звітність, податковий облік та звітність);
 - наявність у організації матеріальної бази для навчання, викладацького персоналу та технічних можливостей здійснення відповідного тестування;
 - акредитація при АПУ;
- б) здійснення щорічного обов'язкового підвищення кваліфікації аудиторів:
 - визначення відповідної спеціалізації (аудит, бухгалтерський облік та фінансова звітність, податковий облік та звітність);
 - наявність у організації матеріальної бази для навчання, викладацького персоналу та технічних можливостей здійснення відповідного тестування;
 - акредитація при АПУ;
- в) здійснення контролю якості аудиторських послуг суб'єктів, що не проводять обов'язковий аудит:
 - наявність у організації відповідного органу (комісії або комітету) з контролю якості аудиторських послуг;

- наявність у організації погодженої з АПУ програми та порядку здійснення зовнішнього контролю якості;
- акредитація при АПУ.
- г) участь у методологічному забезпеченні аудиторської діяльності:
 - розробка методологічних рекомендацій та матеріалів щодо аудиторської діяльності в Україні;
 - розробка нормативних актів, що регулюють аудиторську діяльність в Україні;
 - надання інших пропозицій щодо методологічного забезпечення аудиторської діяльності в Україні.

Будь-які розроблені матеріали та пропозиції віддаються на експертизу до установи, яку АПУ для цього залучає, і в разі схвалення передаються на розгляд АПУ.

2. Забезпечення визнання важливої ролі аудиторської професії в суспільстві
Забезпечення впевненості користувачів аудиторських послуг в якості таких послуг та створення на основі цього суспільної довіри до результатів аудиту та професії в цілому.

У провадженні викладеного АПУ є органом, який несе відповідальність перед суспільством за забезпечення якості аудиторських послуг для споживачів через регуляторну політику в аудиторській діяльності, яку проводить АПУ в Україні.

Роль аудиторської професії в суспільстві визначається за двома напрямками:

- 1) при здійсненні обов'язкового аудиту для суб'єктів суспільного значення;
- 2) при здійсненні ініціативного аудиту.

Обов'язковий аудит – один із основних способів забезпечення добросовісності діяльності важливих для розвитку економічної системи суб'єктів господарювання, тому відповідна сфера потребує продуманого регулювання. Це стосується діяльності суспільно значущих суб'єктів, оскільки вони не лише підтримують економічну життєздатність і незалежність держави, а й гарантують громадянам (вкладникам та інвесторам) захищеність їхніх економічних прав. Оскільки основну роль у встановленні та забезпеченні дотримання нормативних вимог на ринку аудиту України покладено на АПУ, саме цей орган несе відповідальність за регулювання аудиторської професії у такий спосіб, щоб гарантовано забезпечити дотримання інтересів суспільства в цілому, зокрема в аспекті контролю діяльності суспільно значущих суб'єктів. Для цього АПУ прискіплює контроль тих суб'єктів аудиторської діяльності, які надають послуги з обов'язкового аудиту для суб'єктів суспільного значення.

Ініціативний аудит – це сфера, яка потребує мінімального втручання з боку держави в особі регулятора, оскільки відповідальність за якість послуг лежить на професійній спільноті в цілому, а якість послуг оцінюється безпосередньо замовником.

3. Поліпшення регуляторної діяльності у сфері аудиту

Для поліпшення регуляторної діяльності у сфері аудиту необхідно внести певні зміни Закону України «Про аудиторську діяльність».

Зміни щодо регуляторної політики здійснюються за двома напрямками:

- а) законодавче забезпечення та визнання місця АПУ як головного координаційного органу в системі суспільного нагляду за аудиторською діяльністю та її суб'єктами в Україні;
- б) законодавче забезпечення рекомендацій Євросоюзу щодо вимог до регулювання в галузі обов'язкового аудиту з метою задоволення євроінтеграційних прагнень України.

Стратегія аудиторської компанії «Ліра-аудит»

Концептуальна стратегія аудиторської компанії «Ліра-Аудит» полягає у наданні якісних аудиторських і консультаційних послуг суб'єктам господарювання усіх форм власності в галузі економіки, фінансів, оподаткування, бухгалтерського обліку та права.

Аудит підприємств проводиться відповідно до чинного законодавства України та міжнародних стандартів аудиту.

ТОВ «Ліра – Аудит» будує свої відносини з клієнтами на договірній основі, завжди в строк, надаючи Замовнику необхідну аудиторську документацію відповідно до вимог законодавства, Міжнародних Стандартів Фінансової Звітності, Міжнародних Стандартів Аудиту та інших профільних законодавчих актів.

Процеси управління компанією ТОВ «Ліра – Аудит»

Для досягнення цілей вдосконалення методів управління компанією і виведення компанії на більш високий професійний рівень керівництво компанії ТОО «Ліра – Аудит» здійснює такі процеси управління стратегічним розвитком компанії:

Процеси управління ресурсами:

управління людськими ресурсами (включаючи залучення за необхідності персоналу зі сторони, планування, навчання персоналу);

управління інфраструктурою та виробничим середовищем.

Процеси життєвого циклу надання послуг здійснюються через планування:

Процес формування фірми та закупівель;

Процес укладання договору;

Процес отримання інформації від Замовника;

Процес надання аудиторських послуг (процес обробки даних, інформація – Власність Замовника);

Інспекція (в три етапи);

Зв'язок із Замовником (2 цикла: на проміжному етапі і на кінцевому етапі).

Процеси вимірювання, аналізу і поліпшення:

1) Оцінка задоволеності Замовника здійснюється за допомогою анкетування Замовника;

2) Внутрішній контроль процесу життєвого циклу надання послуг;

3) Коригувальні дії;

4) Запобіжні дії;

5) Управління невідповідною послугою;

6) Аналіз даних з боку Вищого керівництва.

Додаток 11

ЗАТВЕРДЖУЮ:
Директор ТОВ «Аудиторської фірми
« _____ »
П.І.П. _____
(підпис та М.П.)

« _____ » _____ 20__ р.

ЗАГАЛЬНА СТРАТЕГІЯ АУДИТУ
ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ПАТ « _____ »
станом на 31.12.20 р.

ЗАГАЛЬНА ЧАСТИНА

На адресу аудиторської фірми надійшов лист від ПАТ « _____ » з пропозицією провести аудит фінансової звітності за 20__ р. Аудиторська фірма проводила аудит фінансової звітності даного клієнта за попередній рік.

На переддоговірному етапі аудиторська фірма розглянула питання щодо чесності клієнта шляхом отримання та оцінювання інформації, щодо чесності клієнта; оцінила можливість, компетенції, час та ресурси, а також дотримання відповідності етичним вимогам при прийнятті завдання.

Під час проведення переговорів з клієнтом, ключовим особам та найвищому управлінському персоналу було доведено орієнтовний склад робочої групи та визначено її керівника, а також отримана наступна інформація:

- загальні відомості про зміни в бізнес середовищі клієнта, враховуючи інформацію щодо системи внутрішнього контролю;
- відомості стосовно проведених змін в обліковій політиці;
- повний пакет фінансової звітності у складі: «Баланс на 31 грудня 2011 р.» (Ф №1); «Звіт про фінансові результати за 2011 р.» (Ф №2); «Звіт про рух грошових коштів за 2011 р.» (Ф №3); «Звіт про власний капітал за 2011 р.» (Ф №4); «Примітки до річної фінансової звітності за 2011 р.» (Ф №5).

За наслідками листування з управлінським персоналом клієнта отримана інформація щодо: відповідності діяльності клієнта законам та нормативним актам України; ідентифікації шахрайства або інформації, що вказує на можливість існування шахрайства; існування пов'язаних сторін та розкриття інформації про них.

Проведено аналіз змін інформації про клієнта та його середовище, включно з внутрішнім контролем; аналітичних процедур; оцінки рівня попередньої суттєвості та ризиків суттєвих викривлень на етапі попереднього планування; тестування системи внутрішнього контролю за класами операцій.

Під час виконання попереднього аудиту не виникло питань, які б могли вплинути на рішення про перешкоджання продовження співпраці з клієнтом.

Керівництвом аудиторської фірми дійшло висновку щодо продовження стосунків з клієнтом із завдання з аудиту повного пакету фінансової звітності за 20__ р.

I. ХАРАКТЕРИСТИКИ ЗАВДАННЯ

1. Визначення концептуальної основи фінансової звітності (П(С)БО, МСФЗ тощо): Концептуальною основою фінансової звітності є національні Положення (стандарти) бухгалтерського обліку (далі по тексту – П(С)БО). Таким чином, аудит

повного пакету фінансової звітності клієнта станом на 31.12.20__ буде проводитись на відповідність вимогам П(С)БО.

Ключові зміни в концептуальній основі фінансової звітності та оцінка їх впливу на поточний аудит (за наявності): П(С)БО 4 «Звіт про рух грошових коштів» (із змінами і доповненнями, внесеними наказом Міністерства фінансів України від 10 червня 2010 року №382) встановлено нову форму Звіту про рух грошових коштів (форма №3). Врахувати даний аспект під час планування, в т.ч. необхідність перевірки вхідних залишків.

2. Оцінка бізнесу клієнта та визначення галузевих вимог до звітності.

Оцінка анкети, внесених змін, що відбулись з дати попереднього аудиту.

Дата первинної державної реєстрації: XX.XX.XXрр. Останні зміни до установчих документів внесено XX.XX.XXрр. Приватної форми власності. Розмір зареєстрованого і сплаченого статутного капіталу: _____ грн.

Галузь: ремонт та технічне обслуговування легкових автомобілів та інших транспортних засобів на замовлення населення. Види діяльності за КВЕД: 50.10.1 Оптова торгівля автомобілями; 50.10.2 Роздрібна торгівля автомобілями; 50.20 Технічне обслуговування та ремонт автомобілів; 50.20.0 Технічне обслуговування та ремонт автомобілів; 50.30 Торгівля автомобільними деталями та приладами; 51.90.0 Інші види оптової торгівлі; 71.10 Оренда автомобілів; 93.05.0 Надання інших індивідуальних послуг. Відсутні ліцензовані види діяльності. Види продукції (товарів) та/чи послуг: надання послуг з охорони автомобілів на автостоянках по постійним тарифам, та охорона на добу; ремонт та технічне обслуговування автомобілів населення та підприємств, проведення річних техосмотрів, дефектація запчастин, продаж запчастин і аксесуарів; продаж автомобілів вітчизняного та імпортного виробництва; оптова і роздрібна торгівля будівельними матеріалами.

Відкрито три поточних рахунки в національній валюті та два в іноземних валютах – доларах США та російських рублях.

Органи управління: Загальні збори акціонерів, Наглядова рада, Правління та Ревізійна комісія.

Ключовими клієнтами є вітчизняні покупці (*навести перелік*) та постачальники товарів та послуг, (*навести перелік*)

Зв'язаними сторонами є: (*навести перелік*)

У ПАТ встановлено погодинну систему оплати праці. Трудові відносини з колективом обумовлені Колективним трудовим договором на XX-XXрр. Не встановлено додаткових (понад встановлених законодавством) соціальних гарантій та пільг. Середньооблікова чисельність робітників – осіб.

ПАТ зареєстровано як платник податків в ДПП в _____ та _____ районах м. Запоріжжя. Є платником податку на прибуток на загальних підставах у відповідності з нормами Закону України № 283/97 – ВР; податку на додану вартість на підставі Свідоцтва про реєстрацію платника податку на додану вартість № ХХХХХ-ХХ НБ ХХХХХ, виданого ДПП « _____ » _____ .XXр. з присвоєнням індивідуального податкового номера

XXXXXXXXXXXXX; комунального податку; податку з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів; збору за забруднення навколишнього природного середовища; збору за спеціальне використання водних ресурсів та за користування водами для потреб гідроенергетики; орендної плати за земельні ділянки державної і комунальної власності.

Важливі події у бізнесі та галузі, які впливають на діяльність клієнта (зміни в інформаційних технологіях і процесах бізнесу, зміни управлінського персоналу,

придбання, злиття та продаж або ліквідація частини бізнесу, важливі події в галузі, зміни в законодавстві і т.п.).

Враховуючи результати ознайомлення зі змінами в бізнес середовищі клієнта не виявлено важливих бізнесових подій, що впливають на фінансово – господарську діяльність клієнта, а саме: відсутні зміни в інформаційних технологіях та бізнесових процесах; незмінність ключового управлінського персоналу; відсутні факти щодо придбання, злиття та продажу (ліквідації) частини бізнесу; відсутні значні зміни в законодавчому середовищі, які впливають на фінансово – господарську діяльність клієнта.

Отримання інформації про дочірні і споріднені підприємства, структурні підрозділи

ПАТ «_____», фактична адреса: м. _____, вул. _____, буд. _____.
Місцезнаходження структурних підрозділів (складських та офісних приміщень): м. _____, вул. _____, буд. _____, № _____ (склад, магазин); м. _____, вул. _____, буд. _____ (СТО); м. _____, вул. _____, буд. _____ (автостоянка №х); м. _____, вул. _____, буд. _____ (автосалон).

Товариство не є материнською (дочірньою) компанією.

Визначення галузевих вимог до звітності.

Специфічних вимог галузі до фінансової звітності відсутні.

Застосовувана валюта звітності, включаючи будь-яку необхідність у перерахунку валюти для фінансової інформації, що підлягає аудиту

Фінансова звітність клієнта складається в національній валюті (тис. грн.). Необхідність у перерахунку валюти для фінансової інформації, що підлягає аудиту відсутня.

3. Характер сегментів бізнесу, що підлягають аудиту, враховуючи потребу у спеціальних знаннях.

На етапі планування не ідентифіковані додаткові області аудиту, за якими слід провести більш детальну перевірку, яка вимагає залучення експертів для вирішення складних питань.

4. Наявність внутрішнього аудиту і ступеню довіри аудитора до його роботи.

У ПАТ два роки функціонує служба внутрішнього аудиту, яка підпорядкована голові Наглядової Ради. Службу очолює колишній робітник правоохоронних органів. Не всі працівники служби мають вищу економічну освіту. Змін у кадровому складі служби не відбувалося. Ступінь довіри до роботи служба внутрішнього аудиту – не висока.

5. Вплив інформаційних технологій на аудиторські процедури, включаючи наявність даних та очікуваний ступінь використання комп'ютеризованих методів аудиту.

Бухгалтерський облік в Товаристві здійснюється на базі комп'ютерної програми «1-С:Підприємство 7.7». Обслуговування здійснюється зовнішньою організацією.

Під час планування перевірки необоротних активів, запасів, розрахунків по оплаті праці врахувати необхідність направлення запиту до даної організації щодо правильності закладених в програму алгоритмів та нормативів, своєчасності поновлення компонентів програми відповідно до змін в законодавстві України.

6. Очікуваний обсяг аудиту, включаючи дочірні підприємства, філії, структурні підрозділи тощо, що підлягають аудиту. Обсяг перевірки компонентів іншими аудиторами.

Враховуючи дані наданої фінансової звітності клієнта та результати тестування системи внутрішнього контролю за класами операцій на етапі планування ідентифіковані наступні області аудиту:

Аудит необоротних активів: Аналітичний облік необоротних активів ведеться за інвентарними картками. З особами, які відповідають за зберігання необоротних активів укладено договори повної матеріальної відповідальності. Перед складанням річної фінансової звітності проводилася інвентаризація.

Товариство має власні основні засоби (% у валюті балансу). До складу основних засобів входять об'єкти, які передані в операційну оренду під заставу. Вартість основних засобів у зв'язку з витратами на їх покращення не збільшувалася. Не було тимчасового виведення з об'єктів експлуатації у зв'язку з: капітальним ремонтом, реконструкцією, модернізацією, консервацією. Вибуття здійснювалося шляхом реалізації та остаточного вибуття з ладу.

Нематеріальні активи представлені авторськими та суміжними з ними правами. Переоцінка в поточному періоді не проводилася. Витрати на дослідження та розробку відсутні. Причини вибуття – непридатності до подальшого використання у господарській діяльності. Нематеріальних активів, по яких існують обмеження прав власності та переданих під заставу Товариство не має.

Обліковою політикою встановлена вартісна межа в сумі _____ грн. відносно малоцінних необоротних матеріальних активів. Метод нарахування амортизації – 100% вартості при передачі в експлуатацію; протягом року не змінювався. Не проводилася переоцінка. Не збільшувалася вартість у зв'язку з витратами на їх покращення: реконструкція; модернізація; добудування. Вибуття здійснено шляхом остаточного вибуття з ладу.

Аудит запасів. З особами, які відповідають за зберігання запасів укладено договори повної матеріальної відповідальності. Перед складанням річної фінансової звітності проводилася інвентаризація. До складу запасів входять: виробничі запаси, товари. Укладено договір комісії. Метод оцінки вибуття запасів – ФІФО.

Враховувати при плануванні присутність в якості спостерігача при проведенні інвентаризації запасів за структурним підрозділом – м. _____, вул. _____, буд. _____, № _____ (склад, магазин).

Аудит грошових коштів. Укладено договір з касиром про повну матеріальну відповідальність. В ПАТ виділено центральну касу та чотири каси за підрозділами. Встановлено ліміти для кожного підрозділу. Реалізація матеріалів та надання послуг здійснює через РРО з наступною передачею грошових коштів до центральної каси клієнта. Товариство має патенти. Здача готівкового виторгу здійснюється у касу банку (самоносом). Касові документи формуються автоматизовано за всіма підрозділами. Розрахунків готівковими коштами в іноземній валюті через касу клієнта не проводилося.

Доручення на перерахування грошей з рахунку в національній валюті подаються в електронному вигляді за допомогою системи «Банк-клієнт». Право підпису на банківських документах (електронного підпису) має винятково керівник.

Аудит власного капіталу. Розмір Статутного капіталу відповідає зареєстрованому розміру та законодавчим документам. Змін в структурі капіталу та обсязі не було. Додатковий капітал зменшувався на суму індексації основних засобів, списаних з балансу. Резервний капітал не використовувався. За результатами діяльності визначено збиток. В поточному році відділом внутрішнього аудиту не виявлено помилок минулих років.

Аудит обліку кредитів. ПАТ має зобов'язання за трьома короткостроковими банківськими кредитами в національній валюті. Протягом року не завжди своєчасно

проводилося погашення кредитів та процентів за ними. Банківські виписки по кредитних рахунках групуються і підшиваються в хронологічному порядку в окрему теку. Рішення щодо відкриття нових кредитних ліній, пролонгацію діючих договорів відносяться до компетенції Правління.

Аудит розрахунків по оплаті праці. Середньооблікова чисельність працюючих _____ осіб. Протягом року відбулися зміни в структурі персоналу. Інваліди в штаті відсутні. Нарахування зарплати й утримання на неї здійснюються автоматизовано. До фонду оплати праці включаються витрати на виплату основної та додаткової заробітної плати й інші види заохочень і виплат у вигляді премій, заохочень, які оформлюються наказами по Товариству, витрат на виплату за виконання робіт (послуг), згідно з договорами цивільно-правового характеру. Заробітна плата понад 10000 грн. не нараховується. Здійснювалася виплата матеріальної допомоги не працівникам Товариства та утримання із заробітної по виконавчих листах. В наявності три нещасних випадку, по яких не прийнято рішення. Лікарняні не нараховувалися. Заробітна плата виплачується через центральну касу з виторгу. Резервування коштів на забезпечення виплат відпусток, додаткове пенсійне забезпечення, забезпечення гарантійних зобов'язань, інших витрат та платежів передбачено, проте не проводиться.

Аудит розрахунків з підзвітними особами. Протягом року працівники направлялися у відрядження як по Україні, так і за її межі (Росія, Німеччина, Польща, Угорщина). Через підзвітних осіб здійснювалися розрахунки з контрагентами шляхом внесення сум до каси банку. *і т. д.*

7. Координація очікуваного обсягу і часу виконання аудиту з будь-якими оглядами проміжної фінансової інформації та вплив отриманої під час таких оглядів інформації на аудит.

Протягом року не здійснювалися будь-які огляди проміжної фінансової інформації клієнта.

8. Вимоги до висновку незалежного аудитора (*НКЦПФР, НБУ тощо*).

Специфічні вимоги до висновку незалежного аудитора містяться в Положенні щодо підготовки аудиторських висновків, які подаються до Національної комісії з цінних паперів та фондового ринку при розкритті інформації емітентами», затв. Рішенням НКЦПФР від 19.12.2006р. №1528, зареєстровано в МЮУ 23.01.2007р. № 53/13320.

9. Визначення того, чи очікується надання аудиторського висновку (звіту, тощо) третім сторонам, включаючи відповідальність, визначену законодавчо або за договором щодо висновку (звіту тощо) за наслідками аудиту.

Договором на проведення аудиту передбачено надання аудиторського висновку в кількості трьох екземплярів, в т.ч. один – голові Наглядової ради ПАТ, два – голові Правління ПАТ. У свою чергу, клієнт самостійно подає аудиторський висновок до НКЦПФР.

10. Місце проведення аудиту (*місцезнаходження аудиторської фірми, клієнта*).

Аудит планується проводити як за місцем знаходження аудиторської фірми, тобто за адресою: м. _____, вул. _____, буд. _____, так і за місцем знаходження клієнта, тобто за адресою: м. _____, вул. _____, буд. _____.

II. ЗВІТНІ ЦІЛІ ЗАВДАННЯ

11. Час аудиту та характер повідомлення інформації.

Ключовий управлінський персонал:

Голова правління	ПІБ
Генеральний директор	–
Фінансовий директор	ПІБ
Головний бухгалтер	ШБ
Начальник служби внутрішнього аудит	ПІБ
Начальник юридичного департаменту	ПІБ
І т.д.	

Основні дати та терміни:

Дія	Дата, термін
1	2
Остаточний термін подання звітності разом з висновком незалежного аудитора до ДКЦПФР, НБУ тощо	30.04.2012р.
За умовами договору терміни проведення аудиту	14.03.– 22.04.2012р.
Початкова нарада з аудиторами компонентів (повідомлення стосовно очікуваних типів і часу звітів, які слід надати, іншої інформації, пов'язаної з аудитом компонентів)	–
Початкова нарада з членами аудиторської групи із завдання	11.03.2012р.
Нагляд за проведенням інвентаризації	01.04.2012р.
Огляд виконаної роботи членами аудиторської групи із завдання, в т.ч. аудиторами компонентів	13.04.– 15.04.2012р.
Інформування найвищого управлінського персоналу щодо результатів аудиту (Лист управлінському персоналу за наслідками проведення аудиту фінансової звітності) повинно відбутися не пізніше	18.04.2012р.
Обговорення з керівництвом підсумків аудиту	19.04.2012р.
Повідомлення інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями (Наглядова рада тощо)	–
Висновок незалежного аудитора необхідно надати не пізніше	22.04.2012р.

Додаткового обсягу інформування умови домовленості з клієнтом, аніж передбачено Внутрішньофірмовим положенням щодо повідомлення інформації з питань аудиту управлінському персоналу, не вимагають.

III. ЗНАЧНІ ЧИННИКИ ДІЯЛЬНОСТІ, ЯКІ ПЕРЕДУЮТЬ ЗАВДАННЮ, ТА ЗНАННЯ, ОТРИМАНІ ЗА ІНШИМИ ЗАВДАННЯМИ

12. Використання результатів, отриманих під час виконання завдань з аудиту в попередніх періодах.

Нематеріальні активи. В минулому році була проведена переоцінка всіх об'єктів нематеріальних активів. Детальна інформація міститься в аудиторському файлі X/XX-XX-X/X.

Інший додатковий капітал. Утворення залишку іншого додаткового капіталу відбулося в попередніх роках внаслідок проведення індексації основних засобів станом на «__» ____ 1996р. у відповідності до вимог Постанови КМУ «Про проведення індексації балансової вартості об'єктів житлового фонду» від 09.03.1995р. №163 та суми дооцінки товарно-матеріальних цінностей. Детальна інформація міститься в аудиторському файлі X/XX-XX-X/X.

Інші довгострокові зобов'язання. Заборгованість виникла в попередньому році у зв'язку з укладанням договорів поруки. Детальна інформація міститься в аудиторському файлі X/XX-XX-X/X.

Розрахунки з бюджетом. Товариством в своїй господарській діяльності використовуються 2 земельні ділянки, що були надані їм у тимчасове користування на правах оренди: що знаходиться за адресою: м. __, вул. __, буд. __, яку було орендовано на підставі договору оренди, укладеного «__» ____ ХХр. (додаткова угода від «__» ____ ХХр. №Х) та зареєстрованого «__» ____ ХХр. (номер державної реєстрації ХХХ). Орендодавець – __ міська рада. Строк дії договору – до «__» ____ ХХр. Цільове призначення земельної ділянки – землі транспорту; земельна ділянка загальною площею __ га, що знаходиться за адресою: м. __, вул. __, буд. __, яку було орендовано на підставі договору оренди, укладеного «__» ____ ХХр. № Х (додаткова угода укладена «__» ____ ХХр. та зареєстрована «__» ____ ХХр. №Х) та зареєстрованого «__» ____ ХХр. (номер державної реєстрації ХХХХ). Орендодавець – __ обласна рада. Строк дії договору – до «__» ____ ХХр. Цільове призначення земельної ділянки – для функціонування автодрому. Детальна інформація міститься в аудиторському файлі X/XX-XX-X/X.

І т.д

Особі відповідальній за систему інформаційної безпеки в аудиторській фірмі __ (ППП) надати доступ до вищезазначених аудиторських файлів в період з «__» ____ 2012р. по «__» ____ 2012р. керівнику та членам групи з виконання завдання.

13. Ключова інформація щодо перевірок контролюючими органами діяльності клієнта.

Протягом року перевірялося такими контролюючими органами:

– ДПІ в районі м. __ (перевірка за дотриманням суб'єктом господарювання порядку проведення розрахунків за товари (послуги), вимог з регулювання обігу готівки, наявності торгових патентів і ліцензій («__» ____ ХХр); перевірка ПДВ (перевірено період з «__» ____ ХХр. по «__» ____ ХХр.)

– Фонд соціального страхування з тимчасової втрати працездатності __ обласне відділення (перевірка повноти нарахування, своєчасності перерахування до Фонду страхових внесків та правильності витрат страхових коштів (перевірено період з «__» ____ ХХр. по «__» ____ ХХр.);

– Пенсійний фонд України Управління в __ районі м. __ (перевірено період з «__» ____ ХХр. по «__» ____ ХХр.)

– районна адміністрація __ міської ради Управління праці та соціального захисту населення (перевірено станом на «__» ____ ХХр.)

Під час планування безпосередньо перевірки та при використанні вибіркового методу перевірки касових операцій в національній валюті, розрахунків з бюджетом за ПДВ, розрахунків по оплаті праці врахувати результати вказаних вище перевірок клієнта контролюючими органами.

14. Оцінка систем бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю.

Огляд анкети з оцінки внесених змін до облікової політики, що відбулись з дати попереднього аудиту.

Обліковою політикою, яка затверджена Наказом «Про організацію бухгалтерського обліку та облікову політику підприємства» від «__» ____ ХХр. №Х, було передбачено податковий метод нарахування амортизації основних засобів. У зв'язку з введенням в дію Податкового кодексу України Наказом по ПАТ від «__» ____ 2011р. №Х з 01.04.2011р. встановлено прямолінійний метод нарахування амортизації основних засобів.

Оцінка надійності системи внутрішнього контролю, в т.ч. використання аудиторських доказів, отриманих під час попередніх завдань з аудиту, стосовно процедур оцінки ризиків і тестів заходів внутрішнього контролю, включаючи оцінку ефективності функціонування внутрішнього контролю, а також характер ідентифікованих недоліків та дій, спрямовані на їх усунення.

З урахування результатів попередніх аудиторських перевірок та оцінки системи внутрішнього контролю, на етапі попереднього планування встановлено, що структура внутрішнього контролю – добра; всі елементи – наявні та впроваджені, що забезпечує ефективне функціонування системи внутрішнього контролю клієнта.

15. Встановлення рівня суттєвості і ступеню ризику.

Визначення рівня суттєвості, в т.ч. суттєвості для компонентів і повідомлення про це аудиторів компонентів. Ідентифікація значних компонентів та суттєвих класів операцій, залишків на рахунках і розкриття інформації.

Прийнятий рівень суттєвості встановлюється у розмірі 5% від валюти балансу, що в сумарному виразі складає 584,1 тис. грн, в т.ч. рівні суттєвості за розділами аудиту:

(тис. грн.)

Найменування статті балансу	Сума залишку	Рівень суттєвості
1	2	3
АКТИВ		
Нематеріальні активи	211	1,0
Незавершене будівництво	504	25,2
Основні засоби	4042	202,1
Виробничі запаси	291	14,5
Товари	3096	154,8
Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги	194	9,7
Дебіторська заборгованість за виданими авансами	124	6,2
Грошові кошти	3298	164,9
Інші оборотні активи	109	5,4
Витрати майбутніх періодів	7	0,3
ПАСИВ		
Статутний капітал	853	42,6
Інший додатковий капітал	739	37,0
Резервний капітал	28	1,4
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	1789	89,4

Сучасний аудит

1	2	3
Забезпечення виплат персоналу	32	1,6
Відстрочені податкові зобов'язання	22	1,1
Інші довгострокові зобов'язання	3270	163,5
Короткострокові кредити банків	3304	165,2
Кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги	1202	60,1
Поточні зобов'язання за розрахунками:		
з одержаних авансів	42	2,1
з бюджетом	123	6,2
Короткострокові кредити банків	3304	165,2
Інші поточні зобов'язання	90	4,5
Баланс	11682	584,1

Оцінка аудиторського ризику встановлюється на рівні 5 %.

На етапі попереднього планування ризик невиявлення для фінансової звітності в цілому складає 18%. Таким чином, керівнику групи з виконання завдання при складанні плану перевірки необхідно врахувати наступні рекомендації:

Вплив показника ризику не виявлення	Рекомендації аудитору при отриманих розрахункових показниках ризику не виявлення
на обсяги вибірки;	Вибірка елементів у розрахунковій кількості.
– на обсяги аудиторських процедур;	Додаткові процедури застосовувати за необхідністю.
– на доцільність покладатися на систему внутрішнього контролю.	На систему внутрішнього контролю можна покладатися частково.

Можливість суттєвих викривлень. Виявлення складних ділянок бухгалтерського обліку, де ризик суттєвих викривлень є найвищим.

На етапі планування не ідентифіковано області аудиту зі збільшеними ризиками суттєвих викривлень.

IV. ХАРАКТЕР, ЧАС ТА ОБСЯГ РЕСУРСІВ

16. Формування групи з виконання завдання та розподіл аудиторських робіт. Призначення членів групи із належним досвідом для роботи в сферах із можливим ризиком суттєвого викривлення.

На етапі планування не ідентифіковано області аудиту зі збільшеними ризиками суттєвих викривлень, за якими слід провести більш детальну перевірку, яка вимагає залучення більш досвідчених членів робочої групи.

Аудиторська група із завдання

Керівник робочої групи	ППП – провідний аудитор
1	2

Додатки

1	2
Члени робочої групи	ППП – асистент аудитора ППП – асистент аудитора ППП – економіст з бухгалтерського обліку та аналізу господарської діяльності ППП – бухгалтер-експерт ППП – юрист
в т.ч. аудитор компонента	–
інша особа з персоналу аудиторської фірми, що виконуватиме завдання з аудиту компонента	
Залучення внутрішнього експерта	не має необхідності
Залучення зовнішнього експерта	не має необхідності

Складання плану перевірки (проведення аудиту).

Доручити керівнику робочої групи на основі даної стратегії аудиту, даних фінансової звітності клієнта скласти й подати на затвердження протягом 2-х робочих днів з дня підписання даного документу (стратегії) план перевірки (проведення аудиту) та визначити відповідні методи та підходи до відбору статей для здійснення аудиторських процедур по суті, спираючись на затверджені в аудиторській фірмі типові Програми аудиту.

17. Складання бюджету завдання з урахуванням розгляду відповідної кількості часу, необхідного для перевірки ділянок, де ризики суттєвих викривлень мають бути високими.

Доручити керівнику робочої групи скласти та подати на затвердження директору аудиторської фірми протягом 2-х робочих днів з дня підписання даного Стратегії графік призначення робочої групи на виконання завдання, яку буде складено з урахуванням особливостей бізнесу клієнта, професійної підготовки співробітників і їх досвіду роботи.

Залучені працівники, заплановані відповідно до розрахунку вартості аудиту витрати праці

№ з/п	Посада	Заплановано годин
1.	Провідний аудитор	56
2.	Асистент аудитора	72
3.	Асистент аудитора	86
4.	Економіст з бухгалтерського обліку та аналізу господарської діяльності	118
5.	Бухгалтер – експерт	118
6.	Юрист	55
	Всього	505

При цьому пропонується зарезервувати час (не менше 6% від запланованого бюджету завдання) на роботу в сферах із можливим високим ризиком суттєвого викривлення у разі його виявлення під час виконання завдання.

18. Способи донесення до членів аудиторської групи із завдання особливого значення дотримання принципів сумніву та професійного скептицизму під час збору й оцінки аудиторських доказів.

Інструктаж членів робочої групи проводиться за ключовими питаннями перевірки протягом періоду проведення аудиту.

Члени робочої групи обговорюють хід виконання завдання з керівником робочої групи. Вирішення складних та спірних питань або розбіжностей в думках під час здійснення аудиту проводиться у відповідності до вимог Внутрішньофірмового положення щодо консультацій зі складних і спірних питань та розбіжностей в думках під час здійснення аудиту.

19. Обговорення із персоналом аудиторської фірми, який відповідає за надання інших послуг суб'єкту господарювання, питань, що можуть вплинути на аудит.

Під час проведення аудиту фінансової звітності клієнту не надаються інші аудиторські послуги.

20. Нагляд та контроль якості виконання завдання з аудиту (поточний контроль та на завершувальному етапі).

Керівник робочої групи на всіх етапах виконання завдання здійснює поточний контроль.

Відповідальна особа за систему контролю якості аудиторської фірми здійснює своєчасно перевірку контролю якості виконання завдання окремо за кожним етапом перевірки за Програмою перевірки контролю якості виконання завдання з аудиту.

Директор аудиторської фірми здійснює контроль за виконанням завдання на завершальному етапі виконання завдання у вигляді нагляду.

Стратегію склав _____ (дата, посада, підпис, ПІП)

Зі Стратегією аудиту ознайомлені:

Підписи:

Додаток 12

**ПЛАН РОБОТИ
АУДИТОРСЬКОЇ ПАЛАТИ УКРАЇНИ
НА _____ РІК**

1. Організаційні заходи щодо забезпечення роботи Аудиторської палати України (далі – АПУ).
2. Заходи із сертифікації аудиторів.
3. Заходи з питань впровадження стандартів аудиту в національну практику аудиторської діяльності.
4. Заходи із забезпечення незалежності аудиторів при проведенні ними аудиторських перевірок та організації контролю за якістю аудиторських послуг.
5. Заходи з питань зовнішніх зв'язків та інформаційного забезпечення аудиторської діяльності.
6. Заходи з питань правового забезпечення аудиторської діяльності.

1. Організаційні заходи щодо забезпечення роботи АПУ			
№ з/п	Заходи	Термін виконання	Виконавці
1	2	3	4
1.1	Організація та забезпечення проведення засідань АПУ (координація підготовки матеріалів на засідання АПУ, підготовка порядку денного засідання АПУ за поданням членів АПУ та власних пропозицій).	Протягом року	Голова АПУ Голови Комісій АПУ Секретаріат АПУ
1.2	Організація розробки та підготовка документів на затвердження АПУ:		
1.2.1	Необхідних змін та доповнень до Регламенту АПУ та інших актів, що регламентують діяльність АПУ;	Протягом року	Голова АПУ Голови Комісій АПУ
1.2.2	Нормативних документів з аудиторської діяльності;	Протягом року	Голова АПУ Голови Комісій АПУ Секретаріат АПУ
1.2.3.	Виконання Кошторису за 2012 рік;	І квартал	Завідувач Секретаріату АПУ

1	2	3	4
1.2.4	Кошторису АПУ на наступний 2014 рік;	IV квартал	Голова АПУ Секретаріат АПУ
1.3	Координація діяльності членів АПУ та роботи уповноважених представників АПУ в регіонах при здійсненні ними своїх повноважень згідно з вимогами чинного законодавства, Статуту та рішень АПУ.	Протягом року	Голова АПУ
1.4	Виконання представницьких функцій у органах державної влади і місцевого самоврядування, а також в національних та міжнародних організаціях.	Протягом року	Голова АПУ Члени АПУ за дорученням Голови АПУ
1.5	Координація роботи та здійснення контролю за роботою Секретаріату АПУ та Комітету з контролю за якістю аудиторських послуг.	Протягом року	Голова АПУ
1.6	Співпраця з профільними комісіями громадських об'єднань аудиторів та бухгалтерів з питань стандартів і практики аудиторської діяльності.	Протягом року	Комісія АПУ зі стандартів та практики аудиторської діяльності
1.7	Підготовка відповідей і роз'яснень на запити, що надходять до АПУ з питань: – застосування Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання вповноважень та супутніх послуг; – Положень з міжнародної практики аудиту; – інформаційного забезпечення аудиторської діяльності; – правового забезпечення аудиторської діяльності.	Протягом року	Голова АПУ Секретаріат АПУ Комісія АПУ зі стандартів та практики аудиторської діяльності Комісія АПУ із зовнішніх зв'язків та інформаційного забезпечення аудиторської діяльності Комісія АПУ з питань правового забезпечення аудиторської діяльності

1	2	3	4
1.8	Ведення поточних справ щодо забезпечення роботи АПУ (діловодства, бухгалтерського обліку, звітності, матеріально-технічного забезпечення).	Протягом року	Секретаріат АПУ
1.9	Інформаційне забезпечення аудиторської діяльності:		
1.9.1	підготовка матеріалів для розміщення на сайті АПУ та публікацій в офіційному виданні АПУ журналі «Аудитор України» інформації щодо порядку сертифікації аудиторів;	Протягом року	Голова АПУ Секретаріат АПУ Комісії АПУ
1.9.2	підготовка матеріалів з питань діяльності АПУ (прийнятих рішень, питань про стан та розвиток аудиту в Україні, які входять до компетенції АПУ) для публікації в журналі «Аудитор України»;	Протягом року	Члени АПУ Секретаріат АПУ
1.9.3	забезпечення організаційної та інформаційної підтримки веб – сайту АПУ;	Протягом року	Секретаріат АПУ Комісія АПУ із зовнішніх зв'язків та інформаційного забезпечення аудиторської діяльності Члени АПУ
1.9.4	опрацювання звітів аудиторських фірм (аудиторів) про виконані роботи (надані послуги) за 2012 рік (форма № 1-аудит);	Березень – травень	Секретаріат АПУ
2. Заходи із сертифікації аудиторів			
№ з/п	Заходи	Термін виконання	Виконавці
2.1	Організація підготовки Порядку сертифікації аудиторів банків (нова редакція).	Протягом року	Комісія АПУ з сертифікації та освіти аудиторів
2.2	Внесення змін до Положення про сертифікацію аудиторів.	Протягом року	Комісія АПУ з сертифікації та освіти аудиторів

1	2	3	4
2.3	Організація підготовки Положення про постійне удосконалення професійних знань аудиторів України (нова редакція).	Протягом року	Комісія АПУ з сертифікації та освіти аудиторів
2.4	Організація підготовки Положення про постійне удосконалення професійних знань аудиторів банків України (нова редакція).	Протягом року	Комісія АПУ з сертифікації та освіти аудиторів
2.5	Участь у розробці Концепції сертифікації аудиторів України.	Протягом року	Комісія АПУ з сертифікації та освіти аудиторів
2.6	Підготовка збірника тестів, для проведення першого етапу кваліфікаційного іспиту на отримання сертифіката аудитора.	Протягом року	Комісія АПУ з сертифікації та освіти аудиторів
2.7	Підготовка збірника тестів, для проведення першого етапу кваліфікаційного іспиту на отримання сертифіката аудитора банків.	Протягом року	Комісія АПУ з сертифікації та освіти аудиторів
2.8	Підготовка збірника ситуаційних завдань, для проведення другого етапу кваліфікаційного іспиту на отримання сертифіката аудитора.	Протягом року	Комісія АПУ з сертифікації та освіти аудиторів
2.9	Підготовка збірника ситуаційних завдань, для проведення другого етапу кваліфікаційного іспиту на отримання сертифіката аудитора банків.	Протягом року	Комісія АПУ з сертифікації та освіти аудиторів
2.10	Організація роботи по забезпеченню сертифікації аудиторів: – прийом документів від кандидатів, які мають намір отримати сертифікат аудитора і висловили своє бажання поданням заяви до АПУ; – прийом документів від кандидатів, які мають намір отримати сертифікат аудитора банків і висловили своє бажання поданням заяви до АПУ;	Протягом року	Комісія АПУ з сертифікації та освіти аудиторів Секретаріат АПУ

1	2	3	4
1	– оприлюднення інформації щодо дат проведення кваліфікаційних іспитів; – перевірка документів на відповідність вимогам Положення про сертифікацію аудиторів; – перевірка документів на відповідність вимогам Порядку сертифікації аудиторів банків; – організація і забезпечення розробки, розгляд та затвердження тестів та ситуаційних завдань для проведення кваліфікаційних іспитів; – організація роботи робочих груп, щодо здійснення заходів по забезпеченню проведення кваліфікаційного іспиту (адміністрування, кодування, перевірку екзаменаційних робіт, розкодування) та затвердження результатів проведених іспитів.	Протягом року Протягом року Протягом року Протягом року Протягом року	Комісія АПУ з сертифікації та освіти аудиторів Комісія АПУ з сертифікації та освіти аудиторів Секретаріат АПУ Комісія АПУ з сертифікації та освіти аудиторів Секретаріат АПУ
2.11	Прийом документів щодо продовження терміну чинності сертифікатів аудиторів та їх перевірка на відповідність вимогам Положення про сертифікацію аудиторів.	Щомісячно	Комісія АПУ з сертифікації та освіти аудиторів Секретаріат АПУ
2.12	Прийом та розгляд матеріалів, які входять в перелік інших видів удосконалення професійних знань аудиторів згідно розділу VI Положення про постійне удосконалення професійних знань аудиторів України.	Щомісячно	Комісія АПУ з сертифікації та освіти аудиторів Секретаріат АПУ
2.13	Перевірка документів щодо контрольного тестування аудиторів, які надаються Центрами, що здійснюють організацію постійного удосконалення професійних знань аудиторів.	Щомісячно	Комісія АПУ з сертифікації та освіти аудиторів

1	2	3	4
2.14	Організація підготовки та погодження програм постійного удосконалення професійних знань аудиторів на 2013 рік та винесення на затвердження АПУ.	Протягом року	Комісія АПУ з сертифікації та освіти аудиторів
2.15	Підготовка та надання матеріалів для розміщення на сайті АПУ: – нормативної документації, яка стосується сертифікації аудиторів; – тестів та ситуаційних завдань, які виносились на іспити; – списки кандидатів, які успішно склали іспити та отримали сертифікат аудитора; – списки кандидатів, які успішно склали іспити та отримали сертифікат аудитора банків.	Протягом року	Комісія АПУ з сертифікації та освіти аудиторів
3. Заходи з питань впровадження стандартів аудиту в національну практику аудиторської діяльності			
№ з/п	Заходи	Термін виконання	Виконавці
3.1	Підготувати Перелік нормативних і методичних документів з питань аудиторської діяльності, що пропонуються до розробки та затвердження в 2013 році, та надати на затвердження до АПУ програми науково-методологічної, інформаційно-методичної, експертної роботи членів АПУ і залучених фахівців та кошториси цих програм відповідно до вказаного Переліку.	Січень	Комісія АПУ зі стандартів та практики аудиторської діяльності
3.2	За погодженням з Міжнародною федерацією бухгалтерів організувати переклад на державну мову, експертизу, редагування та видання Міжнародних стандартів РМСАНВ, Кодексу етики професійних бухгалтерів РМСЕБ, Міжнародних стандартів освіти РМСБО в редакціях, що є чинними на момент здійснення перекладу.	Квітень – грудень	Комісія АПУ зі стандартів та практики аудиторської діяльності

1	2	3	4
3.3	Здійснювати переклад на державну мову, редагування та повне чи часткове видання матеріалів з питань бухгалтерської обліку та аудиту, що надходять до АПУ від Міжнародної федерації бухгалтерів, Європейської федерації бухгалтерів малого та середнього бізнесу, інших міжнародних організацій та міжнародних науково-практичних конференцій.	Протягом року	Комісія АПУ зі стандартів та практики аудиторської діяльності
3.4	Спільно з Комісією АПУ з контролю якості та професійної етики розробити проект Положення про моніторинг практики аудиторської діяльності та винести його на затвердження АПУ.	Січень - березень	Комісія АПУ зі стандартів та практики аудиторської діяльності
3.5	Спільно з Комісією АПУ з контролю якості та професійної етики розробити проект Методичних рекомендацій щодо визначення розміру винагороди за проведення аудиту, що забезпечує належний рівень якості аудиту з врахуванням необхідного часу, навичок, знань, професійної кваліфікації та ступеня відповідальності аудитора, та винести його на затвердження АПУ.	Березень - квітень	Комісія АПУ зі стандартів та практики аудиторської діяльності
3.6	Спільно з Комісією АПУ з питань правового забезпечення аудиторської діяльності проводити поточний моніторинг змін та доповнень до законодавчих актів, регуляторних актів державних органів для своєчасного реагування та, у разі необхідності, пропонувати та здійснювати внесення змін до нормативних і методичних документів АПУ з питань практики аудиторської діяльності.	Протягом року	Комісія АПУ зі стандартів та практики аудиторської діяльності
3.7	Співпрацювати з іншими Комісіями АПУ під час підготовки ними нормативних та методичних документів з профільних питань.	Протягом року	Комісія АПУ зі стандартів та практики аудиторської діяльності

1	2	3	4
3.8	Співпрацювати з Національною комісією, що здійснює державне регулювання у сфері ринків фінансових послуг, з питань підготовки нормативно – правових актів щодо аудиту суб'єктів ринку фінансових послуг.	Протягом року	Комісія АПУ зі стандартів та практики аудиторської діяльності
3.9	Співпрацювати з Національною комісією з цінних паперів та фондового ринку з питань підготовки нормативно – правових актів щодо аудиту суб'єктів ринку цінних паперів та фондового ринку.	Протягом року	Комісія АПУ зі стандартів та практики аудиторської діяльності
3.10	Співпрацювати з Національним банком України з питань підготовки нормативно – правових актів щодо аудиту суб'єктів банківського сектору.	Протягом року	Комісія АПУ зі стандартів та практики аудиторської діяльності
3.11	Співпрацювати з Міністерством фінансів України з питань підготовки нормативно – правових актів щодо визначення та поліпшення прийнятних концептуальних основ фінансових звітів, які підлягають аудиту.	Протягом року	Комісія АПУ зі стандартів та практики аудиторської діяльності
3.12	Приймати участь у конференціях, семінарах та круглих столах з метою поширення та запровадження в практику аудиторської діяльності професійних стандартів, положень з національної практики завдань, міжнародного досвіду.	Протягом року	Комісія АПУ зі стандартів та практики аудиторської діяльності
3.13	Приймати участь у розгляді скарг, які надійшли до АПУ, з питань дотримання аудиторами професійних стандартів та рішень АПУ.	Протягом року	Комісія АПУ зі стандартів та практики аудиторської діяльності
4. Заходи із забезпечення незалежності аудиторів при проведенні ними аудиторських перевірок та організації контролю за якістю аудиторських послуг			
№ з/п	Заходи	Термін виконання	Виконавці
4.1	Забезпечення нагляду над проведенням зовнішніх перевірок систем контролю якості суб'єктів аудиторської діяльності.	Протягом року	Комісія АПУ з контролю якості та професійної етики, Комітет з контролю за якістю аудиторських послуг

1	2	3	4
4.2	Розробка змін до Положення про комісію АПУ з контролю якості та професійної етики, затвердженого рішенням АПУ від 14.02.2008 року №187/5.3 зі змінами згідно рішення АПУ від 20.05.2010 року № 215/9.	Квітень – травень	Комісія АПУ з контролю якості та професійної етики
4.3	Розробка змін до Положення про зовнішні перевірки системи контролю якості аудиторських послуг, затвердженого рішенням АПУ від 26.05.2011 року № 231/12.	Квітень – травень	Комісія АПУ з контролю якості та професійної етики
4.4	Розробка змін до Положення про Комітет з контролю за якістю аудиторських послуг, затвердженого рішенням АПУ від 20.05.2010 року № 215/9.	Квітень – травень	Комісія АПУ з контролю якості та професійної етики
4.5	Розробка змін до Порядку проведення перевірок матеріалів скарг, які надходять до АПУ, затвердженого рішенням АПУ від 27.11.2008 року № 196/7 (зі змінами згідно рішення АПУ від 20.05.2010 року № 215/9).	Квітень – травень	Комісія АПУ з контролю якості та професійної етики
4.6	Забезпечення проведення перевірок звернень, заяв, скарг, пропозицій, що надходять на розгляд Комісії, та відповідного реагування за результатами їх проведення.	Протягом року (у разі їх надходження)	Комісія АПУ з контролю якості та професійної етики
4.7	Щоквартальний розгляд наданих Комітетом з контролю за якістю аудиторських послуг результатів зовнішніх перевірок систем контролю якості з метою узагальнення інформації про виявлені порушення та розробки рекомендацій щодо покращення систем контролю якості для суб'єктів аудиторської діяльності. Публікація наслідків розгляду та рекомендацій у фахових виданнях.	Квітень, липень, жовтень	Комісія АПУ з контролю якості та професійної етики, голова Комітету з контролю за якістю аудиторських послуг
4.8	Щоквартальний розгляд стану виконання Плану зовнішніх перевірок систем контролю якості суб'єктів аудиторської діяльності з метою перегляду і внесення змін у план на наступний квартал.	Квітень, липень, жовтень	Голова Комісії АПУ з контролю якості та професійної етики

1	2	3	4
4.9	Розгляд та погодження плану роботи Комітету з контролю за якістю аудиторських послуг на наступний рік та звіт про виконання плану за минулий рік.	Грудень	Голова Комітету з контролю за якістю аудиторських послуг
4.10	Інформування АПУ про наслідки контролю.	Систематично	Голова Комісії АПУ з контролю якості та професійної етики
4.11	Забезпечення членами АПУ підготовки професійної інформації до фахового журналу та веб – сайту АПУ щодо контролю якості аудиторських послуг в Україні.	Систематично	Комісія АПУ з контролю якості та професійної етики
4.12	Розгляд та винесення на затвердження АПУ Плану проведення зовнішніх перевірок суб'єктів аудиторської діяльності на 2014 рік.	Листопад	Голова Комісії АПУ з контролю якості та професійної етики голова Комітету з контролю за якістю аудиторських послуг
4.13	Розробка Методичних рекомендацій зовнішніх перевірок системи контролю якості аудиторських послуг.	II квартал	Голова Комітету з контролю за якістю аудиторських послуг
4.14	Вивчення досвіду Європейського Співтовариства щодо організації і проведення зовнішніх перевірок системи контролю якості аудиторських послуг.	II квартал	----//----
5. Заходи з питань зовнішніх зв'язків та інформаційного забезпечення аудиторської діяльності			
№ з/п	Заходи	Термін виконання	Виконавці
5.1	Розробка Концепції співпраці з професійними організаціями, їх залучення до виконання певних повноважень АПУ, зокрема, участь у методологічному забезпеченні аудиторської діяльності.	I квартал	Комісія АПУ зовнішніх зв'язків та інформаційного забезпечення аудиторської діяльності

1	2	3	4
5.2	Співпраця з Національною комісією з регулювання ринку фінансових послуг, Національною комісією з цінних паперів та фондового ринку, Національним банком України з питань регулювання аудиту відповідних суб'єктів господарювання.	Систематично	Комісія АПУ зовнішніх зв'язків та інформаційного забезпечення аудиторської діяльності
5.3	Залучення аудиторів та інших фахівців до надання інформації для розміщення на веб – сайті АПУ за структурою і тематикою розділів, затвердженою АПУ.	Систематично	Комісія АПУ зовнішніх зв'язків та інформаційного забезпечення аудиторської діяльності
5.4	Забезпечення організаційної та інформаційної підтримки веб – сайту АПУ.	Систематично	Голова Комісії АПУ зовнішніх зв'язків та інформаційного забезпечення аудиторської діяльності
5.5	Участь у роботі національних та міжнародних організацій з питань аудиту.	Систематично	Комісія АПУ зовнішніх зв'язків та інформаційного забезпечення аудиторської діяльності
5.6	Участь у роботі в урядових і неурядових комісії, у проведенні конференцій, виставок, круглих столів, з питань регулювання аудиту.	Систематично	Комісія АПУ зовнішніх зв'язків та інформаційного забезпечення аудиторської діяльності
5.7	Участь в узагальненні інформації про стан аудиторського ринку на підставі аналізу звітів аудиторських фірм (аудиторів) про надані послуги за 2012 рік (форма № 1-аудит).	Квітень	Голова Комісії АПУ зовнішніх зв'язків та інформаційного забезпечення аудиторської діяльності
5.8	Збір та обробка інформації щодо бази даних суб'єктів аудиторської діяльності та розсилка інформації з питань регулювання та контролю аудиторської діяльності.	Систематично	Комісія АПУ зовнішніх зв'язків та інформаційного забезпечення аудиторської діяльності

1	2	3	4
5.9	Участь у підготовці узагальноної інформації про стан аудиторської діяльності в Україні, що подається АПУ щорічно до Кабінету Міністрів України.	У термін визначений АПУ	Голова Комісії АПУ зовнішніх зв'язків та інформаційного забезпечення аудиторської діяльності
5.10	Розробка Положення про порядок складання суб'єктами аудиторської діяльності звіту про прозорість відповідно до норм Європейської практики.	IV квартал	Комісія АПУ зовнішніх зв'язків та інформаційного забезпечення аудиторської діяльності
6. Заходи з питань правового забезпечення аудиторської діяльності			
№ з/п	Заходи	Термін виконання	Виконавці
6.1	Моніторинг законопроектів та проектів нормативних актів, що стосуються аудиторської діяльності, аналіз їх впливу на аудиторську діяльність.	Протягом року	Комісія АПУ з питань забезпечення аудиторської діяльності
6.2	Участь у підготовці та експертизі проектів нормативно-правових актів з питань, що стосуються аудиторської діяльності та внесення пропозицій по їх вдосконаленню.	Протягом року (за результатами моніторингу)	Комісія АПУ з питань забезпечення аудиторської діяльності
6.3	Участь у розробці та обговоренні проектів нормативно-правових актів, що стосуються аудиторської діяльності, робота з урядовими та неурядовими організаціями, суб'єктами законодавчої ініціативи.	Протягом року (у разі проведення таких заходів)	Комісія АПУ з питань забезпечення аудиторської діяльності
6.4	Аналіз законодавства країн ЄС, що стосується аудиторської діяльності та за його результатами надання пропозицій по вдосконаленню національного законодавства, що стосується аудиторської діяльності.	Протягом року	Комісія АПУ з питань забезпечення аудиторської діяльності

1	2	3	4
6.5	Аналіз виданих Аудиторської палатою України документів та підготовка пропозицій щодо приведення їх у відповідність з принципами та стандартами Європейського Співтовариства.	Протягом року	Комісія АПУ з питань забезпечення аудиторської діяльності
6.6	Участь у розробленні проектів нормативних актів Аудиторської палатою України, що стосуються організації її діяльності.	Протягом року	Комісія АПУ з питань забезпечення аудиторської діяльності
6.7	Підготовка роз'яснень з питань аудиту за результатом звернень аудиторів та аудиторських фірм.	Протягом року (за результатами розглядати звернень)	Комісія АПУ з питань забезпечення аудиторської діяльності
6.8	Розгляд звернень, що надійшли до АПУ з питань повноважень Комісії, а також підготовка проектів відповідей на них.	Протягом року (у разі їх надходження)	Комісія АПУ з питань забезпечення аудиторської діяльності
6.9	Підготовка пропозицій щодо внесення змін до Положення про Регіональні відділення АПУ.	II квартал	Комісія АПУ з питань забезпечення аудиторської діяльності
6.10	Підготовка пропозицій щодо Критеріїв визнання АПУ професійних громадських організацій аудиторів.	III квартал	Комісія АПУ з питань забезпечення аудиторської діяльності

ПОГОДЖЕНО: ЗАТВЕРДЖЕНО:

Директор ТОВ «_____» Директор ТОВ «Аудиторська фірма «_____»
 _____ Петрів І.І.
 (підпис) (П.І.Б.) (підпис)

План аудиторської перевірки ТОВ «_____»
 період: 01.01.20__ р. – 31.12.20__ р. згідно договору № _____ від «__» _____ 20__ р.

№ з/п	Етапи перевірки	Об'єкти дослідження	Заплановано витрачено ресурсів, людино-дні	Документальне оформлення	Прим.
1	2	3	4	5	6
1	Ознайомлення з фінансово-господарською діяльністю ЗАМОВНИКА, підготовка плану перевірки	Установчі, розпорядчі документи, реєстраційні документи, ліцензії, кошториси та звіти про їх виконання, внутрішні положення, інструкції, договори фінансово-господарської діяльності, банківські документи, документи і реєстри обліку тощо	0,5	-----	
2	Перевірка розпорядчих та організаційних документів на здійснення діяльності ЗАМОВНИКОМ	Положення, довіреності, накази, розпорядження, реєстраційні документи, ліцензії	0,5	Аудиторський висновок (звіт незалежного аудитора), робочі документи	

Продовження Додатку 13

1	2	3	4	5	6
3	Перевірка, оцінка і тестування системи внутрішнього контролю	Структура управління, інструкції з обліку, документи внутрішнього аудиту, документи і реєстри обліку, документи поточного управління, договори, угоди, контракти, програми аудиту, документи попереднього аудиту	1,0	-----	
4	Розрахунок ризику, формування вибірки	Результати перевірки, оцінка і тестування системи внутрішнього контролю	1,0	-----	
5	Аудит оборотних активів ТОВ «УУУ» за даними фінансової звітності	Баланс підприємства станом на 31.12.2012 року бухгалтерські реєстри, договори, первинні документи	0,5	Аудиторський висновок (звіт незалежного аудитора), робочі документи	
6	Аудит оборотних активів ТОВ «УУУ» за даними фінансової звітності.	Баланс підприємства станом на 31.12.2012 року бухгалтерські реєстри, договори, первинні документи	2,0	Аудиторський висновок (звіт незалежного аудитора), робочі документи	
7	Аудит власного капіталу ТОВ «УУУ» за даними фінансової звітності.	Баланс підприємства станом на 31.12.2012 року бухгалтерські реєстри, договори, первинні документи, статутні документи	2,0	Аудиторський висновок (звіт незалежного аудитора), робочі документи	
8	Аудит поточних зобов'язань ТОВ «УУУ» за даними фінансової звітності	Баланс підприємства станом на 31.12.2012 року бухгалтерські реєстри, договори, первинні документи	2,0	Аудиторський висновок (звіт незалежного аудитора), робочі документи	

1	2	3	4	5	6
9	Аудит чистих доходів ТОВ «УУУ» за даними фінансової звітності.	Звіт про фінансові результати станом на 31.12.2012 року, бухгалтерські реєстри, договори, первинні документи	2,0	Аудиторський висновок (звіт незалежного аудитора), робочі документи	
10	Аудит витрат ТОВ «УУУ» за даними фінансової звітності	Звіт про фінансові результати станом на 31.12.2012 року, бухгалтерські реєстри, договори, первинні документи	2,0	Аудиторський висновок (звіт незалежного аудитора), робочі документи	
11	Аудит фінансового результату ТОВ «УУУ» за даними фінансової звітності	Звіт про фінансові результати станом на 31.12.2012 року, бухгалтерські реєстри, договори, первинні документи	1	Аудиторський висновок (звіт незалежного аудитора), робочі документи	
12	Оформлення результатів робіт	-----	3	Аудиторський висновок (звіт незалежного аудитора)	
13	Заключні процедури, доповідь, обговорення результатів аудиторських робіт	-----	0,5	Документи-свідчення, протоколи обговорення результатів аудиту	
14	РАЗОМ заплановано витратити ресурсів (людина-днів)		18,00		

Додаток 14

Тести для ознайомлення з бізнесом клієнта при проведенні аудиторської перевірки

№ з/п	Питання	Відповіді
1	2	3
1	Вид діяльності підприємства	Виробнича та торгівельна діяльність
2	Галузь діяльності підприємства	Легка промисловість
3	Яка стратегія діяльності підприємства?	Стратегія диверсифікації – перехід до використання нової форми торгівлі, спрямованої на обслуговування нових сегментів ринку
4	Форма власності	Приватна власність
5	Мета діяльності підприємства	Впровадження ефективних механізмів організації оптової торгівлі на ринку та забезпечення його функціонування
6	Чи проводилась реструктуризація підприємства і коли?	Не проводилась
7	Чи має підприємство відокремлені структурні підрозділи?	Наявні 4 дочірні підприємства в м. Києві, м. Вінниця, м. Харків, м. Львів
8	Які форми контролю застосовуються на підприємстві?	Наявна служба внутрішнього контролю та організована служба внутрішнього аудиту
9	Хто на підприємстві здійснює облікову діяльність?	Ведення обліку здійснюється бухгалтерською службою на чолі з головним бухгалтером
10	Які принципи ведення бухгалтерського обліку використовуються на підприємстві?	В процесі ведення бухгалтерського обліку на підприємстві використовуються принципи: обачність, повне висвітлення, автономність, послідовність, безперервність, нарахування та відповідність доходів і витрат, єдиний грошовий вимірник, періодичність
11	Які строки подання звітності?	Фінансова звітність надається керівнику протягом дня останнього після звітної дати для подачі звітності; графік подання управлінської звітності затверджений графіком документообороти

1	2	3
12	Які джерела формування інформаційно-правової бази на підприємстві?	Законодавчі акти, спеціальна література, інформаційні системи, дані системи бухгалтерського обліку
13	Чи є потреба в консультативних послугах?	Так
14	Чи наявні судові позови на підприємство за звітний період?	Відсутні
15	Чи приймаються рішення і здійснюється оперативне управління однією особою?	Управління на підприємстві має трирівневу структуру, на кожному рівні наявний відповідний керівник
16	Чи має керівництво підстави для перекурення фінансової звітності?	Підстави для перекурення фінансової звітності відсутні
17	Чи надається достатня увага організації системи внутрішнього аудиту?	Організація систем внутрішнього контролю містить недоліки: відсутні регламентації ні документи з розподілу відповідальності між внутрішніми аудиторами
18	Чи узгоджений розподіл прав, обов'язків і відповідальності з організаційною структурою підприємства?	Розподіл прав, обов'язків і відповідальності відповідає організаційній структурі підприємства
19	Чи здійснюється контроль вищестоящими керівниками за виконанням делегованих прав та обов'язків?	Контроль здійснюється лише частково, необхідно перевірити правильність виконання поставлених завдань окремими працівниками
20	Чи регулярно проводяться збори засновників, наради?	Збори засновників та наради проводяться відповідно до встановленого та оголошеного графіку

Додаток 15

[Код робочого документа]

Найменування суб'єкта аудиторської діяльності:

Аудиторська фірма: _____

Підприємство: _____

Період перевірки: _____

ОПИС БІЗНЕСУ ПІДПРИЄМСТВА

I. ОСНОВНІ ЮРИДИЧНІ ДАНІ СУБ'ЄКТА ГОСПОДАРЮВАННЯ

Повне найменування:	
Код за Єдиним державним реєстром підприємств та організацій України.	
Місцезнаходження.	
Дата первинної державної реєстрації.	
Дата внесення останніх змін до установчих документів.	
Орган реєстрації.	
Форма власності.	
Організаційно-правова форма підприємства.	
Банківські реквізити.	
Телефон контактний.	
Факс.	
Адреси електронні.	
Керівник / голова правління.	
Головний бухгалтер.	
Види діяльності за КВЕД.	
Наявність ліцензованих видів діяльності (номера і дати видачі ліцензій, термін).	
Органи управління.	
Частка іноземних інвесторів у статутному капіталі, %.	

II. ІНФОРМАЦІЯ ПРО ГАЛУЗЬ, НОРМАТИВНІ ТА ІНШІ ЗОВНІШНІ ФАКТОРИ, В Т.Ч. ЗАСТОСОВНА КОНЦЕПТУАЛЬНА ОСНОВА ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

Галузь	
Види діяльності	

Регулятивне середовище	
Нормативна база для регулювання галузі	
Оподаткування	
Інші зовнішні фактори, які наразі впливають на бізнес суб'єкта господарювання	
Загальний рівень економічної активності	

III. ІНФОРМАЦІЯ ПРО ХАРАКТЕР СУБ'ЄКТА ГОСПОДАРЮВАННЯ

Ведення бізнесу	
Джерело отримання доходів	
Види продукції (товарів) та/чи послуг	
Об'єднання, спільні підприємства та передача функцій стороннім організаціям	
Використання електронної комерції, в т.ч. продаж через Інтернет	
Місцезнаходження виробничих цехів, складських та офісних приміщень	
Ключові (важливі) клієнти	
Робоча сила (середня кількість робітників за рік; система оплати праці; додаткові (понад встановлені законодавством) соц. гарантії та пільги)	
Операції зі зв'язаними сторонами	
Інвестиції	
Придбання, злиття або вибуття видів діяльності	
Довгострокові інвестиції в цінні папери та інші корпоративні права, а також в спільні підприємства	
Капітальні інвестиції, в т.ч. в основні засоби та технології	
Фінансування	
Наявність дочірніх та асоційованих підприємств	
Структура фінансування: – розмір власного капіталу – наявність банківських кредитів – інші позикові кошти в т.ч. кредиторська заборгованість за товари (послуги)	
Фактичні власники	
Зв'язані сторони	
Використання похідних фінансових інструментів	

Виконав _____ Перевірив _____

Дата _____

Додаток 16

[Код робочого документа]

Найменування суб'єкта аудиторської діяльності: _____
 Аудиторська фірма: _____
 Підприємство: _____
 Період перевірки: _____

ЕКСПРЕС-АНАЛІЗ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

Найменування коефіцієнта	На 31.12.0n-2 та за 200n-2 р. 1	На 31.12.0n-1 та за 200n-1 р.	На 31.12.0n та за 200n р.	Примітки
Коефіцієнт покриття.				
Коефіцієнт абсолютної ліквідності.				
Коефіцієнт швидкої ліквідності.				
Чистий оборотний капітал.				
Коефіцієнт фінансової стійкості.				
Коефіцієнт фінансування.				
Коефіцієнт забезпечення власними оборотними засобами.				
Коефіцієнт маневрування власного капіталу.				
Коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості.	X			
Коефіцієнт оборотності кредиторської заборгованості.	X			
Термін погашення дебіторської заборгованості.	X			
Термін погашення кредиторської заборгованості.	X			
Коефіцієнт оборотності запасів.	X			
Коефіцієнт рентабельності активів.	X			
Коефіцієнт рентабельності власного капіталу.	X			
Коефіцієнт рентабельності діяльності.	X			

ВИСНОВКИ: _____

Виконав _____ Перевірив _____

Дата _____

Тести перевірки стану внутрішнього контролю та системи обліку матеріальних запасів

№	Зміст питання або суб'єкт дослідження	Зміст відповіді (результат перевірки)	Висновки та рішення аудитора
1	2	3	4
А. ВНУТРІШНІЙ КОНТРОЛЬ			
1	Чи створені умови, що забезпечують збереження матеріальних запасів?	Матеріальні запаси зберігаються на обладнаних складах	Умови зберігання матеріальних запасів задовільні
2	Хто здійснює функції контролю збереження та використання?	Інвентаризаційна комісія, що створюється за наказом керівника	У склад комісії включені працівники складу та бухгалтерії
3	Чи є посадові інструкції або положення про роботу служб внутрішнього контролю?	Посадові інструкції та положення про службу внутрішнього контролю наявні	Перевірити дотримання працівниками обов'язків передбачених посадовою інструкцією
4	Чи закріплені матеріальні запаси, що знаходяться на складі в експлуатації, за особами, відповідальними за їх зберігання і використання?	Матеріальні запаси закріплені за однією матеріально-відповідальною особою	Перевірити дотримання умов зберігання на складі матеріальних запасів
5	Чи укладені договори про повну матеріальну відповідальність із працівниками, які безпосередньо пов'язані зі зберіганням, обробкою, продажем або застосуванням у процесі виробництва переданих запасів?	Договори про повну матеріальну відповідальність із працівниками укладені	Перевірити правильність складання договору та перелік осіб, зазначених в ньому
6	Чи проводяться перевірки повноти та своєчасності повноти оприбуткування матеріальних запасів?	Вибірково по первинним документам	Варто провести вибірково перевірку
7	Чи проводяться інвентаризації матеріальних запасів, коли і скільки разів?	Проводяться тільки в кінці року інвентаризаційною комісією	Слабкий контроль. Необхідно провести інвентаризацію
Б. СИСТЕМА БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ			
5	Чи проведена класифікація матеріальних запасів на відповідні групи?	Так	Ймовірність помилки в аналітичному обліку невелика

Продовження Додатку 17

1	2	3	4
6	Чи ведеться облік матеріальних запасів по кожній матеріально-відповідальній особі?	Ні	Перевірити правильність ведення аналітичного обліку
7	Чи обрані методи оцінки та обліку на рахунках матеріальних запасів в обліковій політиці?	Методи оцінки обрані	Ймовірність помилки в обліку невелика
8	Чи ведуться картки складського обліку матеріалів?	Ведуться за видами матеріальних запасів	Необхідно перевірити записи в картках складського обліку матеріалів
9	Доступ до бухгалтерських записів в комп'ютерному вигляді про матеріальні запаси мають особи, для яких це пов'язано з посадовими обов'язками?	Доступу мають лише служба бухгалтерії та внутрішнього контролю	Перевірити розмежування прав доступу до облікових даних
10	Чи виділяється ПДВ окремо у всіх розрахунково платіжних документах?	Так, завжди виділяється.	Ймовірність помилки при обчисленні ПДВ невелика
11	Чи відображені в обліку результати попередньої інвентаризації?	Так відображені.	Ймовірність помилки при перевірці наявності матеріальних запасів невелика
12	Чи складаються акти на списання матеріальних запасів?	Так, складаються. Суцільна перевірка запасів не потрібна	Ймовірність помилки та крадіжок невелика.
13	Чи списувалися за нормами природний убуток запасів та їх сума?	Матеріальні запаси списані в межах встановлених норм	Ймовірність помилки при визначенні собівартості продукції невелика
14	З якою періодичністю звіряються дані аналітичного та синтетичного обліку матеріальних запасів, тощо	Тільки в кінці року	Існує ймовірність викривлення періодичної звітності
15	Чи проводиться звірка даних регістрів бухгалтерського обліку запасів із даними Головної книги?	Раз на місяць	Ймовірність не відображення матеріальних запасів в обліку низька
16	Чи наявні журнали реєстрації первинних документів, включаючи доручення?	Відсутні	Перевірити випадки неповного оприбуткування матеріальних запасів

Додаток 18

[Код робочого документа]

Найменування суб'єкта аудиторської діяльності:

Підприємство: _____

Період перевірки: _____

ОПИС СИСТЕМИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

Підрозділи, які здійснюють ведення бухгалтерського обліку (кількість, найменування, чисельність робітників).	
Наявність розподілу обов'язків між працівниками підрозділу, які здійснюють ведення бухгалтерського обліку, наприклад, по класам операцій, ін.	
Наявність взаємозамінності між працівниками підрозділу, які здійснюють ведення бухгалтерського обліку.	
Форма бухгалтерського обліку, ступень його автоматизації, застосовувані реєстри обліку.	
Наявність облікової політики підприємства.	
Зміни в облікову політику підприємства (за наявності).	
Проведення заходів з підвищення кваліфікації фахівців.	
Вимоги до фахівців бухгалтерії.	
На підприємстві бухгалтерія використовує: <ul style="list-style-type: none"> – типові форми документів; – розроблені самостійно; – інші. 	
Наявність підрозділу (служби) внутрішнього контролю, його структура, чисельність працівників.	
Принципи бухгалтерського обліку та особливості галузевої практики.	
Суттєві категорії, властиві конкретній галузі.	

Подання фінансової звітності та розкриття інформації у фінансовій звітності.	
Фінансова звітність до затвердження керівництвом перевіряється головним бухгалтером?	
Наявність та періодичність перевірки системи обліку та фінансової звітності головним бухгалтером.	
Виконання умови затвердження фінансової звітності на річних загальних зборах акціонерів (засновників).	
І т.д.	

Виконав _____ Перевірив _____

Дата _____

Додаток 19

[Код робочого документа]

Найменування суб'єкта аудиторської діяльності:

Підприємство: _____
Період перевірки: _____

ОПИС СИСТЕМИ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ

I. СЕРЕДОВИЩЕ КОНТРОЛЮ

Повідомлення інформації та впровадження чесності і етичних цінностей.	
Прагнення до компетентності.	
Участь найвищого управлінського персоналу (власників).	
Філософія та стиль роботи управлінського персоналу.	
Організаційна структура.	
Визначення повноважень та розмежування обов'язків.	
Політика та практика щодо людських ресурсів.	

II. СЛУЖБА ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ

Наявність на підприємстві служби внутрішнього контролю.	
Кому підпорядкована служби внутрішнього контролю.	
Наявність політики внутрішнього контролю.	
Наявність на підприємстві взаємозамінності серед працівників служби внутрішнього контролю.	
Вимоги до фахівців внутрішнього контролю.	
Чи здійснюється підвищення кваліфікації фахівців?	
На підприємстві служба внутрішнього контролю використовує:	
• типові форми документів; • розроблені самостійно; • інші (вказіть).	
Фінансова звітність до затвердження керівництвом перевіряється службою внутрішнього контролю?	
Чи формуються та надаються керівництву звіти служби внутрішнього контролю?	
Чи здійснюється підвищення кваліфікації фахівців?	

III. ПРОЦЕС ОЦІНКИ РИЗИКІВ

Чи існує на підприємстві формальний процес оцінки ризиків?	
Наявність в періоді, що перевіряється, обставин, в результаті яких можуть виникнути ризики суттєвих викривлень.	
Чи були виявлені та оцінені управлінським персоналом в періоді, що перевіряється, ризики бізнесу, що можуть привести до суттєвих викривлень в фінансовій звітності?	
Які були прийняті управлінським персоналом заходи щодо усунення та зниження впливу таких ризиків.	

IV. ІНФОРМАЦІЙНІ СИСТЕМИ, В Т.Ч. ПОВ'ЯЗАНІ З НИМИ БІЗНЕС-ПРОЦЕСИ, ЯКІ СТОСУЮТЬСЯ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ТА ОБМІНУ ІНФОРМАЦІЄЮ

Чи застосовується на підприємстві план рахунків бухгалтерського обліку, затверджений наказом МФУ № 291 від 30.11.1999 р.?	
Чи автоматизований бухгалтерський облік на підприємстві?	
Чи існує поділ обов'язків по введенню стандартних операцій у бухгалтерську програму й контролю над результатами їх обробки?	
Чи здійснюється контроль над введенням і обробкою нестандартних операцій? (якщо так – вказати посаду особи, що здійснює контроль).	
Чи існує в суб'єкта господарювання формальний опис документообігу, включаючи посади осіб, відповідальних за ініціювання, обробку й передачу конкретного документа?	
Чи формується фінансова звітність за допомогою інформаційної технології та чи здійснюється відповідний контроль?	

V. МОНІТОРИНГ ЗАХОДІВ КОНТРОЛЮ

Чи здійснює найвищий управлінський персонал оцінку структури й своєчасної реалізації процедур контролю?	
Чи існує на підприємстві відділ внутрішнього аудита / чи введена посада внутрішнього аудитора?	
Чи вважає найвищий управлінський персонал інформацію, пов'язану зі здійсненням моніторингу, досить надійною (вказати джерела інформації)?	

ВИСНОВКИ: _____

Виконав _____ Перевірив _____
Дата _____

Тест оцінки ризиків та суттєвості можливих викривлень

№ п/п	Вид ризику	Рівень ризику		
		високий	Помірний	Низький
1	2	3	4	5
Оцінка компонентів властивого ризику				
1.	Чи є у складеній оцінці запасів незавершеного виробництва?	+		
2.	Чи наявні значні обсяги кредиторської заборгованості?		+	
3.	Чи керівництво має належний рівень професіоналізму та знань?		+	
4.	Чи внутрішні розпорядчі документи підприємства суперечать нормам чинного законодавства?	+		
5.	Підприємство бере участь в великій кількості спорів і судових суперечок		+	
6.	Чи здійснюється підвищення кваліфікації працівників бухгалтерії?			+
Оцінка компонентів ризику контролю				
7.	Специфічна облікова політика та основні принципи ведення бухгалтерського та податкового обліку	+		
8.	Чи наявний чіткий розподіл повноважень та обов'язків серед працівників, відповідальних за ведення бухгалтерського обліку, підготовку та складання фінансової звітності?		+	
9.	Чи на підприємстві наявна постійна та зростаюча плінність кадрів?			+
10.	Чи наявні на підприємстві інформаційні системи для забезпечення точної і своєчасної інформації для прийняття рішень?	+		
Прийнятний рівень ризику для планування суттєвості				
			+	

Найменування суб'єкта аудиторської діяльності: _____
 Аудиторська фірма: _____
 Підприємство: _____
 Період перевірки: _____

ПОПЕРЕДНЯ ОЦІНКА АУДИТОРСЬКОГО РИЗИКУ

№ з/п	Фактори ризику	Аналіз невід'ємного ризику					
		Високий	Оцінка	Середній	Оцінка		
1	2	3	4	5	6	7	8
Характеристика системи управління							
1	Компетентність, досвід і знання керівництва економічного суб'єкта.	низькі		середні			високі
2	Частота зміни керівництва.	висока		середня			низька
3	Схильність керівництва до ризикованих заходів.	висока		середня			низька
4	Виконання керівництвом намічених планів по досягненню певного рівня фінансових показників.	досягає намічених цілей будь-якими способами		орієнтується на складну зовнішню кон'юктуру			виходить із реальних можливостей
5	Система контролю господарської діяльності.	слабкий контроль		вибірковий, не-систематичний контроль			чіткий адміністративний контроль
6	Знання й досвід фахівців бухгалтерського обліку й контролю.	низькі		середні			високі

1	2	3	4	5	6	7	8
7	Вимоги до фахівців бухгалтерського обліку при прийманні на роботу.	низькі		середні		високі	
8	Система підвищення кваліфікації й контролю над професійним рівнем співробітників бухгалтерської служби.	не адекватна змінам, що відбуваються, у законодавстві		немає такого органа		забезпечує високий рівень кваліфікації співробітників	
9	Залежність винагороди члена ради директорів від величини якого-небудь фінансового показника.	відсутня				прямо залежить від величин фінансових показників	
10	Відділення функції керування виробництвом від володіння статутним капіталом.	не відділена		відділена частково		відділена повністю	
11	Відносини між керівництвом підприємства та працівниками обліку.	існують тісні або сімейні відносини		відносини існують, але їх вплив носить незначний або опосередкований характер		не існують які-небудь відносини, здатні вплинути на правильність відображення статей бухгалтерського обліку	
Характеристика обставин незвичайного тиску на керівництво							
12	Число банкрутств у галузі, у якій функціонує економічний суб'єкт.	значне		середнє		незначне	
13	Можливість банкрутства головної організації (при аудиті дочірнього підприємства) або дочірнього підприємства (при аудиті головної організації).	уже відбулося банкрутство або воно неминуче відбудеться		існує реальна можливість банкрутства, фінансові труднощі		банкрутство не передбачається	

1	2	3	4	5	6	7	8
14	Фінансове становище крупних акціонерів (учасників).	мало місце їх банкрутство		існує реальна можливість їх банкрутства, фінансові труднощі		їхнє банкрутство не передбачається	
15	Фінансова стійкість підприємства, що перевіряється.	підприємство не може нормально вести свою поточну діяльність без одержання кредитів		підприємству необхідні істотні кредити або інвестиції для розвитку		підприємство може стійко працювати без залучення позикових коштів	
16	Наявність власного обігового капіталу.	існує дефіцит власного обігового капіталу		рівень власного обігового капіталу не достатній для підтримки поточної діяльності		власного обігового капіталу досить	
17	Вплив змін у нормативнім регулюванні на діяльність підприємства.	існує значна ймовірність погіршення фінансового становища		ймовірність негативного впливу існує, але вона незначна		відсутня ймовірність погіршення фінансового й виробничого становища	
Характер діяльності підприємства, що перевіряється							
18	Розмір фірми.	працює на маленькому ринку		має філії у своєму регіоні		має філії в кількох регіонах	
19	Широкий асортимент товарів, послуг.	один вид товару, послуги		кілька видів товару, послуг		наявність долаткової класифікації по кожному виду товару, послуги	

1	2	3	4	5	6	7	8
20	Наявність виробничих площ.	значна нестача виробничих площ		незначна нестача виробничих площ		повністю забезпечене для організації безперервного процесу виробництва	
21	Період старіння продукції або послуг.	незначний		середній		значний	
22	Наявність спеціальних принципів і вимог до обліку в даній галузі.	існують значні відмінності		існують незначні відмінності		спеціальних вимог не існує	
23	Операції зі зв'язаними особами.	займають значну частку в загальній їхній сукупності		займають незначну частку в загальній їхній сукупності		не мають місце	
24	Структура капіталу.	є занадто складною для організації належного контролю над ним		існують деякі складності в структуруванні		є ясною й зрозумілою	
25	Сфера діяльності.	відносно нова, чутлива до зовнішніх проявів		стабільна, у незначним ступені залежить від впливу зовнішніх умов		стабільна, не залежить від впливу зовнішніх умов	
26	Конкурентне середовище.	велика кількість конкуруючих фірм		входить до числа провідних фірм		підприємство монополіст	
27	Зміни в області технологій.	постійно відбуваються зміни, високотехнологічна галузь		зміни стосуються якісного поліпшення параметрів на базі існуючої технології		зміни відбуваються в довгостроковому аспекті	

1	2	3	4	5	6	7	8
28	Зміна споживчого попиту на продукцію.	можливі великі коливання		можливі незначні зміни		попит на продукцію нееластичний	
29	Зміна облікової політики, характерної для даної галузі.	можливі істотні зміни		можливі несуттєві зміни		зміни не передбачаються	
Фактори, що впливають на рахунки бухгалтерського обліку й групи однотипних операцій							
30	Наявність рахунків бухгалтерського обліку, щодо яких можливий високий рівень викривлення.	велика кількість рахунків		невелика кількість рахунків		немає таких рахунків	
31	Незвичайні або нестандартні господарські операції.	мають місце в значній кількості		мають місце в невеликому обсязі		не мають місце	
32	Оцінка окремих активів, зобов'язань, створюваних резервів.	необ'єктивне відображення		наявність сумніву в об'єктивності їх відображення		об'єктивне відображення	
33	Активи й угоди, по яких можливі втрати й незаконне присвоєння.	існують у значній кількості		існують у незначній кількості		не існують	
34	Рівень складності господарських операцій.	складні операції, що вимагають багатоступінчатих розрахунків для відображення в бух. обліку		змішані операції		однотипні стандартні операції	
35	Незвичайні й складні операції.	здійснювалися наприкінці звітного періоду		здійснювалися на початку або середині звітного періоду		не здійснювалися	

1	2	3	4	5	6	7	8
36	Наявність операцій, порядок правильного оформлення яких неодноразово трактуються чинним законодавством.	систематично повторюються		одиночні випадки		відсутні	
37	Інформаційні системи.	впроваджувалися протягом року		вносилися виправлення протягом року		нові не впроваджувалися й виправлення в існуючі не вносилися	
38	Зриви й збої інформаційних систем.	значні		незначні		не мали місце	
	Кількість відповідей з оцінкою ризику.						
	Оцінка ризику (кількість відповідей/ загальна кількість питань).						
Аналіз ризику системи внутрішнього контролю							
1	Фінансово-аналітичний відділ.	відсутній		функції покладені на бухгалтерську службу		сформований оперативний фінансовий відділ	
2	Внутрішні аудитори.	відсутні		є один співробітник		сформований підрозділ внутрішніх аудиторів	
3	Ревізійна комісія.	не сформована		формується один раз у рік загальними зборами засновників		сформована постійно діюча ревізійна комісія	
4	Аудиторські перевірки.	не проводилися		проводяться в міру необхідності з ініціативи засновників		проводяться щорічно	

1	2	3	4	5	6	7	8
5	Інвентаризації.	не проводяться й регламент не встановлений		проводяться один раз у рік по затверджених термінах		проводяться операційно протягом року по затверджених термінах	
6	Санкціонування господарських операцій.	розпорядчі документи видаються після здійснення господарської операції		систематично не підписуються й не візуються, але розпорядчі акти в і д а ю т ь с я вчасно		розпорядча документація видається, первинні документи підписуються й візуються	
7	Чи існує взаємозамінність.	вузька спеціалізація основної кількості фахівців		заміщаються тільки провідні спеціалісти		на ключових ділянках виробництва й керування є штатні заступники й компетентні співробітники	
8	Способи контролю власниками.	не контролюється		контролюється один раз у рік на загальних зборах засновників		к о н т р о л ю є т ь с я операційно через спеціально створені органи керування (Рада директорів, правління)	
9	Характеристика ризику системи внутрішнього контролю.	відсутня система внутрішнього контролю		СВК функціонує, але на неї не можна повністю покластися		СВК забезпечує високу впевненість у її ефективності	
	Кількість відповідей з оцінкою ризику.						
	Оцінка ризику (кількість відповідей/ загальне число питань).						

Оцінка ризику не виявлення		Нр=		високий		середній		низький	
Невід'ємний ризик, %									
Ризик системи внутрішнього контролю, %		Рвк=							
				високий		середній		низький	
Аудиторський ризик, %		Ар=		5					
Ризик не виявлення, %		Рн=Ар/(Нр*Рвк)							

ТАБЛИЦЯ ЗАЛЕЖНОСТІ МІЖ КОМПОНЕНТАМИ АУДИТОРСЬКОГО РИЗИКУ

Оцінка ризику не виявлення	Ризик системи внутрішнього контролю			
	високий	середній	низький	Найбільший
Невід'ємний ризик	високий	найнижча	більш низька	Середня
	середній	більш низька	середня	більш висока
	низький	середня	більш висока	найбільша

ВИСНОВКИ: _____

Виконав _____ Перевірив _____

Дата _____

Додаток 22

[Код робочого документа]

Найменування суб'єкта аудиторської діяльності: _____
 Аудиторська фірма: _____
 Підприємство: _____
 Період перевірки: _____

ПОПЕРЕДНЯ ОЦІНКА СУТТЄВОСТІ

№ з/п	Найменування базового показника	Форма звітності	Коди рядків	Значення базового показника на кінець перевіреного року	Діючим рівнем суттєвості (прибуттєвості)	Розрахункове значення, що застосовується для визначення рівня суттєвості (тис. грн.)	Для оцінки помилки яких статей застосовуються	Значимість показника
1	Валота балансу	ф.1	280	2%	X	6=4*5	7	8
2	Чистий прибуток підприємства	ф.2	220	5%			Окремі відділи обліку, що відносяться до активів, зобов'язань та власного капіталу	
3	Загальні доходи підприємства (без ПДВ)	ф.2	035+060+061+110+120+130+200	2%			Фінансовий результат діяльності	Окремі види доходів

Продовження Додатку 22

	1	2	3	4	5	6	7	8
4	Загальні витрати підприємства	ф.2	040+070+080+090+091+140+150+160+180+205		2%		Окремі види витрат	
5	Власний капітал (підсумок I розділу пасиву балансу)	ф.1	380		10%		Види капіталу	
	Разом:							

Середньоарифметичне =
 Максимальне значення =
 Мінімальне значення =

(Підсумок колонки 5 / підсумок колонки 8)
 Відхиляється від середнього на _____
 Відхиляється від середнього на _____

НОВИЙ РОЗРАХУНОК СЕРЕДНЬОАРИФМЕТИЧНОГО

	1	2	3	4	5	6	7	8
1	Валюта балансу	ф.1	280	0	X 2%	6=4*5	X Окремі відділи обліку, що відносяться до активів, зобов'язань та власному капіталу	
2	Чистий прибуток підприємства	ф.2	220	0	5%		Фінансовий результат діяльності	
3	Загальні доходи підприємства (без ПДВ)	ф.2	035+060+061+110+120+130+200	0	2%		Окремі види доходів	
4	Загальні витрати підприємства	ф.2	040+070+080+090+091+140+150+160+180+205	0	2%		Окремі види витрат	

Продовження Додатку 22

	1	2	3	4	5	6	7	8
5	Власний капітал (підсумок I розділу пасиву балансу)	ф.1	380	0	10%		Види капіталу	
	Разом:							

Середньоарифметичне Округлення
 Округлення Відхилення _____ %
 Прийнятний рівень суттєвості _____

ВИСНОВКИ: _____

Виконав _____ Перевірив _____

Дата _____

[Код робочого документа]

Затверджено: Директор аудиторської фірми
Дата: _____Підприємство, що перевіряється: _____
Період, що перевіряється: _____

ЗАГАЛЬНИЙ ПЛАН АУДИТУ

Склад робочої групи: _____

Керівник робочої групи: _____

Члени робочої групи: _____

Контролер _____

№ з/п	Заплановані види робіт	Період проведення	Виконавець	Примітки
1	2	3	4	5
I. Передоговірний етап				
1.	Ознайомлення зі змінами в бізнес-середовищі клієнта.			
2.	Тестування змін системи внутрішнього контролю, системи бухгалтерського обліку, з питань електронної обробки інформації.			
3.	Оцінка ризиків суттєвих викривлень.			
4.	Укладання договору на виконання завдання з надання впевненості (аудит).			
II. Етап підготовки до планування				
5.	Тестування внутрішнього контролю за класами операцій.			
6.	Оцінка рівня суттєвості і ризиків суттєвих викривлень та коригування визначеного рівня суттєвості і ризиків суттєвих викривлень.			
III. Остаточне планування				
7.	Складання плану проведення аудиту та визначення переліку, обсягу і часу проведення аудиторських процедур з метою отримання доказів стосовно тверджень у фінансовій звітності.			

Продовження Додатку 23

1	2	3	4	5
IV. Перевірка				
8.	Проведення аудиту на підставі плану проведення аудиту та розроблених до нього програм аудиту.			
9.	Організація вибірки та оцінка її результатів.			
10.	Керування і нагляд за роботою членів групи, а також перевірка їх роботи.			
11.	Процедури перевірки якості виконання завдання.			
V. Заключний етап				
12.	Підготовка письмової інформації керівництву підприємства за результатами аудиту.			
13.	Підготовка аудиторського висновку за результатами аудиту.			
14.	Обговорення з керівництвом підсумків аудиту.			
15.	Передача клієнтові результатів аудиту, акта виконаних робіт.			
16.	Формування остаточного файлу.			

Ознайомлені:

Керівник робочої групи _____ (підпис) _____ (ПІБ)

Члени робочої групи:

_____ (підпис) _____ (ПІБ)

_____ (підпис) _____ (ПІБ)

Контролер _____ (підпис) _____ (ПІБ)

Аудиторська фірма _____

 [Код документау]

Робочі документи по розділу
 «Оцінка рівня суттєвості і ризиків суттєвих
 викривлень»

Підприємство: _____
 Період перевірки: 01.01.201 – 31.12.201 р.

ТАБЛИЦЯ ДЛЯ РОЗРАХУНКУ РІВНЯ СУТТЄВОСТІ ДЛЯ СУКУПНИХ ПОКАЗНИКІВ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

№ з/п	Найменування базового показника	Значення базового показника, тис. грн.	Кри-терій (%)	Значення, що застосовується для розрахунку рівня суттєвості, тис. грн.
1	2	3	4	5
1.	Балансовий прибуток	4318	5	215,9
2.	Обсяг реалізації без ПДВ	35466	2	709,3
3.	Валюта балансу	39065	5	1953,3
4.	Необоротні активи	23817	5	1190,9
5.	Запаси	3711	10	371,1
6.	Власний капітал	18825	5	941,3
7.	Прибуток	–	2	–
8.	Загальні витрати	38407	2	768,1
x	x	163609	x	6149,8

Середньоарифметичне = 878,5 (6149,8 / 7)

Максимальне значення = 1953,3 не приймаємо до розрахунку 122%

Мінімальне значення = 215,9 не приймаємо до розрахунку 75%

371,1 відхиляється від середнього на 58%

1190,9 відхиляється від середнього на 36%

Інші значення, що не приймаються до розрахунку:

НОВИЙ РОЗРАХУНОК СЕРЕДНЬОГО АРИФМЕТИЧНОГО

№ з/п	Найменування базового показника	Значення базового показника, тис. грн.	Кри-терій (%)	Значення, що застосовується для розрахунку рівня суттєвості, тис. грн.
1	2	3	4	5
1.	Балансовий прибуток	4318	5	–
2.	Обсяг реалізації без ПДВ	35466	2	709,3
3.	Валюта балансу	39065	5	–
4.	Необоротні активи	23817	5	–
5.	Запаси	3711	10	–
6.	Власний капітал	18825	5	941,3
7.	Прибуток	–	2	–
8.	Загальні витрати	38407	2	768,1
x	x	163609	x	2418,7

Середньоарифметичне = 806,2 (2418,7 / 3)

Округлення 850,0

Відхилення ?% 5

Прийнятий рівень суттєвості 850,0 тис. грн.

Дата складання розрахунку: _____

Розрахунок склад: _____

Розрахунок перевірів: _____

Додаток 25

[Код документа]

Аудиторська фірма

Робочі документи по розділу
«Аудит грошових коштів в національній валюті»

Підприємство _____

Період перевірки 01.01.20 – 31.12.20 р.

ВИЗНАЧЕННЯ РУХУ ГРОШОВИХ КОШТІВ В КАСІ

(назва суб'єкта господарювання)

❖ джерела надходження грошових коштів до каси Товариства за 20__ р. за даними бухгалтерського обліку:

	301	303
Находження з операційної каси в центральну касу Товариства	50123,12	—
Находження з поточного рахунку Товариства	53310,12	—
Реалізація товарів та послуг	5268159,74	47310,78
Повернення невикористаних підзвітних сум	165,15	—
Находження за договорами оренди та за макулатуру	113957,83	—
За авто причеп	1550,00	—
Разом	5487265,96	47310,78

❖ напрями видачі грошових коштів з каси Товариства протягом 20__ р. за даними бухгалтерського обліку:

	301	303
Напрями видачі грошових коштів	301	303
Завдання готівки до установ банків Товариства	4618072,35	—
Завдання готівки до центральної каси Товариства	—	50123,12
Видача готівкових коштів у підзвіт працівникам	31452,66	—
Оплата за інформаційно-аналітичні послуги	13200,00	—
Виплата заробітної плати	824366,28	—
Разом	5487091,29	50123,12

Виконав _____ Дата складання: «__» _____ 20__ р.

Перевірив _____ Дата перевірки: «__» _____ 20__ р.

Додатки

Додаток 26

ПОКАЗНИК ВСІХ ФАЙЛІВ РОБОЧОЇ ДОКУМЕНТАЦІЇ З ВИКОНАННЯ ЗАВДАННЯ
З НАДААННЯ ВПЕВНЕНОСТІ, ЩО ЗБЕРІГАТИМЕТЬСЯ В РОЗДРУКОВАНОМУ ФОРМАТІ

Підприємство: _____

Період перевірки: _____

№ з/п	Розділи програми аудиту	Код робочого документа	ПІБ виконавця та дата складання	ПІБ виконавця та дата внесення змін	ПІБ працівника та дата огляду документа
1.					
2.					
3.					
4.					
5.					
6.					
...					

Завідуючу дані, щодо складання робочої документації,

Керівник робочої групи _____ Дата: «__» _____ 20__ р.

Здійснив перевірку складання робочої документації,

Контролер _____ Дата: «__» _____ 20__ р.

Інформації щодо внесення змін до робочої документації:

1. [Наводиться короткий характеристика щодо причин внесення змін до робочої документації, зазначається ПІБ особи, що перевірила та надала дозвіл на внесення змін до робочої документації тощо].

Інформації щодо передачі робочої документації на огляд працівнику аудиторської фірми:

1. [Наводиться короткий характеристика щодо причин огляду робочої документації, зазначається ПІБ особи, що надала дозвіл на огляд робочої документації тощо].

Додаток 27

[ФІРМОВИЙ БЛАНК АУДИТОРСЬКОЇ ФІРМИ]

[АДРЕСАТ]

вих. № _____
від __. __. _____ » 201__ р.

**ЛИСТ – ЗАПИТ ЩОДО НАДАННЯ ІНФОРМАЦІЇ
ПРО СТАН СУДОВО-ПРЕТЕНЗІЙНОЇ РОБОТИ
НА _____**
(назва суб'єкта господарювання)

Шановний _____!

У відповідності до Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг видання 2010 року, прийнятих у якості Національних стандартів аудиту (Рішення АПУ від 31.03.2011 р. №229/7) з метою проведення аудиту фінансової звітності _____ (далі – Товариство) за 20__ р. (згідно договору № _____ від __. __. 20__ р.) нам необхідно отримати від Вас інформацію щодо стану судово-претензійної роботи Товариства, проведеної в 2012 р. та І кв. 2013 р. станом на 01.04.2013 р., а саме:

- 1) реєстр судових справ _____ (за період з 01.01.2012 р. – 30.03.2013 р.);
- 2) Довідку про наявність обгрунтованої інформації про можливі судові позови до Товариства в 2013 р. про стягнення заборгованості та штрафних санкцій за неналежне виконання договірних зобов'язань Товариства в 2012 р.;
- 3) іншу необхідну інформацію та відповідні пояснення для проведення аудиторської перевірки.

Підготовлену Вами інформацію просимо відправити на електронну адресу аудиторської фірми: _____ та поштою на адресу аудиторської фірми: ТОВ «АФ « _____ », пр. Леніна __, м. Запоріжжя, 69035.

З повагою,
Директор
ТОВ «АФ « _____ » _____ / _____

Додаток 28

[ФІРМОВИЙ БЛАНК АУДИТОРСЬКОЇ ФІРМИ]

Голові правління ПАТ «ПромКорм»
п. Гречашному Е.У.

вих. № 456-13-12
від 12 квітня 2013 р.

**ЛИСТ – ЗАПИТ ЩОДО ПОДАЛЬШИХ ПОДІЙ,
ЯКІ МОГЛИ Б ВПЛИНУТИ НА ФІНАНСОВУ ЗВІТНІСТЬ ПАТ «ПромКорм»**

Шановний Едуарде Устиновичу!

У відповідності Міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг видання 2010 року, прийнятих у якості Національних стандартів аудиту (Рішення АПУ від 31.03.2011 р. №229/7), а саме п. 6 МСА 560 «Подальші події» з метою формування аудиторської думки про достовірність фінансової звітності ПАТ «ПромКорм» за 2012 р. прошу Вас надати нам інформацію, в письмовому вигляді, щодо того чи відбулися події після дати фінансової звітності за 2012 р. до дати надання відповіді на цей Лист-запит.

Для зручності в подальшій нашій роботі, бажано, щоб інформацію Ви підготували у розрізі питань, зазначених у нижченаведеній таблиці.

№ з/п	Зміст запитання	Відповідь
1	2	3
1.	Чи відбувалися після дати фінансової звітності загальні збори акціонерів (правління, наглядової ради, ревізійної комісії та ін.)?	
2.	Чи розглядалися питання стосовно фінансової звітності за 20__ р. на загальних зборах акціонерів (зборах правління, наглядової ради, ревізійної комісії та ін.), проведених після дати фінансової звітності?	
3.	Чи є Товариство відповідачем в судових справах, які знаходяться на розгляді в судових органах?	
4.	Чи були укладені нові договори на значні суми з постачальниками товарів робіт (послуг) та чи відбулися операції з їх отримання?	
5.	Чи були укладені нові кредитні договори та чи відбувалося фактичне отримання грошових коштів за цими договорами?	

1	2	3
6.	Чи здійснювався (або чи планується) продаж необоротних активів?	
7.	Чи здійснювався (або чи планується) придбання необоротних активів?	
8.	Чи відбувається (або чи планується) випуск (придбання, продаж) цінних паперів?	
9.	Чи розглядалося питання щодо злиття (ліквідація) Товариства?	
10.	Чи були будь-які активи знищені внаслідок пожежі, повені або будь-якого іншого стихійного лиха?	
11.	Чи були здійснені в бухгалтерському обліку будь-які незвичайні коригування (або чи розглядається їх здійснення)?	
12.	Чи відбулися події, які поставлять під сумнів обґрунтованість припущення про безперервність діяльності Товариства?	

З повагою,

Директор ТОВ «АФ «Бізнес-Аудит» _____

/ Н. П. Логовіченко

Додаток 29

[ФІРМОВИЙ БЛАНК СУБ'ЄКТА ГОСПОДАРЮВАННЯ]

Директору
ТОВ «АФ «Бізнес-Аудит»
п. Логовіченко Н. П.

вих. № 143
від 17 квітня 2013 р.

ЛИСТ – ВІДПОВІДЬ НА ЗАПИТ ЩОДО ПОДАЛЬШИХ ПОДІЙ, ЯКІ МОГЛИ Б ВПЛИНУТИ НА ФІНАНСОВУ ЗВІТНІСТЬ

Шановний Назаре Павловичу!

Цим листом ми надаємо Вам письмові пояснення та інформацію щодо Вашого запиту від 12 квітня 2013 р.
вих. № 456-13-12

№ з/п	Зміст запитання	Відповідь
1	2	3
1.	Чи відбувалися після дати фінансової звітності загальні збори учасників?	Загальні збори акціонерів відбулися 04.04.2013 р. (Протокол № 1-13/38)
2.	Чи розглядалися питання стосовно фінансової звітності за 2012 р. на загальних зборах учасників, проведеніх після дати фінансової звітності?	На загальних зборах акціонерів фінансова звітність за 2012 р. затверджена, відповідно до п.8 Порядка денного (п.8. Протокол від 04.04.2013 р. № 1-13/38)
3.	Чи є Товариство відповідачем в судових справах, які знаходяться на розгляді в судових органах?	Товариство є відповідачем в судових справах, які знаходяться на розгляді в судових органах. Витяг з Реєстру судових справ було надано аудиторам станом на 31.12.2012 р. За період з 01.01.2013 р. до сьогоднішнього дня нових позовів не отримано і справ не заведено.

1	2	3
		За період з 01.01.2013 р. до сьогоднішнього дня відбулися судові засідання за якими були прийняті відповідні рішення. Ксерокопії цих рішень додані до цього Листа.
4.	Чи були укладені нові договори на значні суми з постачальниками товарів робіт (послуг) та чи відбулися операції з їх отримання?	Нові договори на значні суми з постачальниками товарів робіт (послуг) у 2013 році не уклалися. Договори на поставку сировини для виготовлення комбікормів з трьома основними постачальниками пролонговані на два роки. За даними договорами відбувалися товарно-грошові операції. Кредитні договори не уклалися.
5.	Чи були укладені нові кредитні договори та чи відбувалося фактичне отримання грошових коштів за цими договорами?	
6.	Чи здійснювався (або чи планується) продаж необоротних активів?	Відповідно до Кошторису доходів та витрат на 2013 р. продаж необоротних активів не заплановано.
7.	Чи здійснювався (або чи планується) придбання необоротних активів?	Придбання необоротних активів (програмне забезпечення на поточкову лінію приготування концентрованих кормів) заплановано на III квартал поточного року (п. 47. Кошторису доходів та витрат на 2013 р.).
8.	Чи відбувається (або чи планується) випуск (придбання, продаж) цінних паперів?	Операції з цінними паперами не проводилися і проводитися не будуть.
9.	Чи розглядалося питання щодо злиття (ліквідація) Товариства?	Поточними та перспективними планами розвитку товариства не передбаченні операції ані злиття, ані ліквідації товариства.
10.	Чи були будь-які активи знищені внаслідок, пожежі, повені або будь-якого іншого стихійного лиха?	Ні, не було.
11.	Чи були здійснені в бухгалтерському обліку будь-які незвичайні коригування (або чи розглядається їх здійснення)?	Ні, не було (підстава – службова записка головного бухгалтера товариства)
12.	Чи відбулися події, які поставлять під сумнів об'рунтованість припущення про безперервність діяльності Товариства?	На думку, управлінського персоналу товариства, відсутні будь-які підстави для того, щоб вважати, що товариство протягом найближчих 12 місяців буде не спроможне продовжувати фінансово-господарську діяльність.



Список літературних джерел, рекомендованих до додаткового вивчення

1. 3 питань теорії та організації аудиту.

А. Зовнішній незалежний аудит:

1. Аренс А, Лоббек Дж. *Аудит*. – М.: Финансы и статистика, 1995. – 560 с;
2. Адамс Р. *Основы аудита*. – М.: 1995. – 338 с;
3. *Аудит в Україні* / Немченко В.В, Редько К.О, Редько О.Ю, Кононенко В.А, Иванченкова Л.В, Скляр Л.Б, Ткачук Г.О, Хомутенко А.В, Хомутенко В.П. / – К.: Центр учбової літератури, 2012, – 536 с;
4. *Аудиту в Україні 20 років* (історичний аспект, проблемні питання та перспективи розвитку). – Сімферополь, «ДІАЙП», 2013, – 292 с;
5. *Аудит Монтгомери* / Филип Л.Дефлиз, Генри Р.Дженик, Винсент М. О'Рейли, Маррей Б.Хирш / – М.: Аудит, 1977, – 542 с;
6. Джон К.Робертсон. *Аудит*, – М.: Контакт, 1993, – 496 с.
7. Давидов Г.М. *Аудит: теорія і практика*. – Кировоград: Імекс-ЛТД, 2007, – 374;
8. Дмитренко І.М. *Аудит*. – К.: «Кондор», 2013, – 398 с;
9. Редько О.Ю. *Аудит в Україні. Морфологія*. – К.: ДП «Інформаційно-аналітичне агентство, 2008, – 493 с;
10. О.Ю.Редько. *Аудит. Довідник керівник*. – К.: НЦОА, 2010, – 59 с;
11. Шерстюк О.Л. *Аудит державних фінансів*. – К.: КНТЕУ, 2010, – 340 с.

Б. Професійний внутрішній аудит:

1. Богомолов А.М., Голощапов Н.А. *Внутренний аудит. Организация и методика проведения*. – М.: «Экзамен», 1999. – 192 с;
2. *Внутрішній аудит* / Рудницький В.С, Лазаришина І.Д, Шеремета Г.М, Хомедюк В.О/. – Рівне: УДУВГП, – 2003, – 193 с;
3. Дмитренко І.М, Шухман М.Е, *Внутрішній аудит в корпораціях: системний підхід до організації*. – Донецьк: ДНУЕТ, 2013, – 283 с;

4. Каменська Т.О. *Внутрішній аудит. Сучасний погляд*. – К.: ДП «Інформаційно-аналітичне агентство», 2010, – 499 с;
5. Каменська Т.О., Редько О.Ю. *Організація внутрішнього аудиту в системі управління*. – К.: НЦОА, 2013, – 47 с;
6. Каменська Т.О. *Легалізація служби внутрішнього аудиту в системі управління підприємством*. – К.: НЦОА, 2013, – 28 с;
7. Пантелеєв В.П., Корінько М.Д. *Внутрішній аудит*. – К.: ДАСОА, 2006, – 247 с;
8. Рудницький В.С. *Внутрішній аудит: методика, організація*. – К.: «Економічна думка», 2000, – 187 с;

2. З питань регулювання аудиторської діяльності:

1. *Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг* (у 2-х частинах). – К.: АПУ, МФБ, 2010, – 1350 с;
2. *Керівництво з контролю якості для малих та середніх практик*. 2-га редакція. – К.: МФБ та САУ, – Київ: Бізнес Медіа Консалтинг, – 178 с;
3. *Національні стандарти практики. Кодекс професійної етики професійних внутрішніх аудиторів України*. – К.: ВГПО ГПВАУ, 2010, – 111 с;
4. *Правове поле аудиту* / Редько О.Ю., Павлова І.М., Шидловська Т.М., Кривцов Є.О./ – К.: Р.К.майстер-Принт, 2009, – 122 с;
5. Пилипенко І.І., Редько О.Ю. *Стандарти аудиту та етики* (2-е видання). – К.: ДП «Інформаційно-аналітичне агентство», 2012, – 283 с;

3. З питань аудиторської практики:

1. *Аудит оподаткування підприємств* / О.А.Петрик, Г.М.Давидов, О.Ю.Редько, В.О.Шевчук, В.О.Зотов, Д.Є.Свідерській, В.В.Рядська, Н.С.Шалімова / – К.: ДННУ «Академія фінансового управління», 2012, – 350 с;
2. *Аудит: практикум* / О.А.Петрик, В.О.Зотов, Б.В.Кудрицький, І.Ю.Чумакова / – К.: КНЕУ, 2011, – 364 с;
3. Бычкова С.М. *Доказательства в аудите*. – М.: Финансы и статистика, 1998, – 176 с;
3. *Організація і методика аудиту* / М.О.Никонович, К.О.Редько, О.А.Юр'єва / – К.: КНТЕУ, 2006, – 472 с;
4. Пожарицька І.М. *Професійне судження в аудиті; теорія і практика*. – Симферополь ВД «АРИАЛ», 2012, – 356 с;
5. Петренко С.И. *Риски аудиторской деятельности*. – К.: Эльга, Ника-Центр, 2003, – 84 с;

6. Проскуріна Н.М. *Процедурне забезпечення аудиту. Теорія та практика*. – К.: ДП «Інформаційно-аналітичне агентство», 2011, – 739 с;
7. *Професійна незалежність аудитора*. Науково-практичн.коментар/ О.Ю.Редько, О.Б.Рижакова, К.О.Редько/ – К.: НЦОА, 2010, – 39 с;
8. Редько О.Ю., Рижакова О.Б., Редько К.О. *Аудит та безпека бізнесу*. – К.: ДП «Інформаційно-аналітичне агентство», 2007, – 177 с;
9. Редько О.Ю., Шпаковська Т.Л. *Незалежність та контроль якості в аудиторській діяльності*. – К.: ІВЦ Держкомстату України, 2006, – 102 с;
10. Редько О.Ю., Кулагін О.А., Редько К.О. *Суттєвість в практиці професійного аудиту*. К.: НЦОА, 2010, – 25 с;
11. Редько О.Ю. *Аудиторські докази*. – К.: НЦОА, 2013, – 32;
12. Сурніна К.С. *Аналітичні процедури в аудиті: методологія і практика*. Симферополь, ДЦАЙП, 2011, – 338 с.

4. З питань зарубіжного досвіду організації аудиту:

1. *Аудит у зарубіжних країнах* / К.С.Сурніна, І.М.Пожарицька /, Симферополь, ВД «АРИАЛ», 2009, – 308 с;
2. О.А.Петрик, М.Т.Фенченко. *Аудит у зарубіжних країнах*. – К.: КНЕУ, 2005, – 168 с.

5. З проблемних питань теорії та практики аудиту в Україні:

1. Збірник тез та виступів на міжнар.наук.-практ. конф. «Реформування обліку, звітності та аудиту в системі АПК України: стан та перспективи», Київ, ННЦ «Інститут аграрної економіки» УААН, – Київ, 2006;
2. Матеріали міжнар. наук.-практ. конф. «Аудит у посттоталітарному суспільстві», – Чернігів, КТО САУ, 2005.



Про авторів



Пилипенко Іван Ісакович (1937 – 2014).

Доктор економічних наук, професор, заслужений економіст України, академік Академії економічних наук, член Аудиторської палати України з 1993 р. почесний Президент Співки Аудиторів України, Ректор Національної академії статистики, обліку та аудиту Державної Служби статистики України 1988 – 2014, практикуючий сертифікований аудитор.



Каменська Тетяна Олександрівна.

Доктор економічних наук, доцент, професор Національного центру обліку та аудиту Національної академії статистики, обліку і аудиту, практикуючий сертифікований аудитор, сертифікований внутрішній аудитор, диплом по МФЗ АССА (ДипИФР).



Корінько Микола Данилович.

Доктор економічних наук, професор, завідувач кафедрою аудиту Національної академії статистики, обліку та аудиту, практикуючий судовий експерт, сертифікований аудитор.



Проскуріна Неля Миколаївна.

Доктор економічних наук, доцент, професор кафедри обліку та аудиту Запорізького Національного Університету, Голова комісії з стандартів та практики ВПГО «Співки аудиторів України», член Консультаційно-експертної Ради Аудиторської палати України, практикуючий сертифікований аудитор.



Редько Олександр Юрійович.

Доктор економічних наук, професор, перший проректор Національної академії статистики, обліку та аудиту, директор Національного центру обліку та аудиту Національної академії статистики, обліку та аудиту, сертифікований фінансовий менеджер, практикуючий сертифікований аудитор, сертифікований внутрішній аудитор, президент Гільдії професійних внутрішніх аудиторів України.

НАВЧАЛЬНЕ ВИДАННЯ

**І.І.Пилипенко, Т.О.Каменська, М.Д.Корінько,
Н.М.Проскуріна, О.Ю.Редько**

СУЧАСНИЙ АУДИТ

ПІДРУЧНИК

Комп'ютерна верстка та дизайн – Жабіної Н.І.

Підписано до друку 15.12.2014 р. Формат 60x84 ¹/₁₆.
Папір офсетний. Гарнітура Times New Roman.
Ум. друк. арк. 37,43. Обл.-вид. арк. 41,58.
Тираж 500 екз. Зам. № 17.

ДП “Інформаційно-аналітичне агентство”
01601, Київ-1, вул. Еспланадна, 4-6, оф. 419-2.
Тел./факс (044) 287-03-79

Свідоцтво
про внесення суб'єкта видавничої справи
до державного реєстру видавництв, виготівників і
розповсюджувачів видавничої продукції
ДК № 2881 від 21.06.2007 р.