
Ільїна С.Б.

ОСНОВИ АУДИТУ

Навчально-практичний посібник
для студентів вищих навчальних закладів

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



УДК 657.6(075.8)
ББК 65.053я73
І 32

*Рекомендовано Міністерством освіти і науки України
як навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів
(Лист МОНУ № 14/18.2-429 від 21.02.2006 р.)*

Рецензенти:

Валуєв Б.І. – доктор економічних наук, професор Одеського національного економічного університету;

Труш В.Є. – кандидат економічних наук, професор Херсонського державного технічного університету

Ільїна С.Б.

І 32 Основи аудиту: Навчально-практичний посібник. — К.: Кондор, 2009 р. — 378 с.

ISBN 966-351-146-X

У навчально-практичному посібнику розкриваються основи організації і методики проведення аудиту в умовах застосування в Україні національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку і фінансової звітності, міжнародних стандартів аудиту. В посібнику передбачені ситуаційні завдання, тести, графічні блоки, виконання яких формує у студентів навички проведення аудиторської перевірки. Значна увага надається аудиторському звіту (висновку), оцінюванню фінансової звітності, розглядаються особливості аудиту в комп'ютерному середовищі.

Посібник розрахований на аудиторів, керівників підприємств, організацій, установ незалежно від форм власності, бухгалтерів, студентів, викладачів вищих навчальних економічних закладів.

ББК 65.053я73

ISBN 966-351-146-X

© Ільїна С.Б., 2005
© Кондор, 2005

Зміст

| | |
|-----------------|---|
| Передмова | 6 |
|-----------------|---|

| | |
|---|----------|
| РОЗДІЛ 1. ВИНИКНЕННЯ ТА РОЗВИТОК АУДИТУ В УМОВАХ РИНКОВОЇ ЕКОНОМІКИ | 8 |
| 1.1. Історія виникнення і розвитку аудиту | 8 |
| 1.2. Організація і місце аудиту в системі контролю | 17 |
| 1.3. Класифікація аудиту | 24 |
| 1.4. Організаційні форми аудиторської діяльності, їх функції, права та відповідальність..... | 45 |
| 1.5. Питання для обговорення та самоперевірки. | 53 |
| 1.6. Практичний блок | 54 |
| 1.7. Контрольний блок | 54 |
| 1.7.1. <i>Тести</i> | 54 |
| 1.7.2. <i>Графічний блок</i> | 55 |

| | |
|---|-----------|
| РОЗДІЛ 2. ОРГАНІЗАЦІЯ ПРОВЕДЕННЯ АУДИТОРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ | 57 |
| 2.1. Система регулювання аудиторської діяльності в Україні..... | 57 |
| 2.2. Основні етапи проведення аудиторської перевірки | 61 |
| 2.3. Порядок укладення договору на проведення аудиту | 70 |
| 2.4. Планування проведення аудиту | 72 |
| 2.5. Аудиторський ризик та суттєвість в аудиті | 75 |
| 2.6. Питання для обговорення і самоперевірки | 85 |
| 2.7. Практичний блок | 86 |
| 2.8. Контрольний блок | 87 |
| 2.8.1 <i>Тести</i> | 87 |
| 2.8.2 <i>Графічний диктант</i> | 89 |

| | |
|--|-----------|
| РОЗДІЛ 3. ЕТИКА АУДИТОРА ТА ВИМОГИ ДО ЙОГО КВАЛІФІКАЦІЇ ... | 91 |
| 3.1. Нормативні вимоги до діяльності аудитора | 91 |
| 3.2. Сертифікація та ліцензування діяльності аудиторів | 97 |
| 3.3. Питання для обговорення та самоперевірки | 102 |
| 3.4. Практичний блок | 102 |

| | |
|---|------------|
| 3.5. Контрольний блок | 104 |
| 3.5.1. Тести | 104 |
| 3.5.2. Графічний блок | 106 |
| РОЗДІЛ 4. СТАНДАРТИ (НОРМИ) АУДИТУ | 108 |
| 4.1. Нормативна база регулювання аудиторської діяльності | 108 |
| 4.2. Міжнародні стандарти | 109 |
| 4.3. Питання для самоперевірки та обговорення | 120 |
| 4.4. Графічний блок | 120 |
| 4.4.1. Тести | 120 |
| 4.4.2. Графічний блок | 122 |
| РОЗДІЛ 5. ОЦІНКА СИСТЕМИ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ | 124 |
| 5.1. Завдання та об'єкти внутрішнього контролю | 124 |
| 5.2. Ефективність системи внутрішнього контролю та порядок її визначення. | 130 |
| 5.3. Тестування системи внутрішнього контролю | 140 |
| 5.4. Питання для самоперевірки та обговорення | 145 |
| 5.5. Контрольний блок | 145 |
| 5.5.1. Тести | 145 |
| 5.5.2. Графічний диктант | 148 |
| РОЗДІЛ 6. АУДИТОРСЬКІ ДОКАЗИ | 150 |
| 6.1. Аудиторські докази, їх класифікація | 150 |
| 6.2. Джерела аудиторських доказів, процедури їх отримання | 154 |
| 6.3. Методи і прийоми аудиту | 156 |
| 6.4. Питання для обговорення та самоперевірки | 162 |
| 6.5. Практичний блок | 163 |
| 6.5.1. Завдання | 163 |
| 6.5.2. Завдання | 164 |
| 6.6. Контрольний блок | 165 |
| 6.6.1. Тести | 165 |
| РОЗДІЛ 7. ЕТАПИ ПІДТВЕРДЖЕННЯ ЗАЛИШКІВ НА РАХУНКАХ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ | 167 |
| 7.1. Методика послідовності здійснення тестів підтвердження. | 167 |
| 7.2. Підтвердження залишків на рахунках бухгалтерського обліку по процесам господарської діяльності підприємства | 170 |
| 7.3. Основні заключні процедури підтвердження залишків на рахунках бухгалтерського обліку | 179 |
| 7.4. Питання для обговорення та самоперевірки | 186 |
| РОЗДІЛ 8. АУДИТОРСЬКІ РОБОЧІ ДОКУМЕНТИ, ЇХ ПРИЗНАЧЕННЯ | 187 |

| | |
|--|------------|
| 8.1. Суть робочої документації | 187 |
| 8.2. Види аудиторського висновку | 194 |
| 8.3. Порядок складання аудиторських висновків | 195 |
| 8.4. Складання аудиторських висновків спеціального призначення та оцінка фінансової інформації | 198 |
| 8.5. Звіт аудитора керівництву господарючого суб'єкта | 200 |
| 8.6. Питання для обговорення та самоперевірки | 202 |
| 8.7. Практичний блок | 203 |
| РОЗДІЛ 9. АУДИТ У КОМП'ЮТЕРНОМУ СЕРЕДОВИЩІ | 204 |
| 9.1. Вплив комп'ютерної техніки на ефективність проведення аудиту | 204 |
| 9.2. Методика проведення аудиторської перевірки в умовах комп'ютерної обробки даних | 207 |
| 9.3. Класифікатори економічної інформації, їх види і призначення в аудиторській перевірці. | 210 |
| 9.4. Процес аудиторської перевірки за допомогою автоматизованої системи | 212 |
| 9.5. Питання для обговорення та самоперевірки | 214 |
| ДОДАТКИ | 216 |
| Список використаної літератури | 376 |

Передмова

Розвиток різних форм власності переважно скоротив сферу відомчого контролю, обмежив втручання державних органів у фінансову діяльність підприємств та обумовив зростання потреби в незалежному від держави аудиті щодо достовірності, повноти бухгалтерської звітності і відповідності її чинному законодавству.

Реформування бухгалтерського обліку та фінансової звітності, затвердження нового плану рахунків і національних положень (стандартів) обліку та введення міжнародних стандартів аудиту (1.01.2005) вимагають реформування й удосконалення основ аудиту.

Вивчення курсу «Основи аудиту» згідно з навчальним планом, як самостійної дисципліни обумовило необхідність підготовки навчально-практичного посібника з основ аудиту. Метою цього курсу є опанування загальнотеоретичних, методичних основ аудиторської діяльності, а також набуття певного досвіду проведення аудиторської перевірки та надання супутніх аудиту послуг на конкретному підприємстві.

У посібнику розкриваються теоретичні, практичні аспекти аудиту як об'єкта організації й управління, роз'яснюється суть планування і підготовки аудиторської перевірки, її проведення та відповідальність аудитора за результати своєї роботи.

У посібнику в 9 темах висвітлені теоретичні основи аудиту: його суть, місце в господарському контролі, предмет, об'єкти і суб'єкти; методика проведення аудиту, помилки та факти обману; аудиторські докази.

У виданні розглядаються питання вибору клієнта, проведення попереднього обстеження, укладення договору, проведення перевірки, збирання доказів та складення висновку щодо повноти, достовірності, об'єктивності та законності представленої інформації.

З кожної теми курсу «Основи аудиту» пропонуються запитання для обговорення та самоперевірки, господарські ситуації, графічні диктанти, тести, завдання.

Виконання практичних завдань з основ аудиту формують у студентів навички проведення аудиторської перевірки, оцінки фінансової стійкості ділових партнерів, що є однією з важливих умов підприємництва в умовах ринку.

РОЗДІЛ 1

ВИНИКНЕННЯ ТА РОЗВИТОК АУДИТУ В УМОВАХ РИНКОВОЇ ЕКОНОМІКИ

1.1. Історія виникнення і розвитку аудиту

Ринкова економіка потребує нових форм аудиту за якістю бухгалтерського обліку та достовірністю інформації у фінансовій звітності про діяльність підприємств. Історія аудиту свідчить, що його розвиток обумовлений розподілом інтересів адміністрації підприємств та інвесторів.

Перша згадка про аудиторів Великобританії належить до 1299 р. Указом короля Едуарда II 7 березня 1324 р. були призначені три державні аудитори, які зобов'язані запитувати, слухати і перевіряти всі рахунки, що ведуться та будуть заведені у провінціях Оксфорд, Беркенхед та ін., а також відмічати про всі зауваження щодо їх ведення.

Розвиток аудиту бере свій початок в Шотландії. Датою виникнення його діяльності є 1853 р., коли був офіційно заснований Едінбургський інститут аудиторів.

Великобританія вважається батьківщиною законодавства з аудиту. Згідно з прийнятими законами у 1844 р. акціонерні товариства повинні доручати незалежним бухгалтерам здійснювати перевірку бухгалтерських книг та рахунків компаній і звітувати перед акціонерами.

Після встановлення обов'язкового аудиту у Великобританії через п'ять років такий закон був прийнятий у Франції.

Законодавчим органом штату в 1886 р. у Нью-Йорку був ухвалений закон, який регулював аудиторську діяльність, а в 1887 р. – організована асоціація аудиторів. Зараз майже усі країни світу з ринковою економікою мають громадський інститут аудиту з правовою й організаційною основою.

На міжнародному рівні в умовах ринкової економіки розширюються напрямки аудиторської діяльності. З'явився правовий, екологічний, незалежний, управлінський аудит. Але необхідно відмітити, що більшість понять аудиту залишаються на початковому рівні розвитку.

В міжнародній літературі та практиці немає однозначного визначення поняття терміну аудиту. Цей термін походить від латинського слова «Audit», що в перекладі означає «той, що слухає».

Аудитор походить від латинського слова «auditor», що в перекладі означає «слухач», «учень», «послідовник» [17, с. 635].

У міжнародних нормах з аудиту аудиторська перевірка визначається як незалежна перевірка фінансових звітів або фінансової інформації об'єкту (не зважаючи на його прибутковість, розмір і організаційну форму) з метою висловлення думки про неї (11).

На думку американського спеціаліста з аудиту Дж. Робертсона аудит — це «діяльність, що спрямована на зменшення підприємницького ризику, який можна приблизно передбачити і встановити вірогідність сприятливих подій» [24, с. 83].

У Росії законодавчо визначено аудит як незалежну експертизу фінансової звітності підприємства на основі перевірки дотримання порядку ведення бухгалтерського звіту відповідності господарських і фінансових операцій законодавству, повноти і точності відображення діяльності підприємств у фінансовій звітності.

Більшість економістів Росії дотримуються визначення поняття аудиту відповідно законодавчих актів.

В Україні виникнення аудиту своїми коренями входить до часів Російської імперії.

Перші зародки аудиту відносяться до 1987-1989 рр. В цей період на рівні міністерств фінансів союзних республік створені госпрозрахункові контрольно-ревізійні групи і групи інаудиту. В Україні з метою контролю спільних підприємств було створене дочірнє відділення «Інаудиту» (Інаудит-Україна).

У 1989 р. з виникненням в Україні спільних підприємств (СП) іноземними інвесторами було поставлене питання про аудиторське підтвердження результатів фінансово-господарської діяльності СП.

У Києві 14 лютого 1992 р. на з'їзді аудиторів прийнято Статут громадського об'єднання громадян, що здійснюють аудиторську перевірку підприємств — Спілки аудиторів України.

У 1993 р. в Україні створено самостійний орган — Аудиторську палату України.

З 1993 р. із прийняттям Закону України «Про аудиторську діяльність» була створена цілісна система аудиту в Україні.

У 1995-1996 рр. прийняті тимчасові вітчизняні нормативи аудиту, а починаючи з 01.01.99 р. введені постійно діючі національні нормативи аудиту.

Спілкою аудиторів України та Федерацією професійних бухгалтерів і аудиторів України 3 березня 1997 р. видається журнал «Вестник бухгалтера и аудитора Украины».

Виникнення аудиту в світовій практиці наведено у таб л. 1.1.

Табл. 1.1. Періоди виникнення аудиторської діяльності у світовій і національній практиці

| № з/п | Рік виникнення аудиту | Згадки про аудит та місце його виникнення | Джерела інформації стосовно виникнення аудиту |
|-------|-----------------------|---|--|
| 1 | 2 | 3 | 4 |
| 1. | 1130 | Архів казначейства з Англії та Шотландії | Англомовний обліковий документ |
| 2. | 1299-1324 | Графство Оксфорд, Беркшир, Південний Емптон, Уїлтс, Самсет і Дорсет | Королівський указ з призначення аудиторів у графствах |
| 3. | 1285 | Англія | Королем Англії Едвардом I виданий перший законодавчий акт, що регулював діяльність аудиторів |
| 4. | 1720 | Великобританія | Перший документально зафіксований документ з проведення незалежного аудиту спекулятивної діяльності акціонерних товариств (вважається крах "Південно-морської компанії") |
| 5. | 1720 | Великобританія | Парламент Великобританії прийняв "Акт про Мильний пузир", що забороняв корпоративну форму підприємницької діяльності і визнав партнерство |

Продовження табл. 1.1

| | | | |
|-----|----------------|--|---|
| 6. | 1825 | Великобританія | Акт було скасовано під тиском громадськості |
| 7. | 1844 | Великобританія | Вийшла серія законів про компанії, згідно з якими керівники один раз впродовж року зобов'язані надавати акціонерам підписаний ними балансовий звіт підприємства, запрошувати аудитора для перевірки і здійснювати підтвердження звітності перед акціонерами |
| 8. | 1867 | Франція | Прийняті закони про обов'язковий незалежний аудит |
| 9. | 1887 | США | Прийняті закони про обов'язковий незалежний аудит |
| 10. | Кінець XIX ст. | Англія, Франція, США | Незалежний аудит сформувався як самостійна сфера професійної практичної діяльності |
| 11. | 1929 | Великобританія, Франція, США | Об'єктом перевірки були лише результати господарської діяльності (прибуток, збиток) |
| 12. | 1977 | Міжнародна Федерація Бухгалтерів в Нью-Йорку | Розробка Етичного кодексу професійних бухгалтерів, Міжнародних Стандартів аудиту, бюлетенів з аудиту, положень про державний і управлінський облік, посібників з професійної освіти і аудиту державних підприємств |
| 13. | XVIII ст. | Росія | Перша згадка про аудиторів Росії |
| 14. | 1716 | Росія | Петро I ввів звання аудитора у військовому статуті і в "Табелі про ранги" та аудитори віднесені до військових чинів |
| 15. | 1797 | Росія | Аудитори були переведені у цивільні чини |
| 16. | 1833 | Росія | У Петербурзі заснована школа, названа Аудиторським училищем |
| 17. | 1867 | Росія | Посада аудитора була скасована |

| | | | |
|-----|--------------|---------|---|
| 18. | До 1987 | СРСР | Проблема методології та організації аудиту не вирішувалась і не порушувалась зовсім |
| 19. | 1987-1989 | СРСР | Створені госпрозрахункові контроль-ревізійні групи і групи інаудиту |
| 20. | 14.02.1992р. | Україна | Прийнято Статут громадського об'єднання громадян, які здійснювали аудиторську діяльність - Спілку аудиторів України |
| 21. | 1993 | Україна | Створено незалежний орган – Аудиторську палату України і прийнято Закон України “Про аудиторську діяльність” |
| 22. | 1995-1996 | Україна | Прийняті тимчасові вітчизняні нормативи з аудиту |
| 23. | 1997 | Україна | Виходить журнал “Вестник бухгалтера и аудитора Украины”, який видається Спілкою аудиторів України та Федерацією професійних бухгалтерів і аудиторів України |
| 24. | 01.01.1999 | Україна | Введені постійно діючі національні нормативи з аудиту та Кодекс професійної етики аудиторів України |

Суть порівняння відмінностей трактування аудиту в Україні від міжнародної практики полягає в обраних критеріях достовірності інформації у фінансовій звітності, бухгалтерському обліку, аналізу і користувачів аудиторських послуг (органів Державної податкової інспекції, інвесторів, акціонерних підприємств).

Еволюція розуміння і трактування поняття аудиту виділила три стадії його розвитку: підтверджувальний, системно-орієнтований і стадія аудиту, який ґрунтується на ризику.

Метою підтверджувального аудиту є запобігання і виявлення помилок, зловживань, шахрайства. Він передбачає також перевірку і підтвердження аудитором кожної господарської операції, документів та реєстрів бухгалтерського обліку.

Системно-орієнтований аудит передбачає нагляд за системами, що контролюють господарські операції. Його основною метою є підтвердження достовірності фінансової звітності.

Аудит, що ґрунтується на ризику – це вид аудиту, за якого перевірка здійснюється вибірково з урахуванням особливих умов функціонування підприємства, його «вузьких місць».

На думку проф. В.Д. Андрєєва, «при аудиті, що ґрунтується на ризику, дивляться на людей, які контролюють систему, і дають оцінку прийнятих ними управлінських рішень» [13, с.9].

Необхідно зауважити, що потреба надання аудиторських послуг в Україні виникла з переходом нашої країни на ринкові відносини.

З розвитком ринку розширився також асортимент і обсяг послуг, які надаються аудиторськими фірмами. Поряд з традиційними послугами і консультаціями з бухгалтерського обліку вони здійснюють консультації з оподаткування підприємств, надають увагу питанням управлінської діяльності, маркетингу, оцінці матеріально-виробничих запасів, прогнозуванню, банківській справі, кредитній політиці, складанню звітності тощо.

Із формуванням ринкової економіки, урізноманітненням форм власності капіталу в країнах СНД розвивається аудиторська консультаційна діяльність. Позитивним у розвитку аудиту в цих країнах є те, що аудиторська діяльність регулюється спеціальним законодавством і правовими та нормативними актами з аудиту.

У країнах СНД створено Координаційний центр з аудиту за участю структур ООН, Асоціації бухгалтерів і аудиторів країн співдружності та Асоціації бухгалтерів і аудиторів України, який сприяв розробці методичного забезпечення аудиту, створенню підручників та навчально-практичних посібників з аудиту з метою підготовки аудиторів у ВНЗ тощо.

На першому етапі аудиторської діяльності в Україні надавались послуги з аудиту спільним підприємствам на вимогу іноземного інвестора про підтвердження аудитором достовірності показників фінансової звітності

та консультацій з питань ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності; на другому етапі — надання різноманітних послуг: відновлення обліку, консультації з питань оподаткування, складання звітності; на третьому етапі — аудит іноземних інвестицій став необхідним для кожного підприємства незалежно від форми власності (рис. 1.1).

З моменту прийняття Закону України «Про аудиторську діяльність» від 22 квітня 1993 р. [1] визначена обов'язковість аудиту з метою підтвердження показників річної фінансової звітності підприємств майже усіх форм власності.

Цим Законом визначається аудит повноти і відповідності чинному законодавству та розробленим нормативам фінансової звітності, обліку первинних, зведених документів та іншої інформації діяльності суб'єктів господарювання.

Слід знати, що аудиторська перевірка не тільки забезпечує повноту показників фінансової звітності, а здійснює також розробку пропозицій щодо оптимізації та поліпшення діяльності підприємства, що призводить до збільшення прибутку.

На нашу думку, аудит — це необхідна, своєрідна експертиза бізнесу, фінансово-господарської діяльності суб'єктів господарювання, за допомогою якої визначаються критерії достовірності показників фінансової звітності і ведення обліку та аналізу.

Трактування відмінностей визначень аудиту згідно з нормативними документами України і професійних організацій США, Великобританії, інших зарубіжних країн, Міжнародних норм аудиту, а також науковців-практиків з аудиту дає можливість з'ясувати зміст основних елементів визначення аудиту фінансової звітності, бухгалтерського обліку і аналізу господарської діяльності підприємств різних форм власності як за загальною міжнародною практикою, так і за законодавством України.

Основні елементи визначення аудиторської діяльності мають такий вигляд (рис. 1.2).

Згідно з Міжнародними стандартами обліку і аудиту головною метою звітності вважається не формальне дотримання вимог облікових стандартів, а розкриття їх економічного змісту. Але в конкретних ситуаціях звітність, складена з відхиленням від цих вимог, розглядається як правильна і об'єктивна [11; с. 3].

У країнах з традиціями державного регулювання бухгалтерського обліку критерії достовірності фінансової звітності пов'язуються стосовно формального дотримання вимог, що встановлені державою, але вони орієнтовані на потреби інвестора.

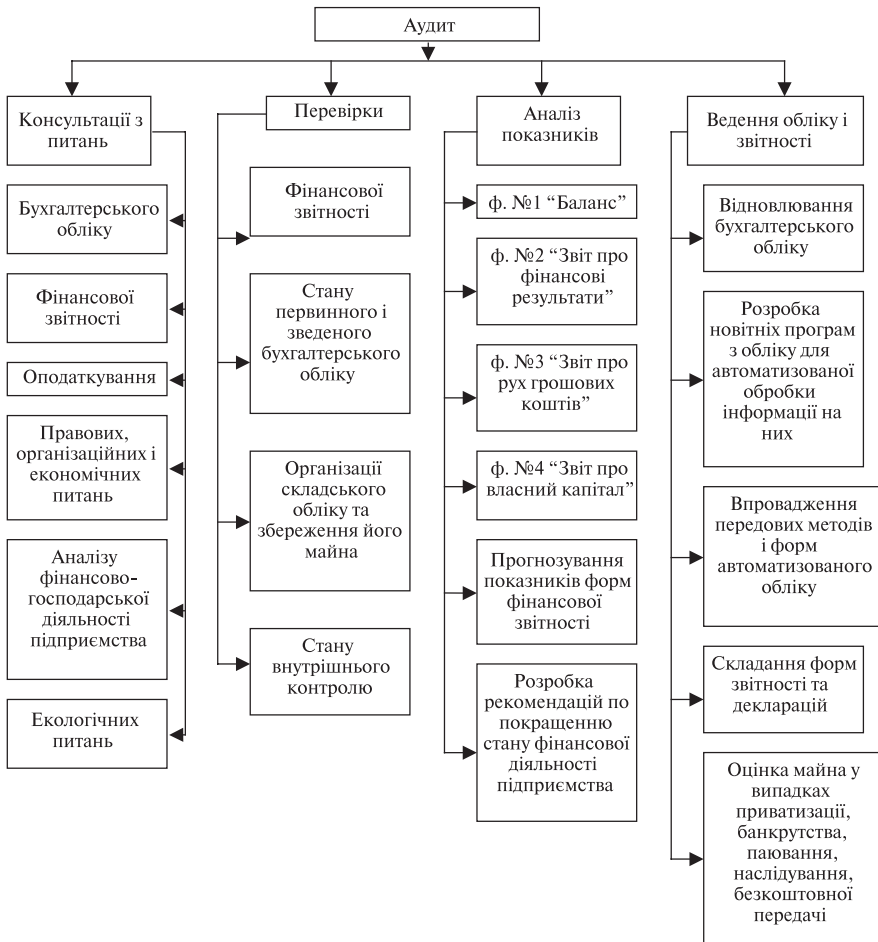


Рис. 1.1. Види аудиторської діяльності та їх зміст



Рис. 1.2. Основні елементи визначення аудиторської діяльності

В Україні бухгалтерський облік підпорядкований потребам податкового законодавства, тому головне завдання аудиту теж зводиться до перетворення додержання вимог законодавства.

Отже, суть проблеми полягає, перш за все, у змісті критерію достовірності фінансової звітності, а не у порядку його встановлення.

Об'єктом аудиту на Україні вважають річну бухгалтерську звітність: Баланс (ф. №1); Звіт про фінансові результати (ф. №2); Звіт про рух грошових коштів (ф. №3); Звіт про власний капітал (ф. №4) та примітки до фінансових звітів, яка відрізняється від фінансової, узагальненої в міжнародній практиці не лише складом, а й підходами до формування її показників.

Вказані проблеми не знайшли відображення в національному нормативі аудиту №3 «Мета та загальні принципи аудиту фінансової звітності» (дод. 2). У цьому нормативному документі відсутня узгодженість із Законом України «Про аудиторську діяльність» (дод. 1), терміну визначення аудиту, його мети та критеріїв достовірності річної звітності. Визначення аудиту трактується як незалежна експертиза фінансових звітів та іншої інформації про господарсько-фінансову діяльність суб'єкта господарювання з метою формування висновків про реальний фінансовий стан цього суб'єкта.

Основні критерії достовірності інформації у звітності розглядалися лише у нормативі 26 «Аудиторський висновок» (дод. 3). Вони ідентичні в основному трактуванню згідно з чинним законодавством України. З 15 грудня 2004 р. критерії достовірності інформації у звітності розглядаються у МСА 700 «Аудиторський висновок про фінансову звітність».

Згадані розбіжності у законодавчих актах трактування мети, об'єкта та суб'єкта аудиту і критерію достовірності інформації не сприяють більшому розумінню ролі і призначенню аудиту, а навпаки знижують цінність і якість професійних нормативів, не дають можливості чітко визначитись у принципових засадах аудиторської діяльності, тому потребують термінового вдосконалення.

В зв'язку з цим, починаючи з 15 грудня 2004 року, набув чинності міжнародний стандарт аудиту (МСА) 200 «Мета та загальні принципи аудиторської перевірки фінансових звітів» та змін внаслідок прийняття МСА 315, 330, 500.

Метою цього міжнародного стандарту аудиту є встановлення стандартів та надання рекомендацій щодо мети та загальних принципів аудиторської перевірки фінансових звітів.

Цей стандарт передбачає мету аудиторської перевірки фінансових звітів, яка полягає в наданні аудиторіві можливості висловити думку сто-

совно того, чи складені фінансові звіти в усіх суттєвих аспектах згідно з визначеною концептуальною основою фінансової звітності. Крім того, стандарт передбачає загальні принципи аудиторської перевірки, її обсяг, обґрунтовану впевненість, відповідальність за фінансові звіти і особливості застосування в державному секторі (дод. 4).

Таким чином, міжнародний стандарт аудиту 200 із змінами сприятиме кращому розумінню ролі і призначенню аудиту.

1.2. Організація і місце аудиту в системі контролю

В країнах з ринковою економікою використовується така схема організації контролю фінансово-господарської діяльності економічних суб'єктів:

1. Постійно діючий вищий орган державного контролю – Рахункова палата. Вона контролює виконання Державного бюджету. При здійсненні своєї діяльності має апарат управління, структура якого наведена на рис. 1.3.

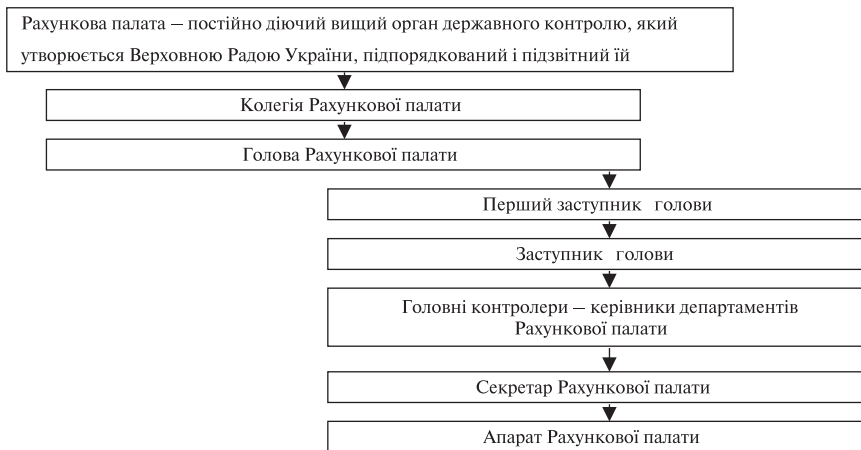


Рис. 1.3. Структура управління Рахункової палати

Завдання Рахункової палати представлені на рис. 1.4.

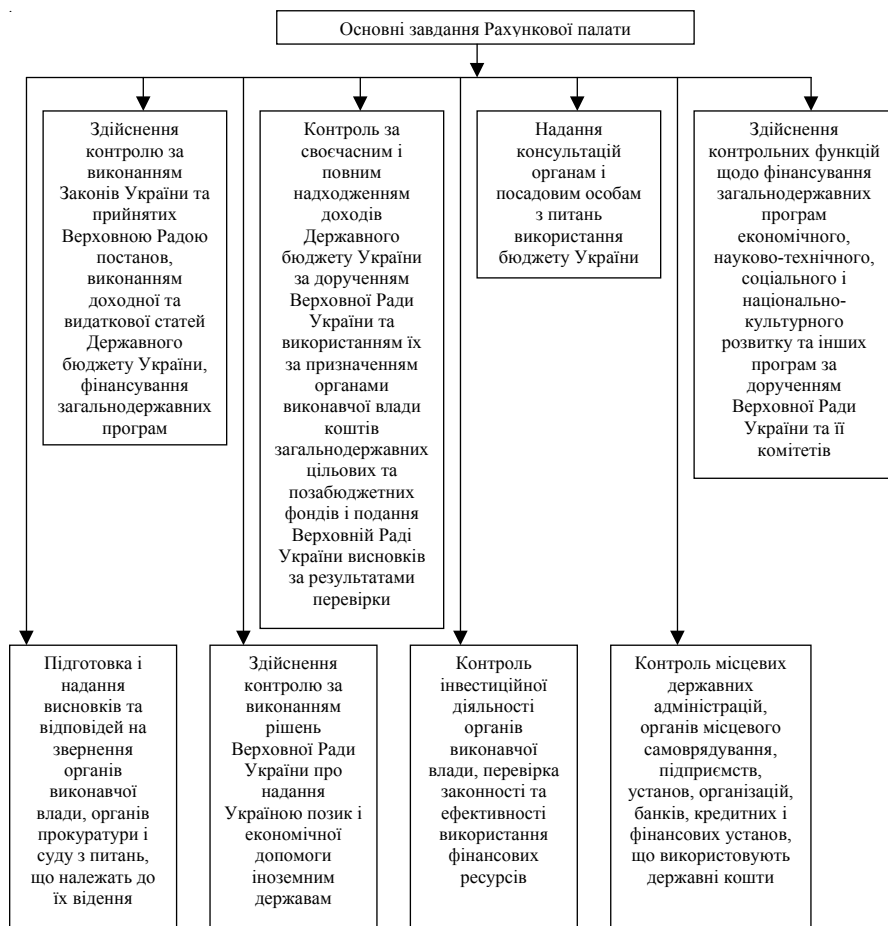


Рис. 1.4. Основні завдання Рахункової палати

2. Податкові відомства, на які покладений контроль за доходною частиною Державного бюджету.

3. Контрольно-ревізійні підрозділи при міністерствах і відомствах, що фінансуються за рахунок бюджету.

Провідною формою зовнішнього контролю в розвинених країнах світу є незалежне аудиторство, що проводиться ревізорами широкого профілю. В цих країнах діє парламентський контроль за витрачанням

державних коштів. Наприклад, у США – Головне контрольне управління Конгресу, яке очолює генеральний контролер; у Великобританії – Національна ревізійна Рада, яку очолює головний ревізор; у Канаді – Генеральний контролер; в Індії – парламентські комітети державної звітності та комісії у справах державних підприємств; у Франції, Росії, Угорщині – Лічильні палати.

Порівнюючи законодавство різних країн світу щодо організації аудиту, можна визначити певні подібності стосовно положень про обов'язковість здійснення аудиту річної фінансової звітності, встановлення певних кваліфікаційних вимог особам, що бажають займатися аудиторською діяльністю, призначенням аудиторами тільки громадян даної держави. В зв'язку з цим форма незалежного аудиторства набула поширення, зокрема, через створення міжнародних аудиторських фірм.

Кожна держава має велику кількість аудиторських служб. Наприклад, Міжнародна асоціація фірм дипломованих громадських бухгалтерів об'єднує біля 4,2 тисячі аудиторських фірм в 147 країнах [17].

У багатьох країнах створені професійні організації бухгалтерів-аудиторів. Наприклад, у Великобританії існує Інститут присяжних бухгалтерів Англії та Уельсу, в США – інститути дипломованих і недипломованих громадських бухгалтерів (бухгалтерів-аудиторів), у Німеччині діє Палата аудиторів та Інститут аудиторів.

У більшості держав діють транснаціональні аудиторсько-консультаційні фірми з представництвами в інших країнах. Так, представництва фірми «Ернст енд Янг» працюють в 179 країнах, «Прайс Уотерхауз» – в 110, «Артур Андерсен» – більш ніж у 100 країнах. Всі вони використовують у своїй роботі Міжнародні норми аудиту і супутніх робіт.

Водночас є малі аналогічні служби, а також структури, що виконують індивідуальні аудиторські послуги. Так, чисельність більшості закордонних фірм складає 10-15 фахівців, а в Данії із 400 консультантів біля 75% функціонують незалежно.

Крім зовнішнього, в багатьох фірмах діє внутрішній аудит, за допомогою якого здійснюється самоконтроль за рівнем витрат, рентабельності, режимом економії і високою якістю зроблених покупцю послуг. Внутрішній аудит використовують транснаціональні корпорації, наприклад, компанія «Істмен Кодак» у США. В цій фірмі згаданий аудит існує більше 60 років.

Основні завдання незалежних аудиторських служб у системі контролю представлені на (рис. 1.5).

В умовах бізнесу ніхто в діловому світі не приймає серйозно підприємців, якщо їх облікові дані не затверджені аудиторським висновком.

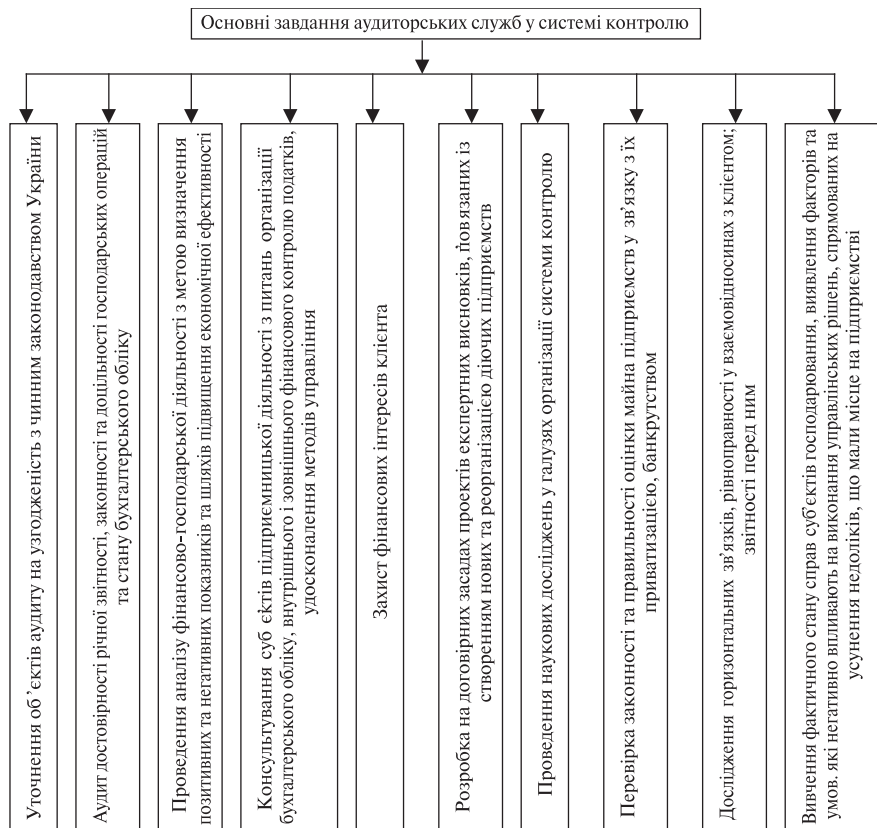


Рис. 1.5. Основні завдання аудиторських служб у системі контролю

Аудитори несуть відповідальність за кваліфікаційне виконання своїх обов'язків. Так, у Німеччині передбачено відшкодування шкоди фірмі за неналежне дотримання аудиторського договору.

За результатами перевірки аудитори складають висновок з оцінкою стану і достовірності обліку підприємства, що перевіряється. На основі висновку, наприклад, збори акціонерів приймають рішення про затвердження річного балансу.

Поняття «аудиторства» нерівнозначне таким термінам перевірки, як: «аналіз господарської діяльності», «ревізія», «рахункова перевірка балансу» або «судово-бухгалтерська експертиза».

Але при здійсненні своєї діяльності аудиторі нерідко користуються процедурами із тих чи інших галузей облікової чи контрольно-аналітичної перевірки.

Ревізія, аудит і судово-бухгалтерська експертиза є формами контролю. Такий поділ обумовлений різними методами контролю, аудиту, аналізу і системою контрольних дій.

Ревізія являє собою систему контрольних дій, що здійснюються за дорученням керівника вищого органу управління, ревізійною групою або ревізором за діяльністю підприємств і організацій з метою встановлення законності, достовірності, економічності та доцільності господарських операцій і дій посадових осіб, що брали участь у їх здійсненні.

На нашу думку, ревізія – це складова системи управлінського контролю, покликана відображати законність, достовірність, цілеспрямованість та економічну ефективність господарських операцій, що здійснюються на підприємствах, організаціях, установах.

Натомість аудит, як позаповідомчий незалежний контроль не підмінює державного фінансового контролю за фінансово-господарською діяльністю економічних суб'єктів. Він відповідає переважно завданням державного контролю, але у суб'єктів підприємницької діяльності.

Суб'єктами державного фінансового контролю є: державні органи і структури, державні та недержавні підприємства, організації, що фінансуються за рахунок бюджетних коштів, громадські неурядові організації і заклади, підприємницькі структури та фізичні особи щодо сплати податків і здійснення діяльності, що регулюється державою.

Між аудитом, ревізією і судово-бухгалтерською експертизою є також спільні риси.

Спільним між ними є те, що в усіх випадках з використанням однакових джерел інформації досліджується фінансово-господарська діяльність підприємств, використовуються однакові методичні прийоми і процедури для перевірок, виявляються негативні явища господарювання, порушення законодавчих й нормативних актів, що сприяє єдиній меті – відшкодуванню заподіяних збитків конкретними особами.

Водночас, між аудитом і ревізією фінансово-господарської діяльності, а також судово-бухгалтерською експертизою існують суттєві відмінності.

Аудит і ревізія відрізняються за їх метою, характером діяльності, управлінськими зв'язками, характером оплати послуг, завданнями проведення і результатами перевірок.

Метою аудиту є перевірка достовірності, повноти фінансової звітності і відповідності її чинному законодавству та надання допомоги клієнту.

Метою ревізії є виявлення недоліків, їх усунення та покарання винних осіб, що завдають шкоди підприємству. Ревізія дає повну, об'єктивну оцінку стану економіки, діяльності підприємств і збереження власності окремих суб'єктів господарювання.

Ревізію відрізняє від інших методів контролю плановість її проведення, глибина її контролю, комплексний підхід, який характеризується не тільки перевіркою процесів постачання, виробництва та реалізації, але й функціями управління цими процесами. Результати ревізії оформлюються актом, який має юридичну силу та є джерелом доказів у слідчій і судовій практиці.

За характером діяльності при аудиті перевіряється підприємницька діяльність, яка зводиться до виконання розпоряджень.

За основою взаємодії аудит — це добровільний захід, що виконується на основі договору, а ревізія виконується за наказом вищих або державних органів.

За управлінськими зв'язками аудит досліджує горизонтальні зв'язки, які забезпечують рівноправність у взаєминах з клієнтом, а ревізія — вертикальні зв'язки, що встановлюються вищими органами управління.

За джерелами оплати праці аудит здійснюється за договірними розцінками, за рахунок клієнта, а ревізія — за рахунок бюджету.

Аудит відрізняється також від судово-бухгалтерської експертизи. Аудит — незалежна перевірка фінансово-господарської діяльності, а судово-бухгалтерська експертиза здійснюється за рішенням органів суду чи арбітражу.

Аудит існує незалежно від наявності чи відсутності кримінальної справи, а судово-бухгалтерська експертиза не може проводитись без них, оскільки являє собою процесуально-правову форму експертизи.

До проведення судово-бухгалтерської експертизи може залучатись аудитор, який самостійно вибирає методи дослідження для обґрунтування аудиторських висновків. Кримінальний кодекс України [9] не передбачає ніяких обмежень для аудиторів щодо виконання ними функцій експертів-бухгалтерів.

Аудит відрізняється також від економічного аналізу. Аудит як метод контролю здійснюється аудиторськими фірмами або аудиторами, а економічний аналіз — державними органами. Аналіз встановлює потребу в державному втручанні через такі важелі, як: кредити, позики, дотації тощо.

На основі світового досвіду з урахуванням особливостей національної економіки утворюється система аудиторських організацій на різних рівнях управління. В державах економічної співдружності при цьому необ-

хідно корінним чином реорганізувати систему фінансового контролю, створити мережу аудиторських фірм. В основу такої реорганізації, на наш погляд, необхідно покласти такі принципи розподілу:

- об'єктів контролю: за формами власності (державна і різні види колективної) та джерелом фінансування (госпрозрахункові і бюджетні підприємства й організації);
- суб'єктів контролю: на державний, громадянський, аудиторський (незалежний), відомчий та внутрішній;
- питань, що підлягають контролю: доходів та витрат бюджету, достовірності облікових даних за виробничими і фінансовими показниками, контроль собівартості та фінансових результатів діяльності, підприємств різних форм власності тощо;
- сфер діяння державних та місцевих контролюючих органів.

Цілком зрозуміло, що перехід до аудиторського контролю може бути проведений поступово, по ходу підготовки кваліфікованих аудиторів, створення необхідної матеріальної бази та юридичного вирішення питань, пов'язаних з їх функціонуванням й госпрозрахунковою діяльністю. При цьому аудиторські перевірки сприятимуть розвитку найбільш перспективних в умовах ринку видів підприємств: міжгалузевих концернів об'єднань, акціонерних товариств, асоціацій, орендних і спільних підприємств, кооперативів та комерційних банків.

Назріла необхідність ретельної наукової та практичної розробки багатьох актуальних питань, пов'язаних з розвитком аудиторства [27].

Серед них важливими є такі:

- наукове обґрунтування головних принципів, процедур та тестів аудиторства;
- класифікація аудиторства, його основні етапи, узагальнення, систематизація та порівняльний аналіз змісту, місця і ролі аудиторських висновків;
- вибір господарськими суб'єктами найбільш привабливих для них форм контролю, що будується на принципах традиційного контролю, або на поєднанні цих принципів;
- питання інформаційного, математичного та програмного забезпечення аудиторського процесу, особливо щодо господарських об'єктів, що автоматизують внутрішню обліково-аналітичну та контрольну-ревізійну роботу;
- обґрунтування та широке застосування в аудиторській роботі економіко-математичного моделювання;
- визначення функцій незалежних аудиторів, їх прав, етичних норм діяльності, обов'язків та відповідальності;

- забезпечення правового, комерційного й договірною регулювання діяльності аудиторів та визначення об'єктів, де їх послуги приносять найбільшу користь;
- розробка та обґрунтування стандартів, що використовуються в аудиторській практиці для внутрішнього і зовнішнього аудиту;
- вивчення конкретних функціональних ситуацій та визначення рівня професійного ризику в момент перевірки різних господарських об'єктів;
- створення координаційного органу за участю державних структур і представників громадських аудиторських об'єднань, який міг би вирішувати питання регулювання аудиторської діяльності, розробки та затвердження стандартів, страхування аудиторських ризиків тощо.

1.3. Класифікація аудиту

Класифікація предметів або інших його елементів означає зв'язок між ними, що виражається в їх розміщенні та у певній послідовності визначеної системи щодо окремих загальних принципів. У науковій практиці передбачена певна систематизація знань про той чи інший предмет.

Отже, перш ніж перейти до визначення класифікації аудиту, потрібно детально з'ясувати, що є її предметом.

Спираючись на міжнародний досвід, американський вчений Р. Монтгомері та його послідовники визначили глибоке і повне поняття аудиту. На їх думку, «аудит – це системний процес об'єктивного збору і оцінки свідомств про економічні дії і події з метою визначення ступеня відповідності цих тверджень встановленим критеріям і представлення результатів перевірки зацікавленим користувачам» [15, с. 19].

На жаль, національне законодавство обмежує рамки аудиту тільки аудитом фінансової звітності, а інші аудиторські перевірки відносить до аудиторських послуг.

Відповідно до Закону України «Про аудиторську діяльність» аудит – це перевірка публічної бухгалтерської звітності, обліку, первинних документів та іншої інформації щодо фінансово-господарської діяльності суб'єктів господарювання з метою визначення достовірності їх звітності обліку, його повноти і відповідальності чинному законодавству та встановленим нормативам [1].

Водночас, Закон уточнює, що публічна бухгалтерська звітність складається із аудиторського висновку, форм фінансової звітності в межах

відомостей, що не становлять комерційну таємницю та визначені законодавством з метою їх подання користувачам та для публікації.

Національним нормативом №1 «Вимоги національних нормативів аудиту» визначалось однозначне поняття аудиту. Таким чином, аудит згідно з національним законодавством за об'єктом дослідження зводиться до аудиту фінансової звітності, а за суб'єктами він може бути тільки зовнішнім, тобто проводиться незалежним аудитором чи аудиторською фірмою на договірній (контрактній) основі.

У міжнародній практиці аудит розрізняють за такими ознаками: об'єктами, суб'єктами, за здійсненням і періодичністю проведення аудиту та секторами економіки, до якого належить клієнт (табл. 1.2).

Таблиця 1.2. Класифікація аудиту в міжнародній практиці

| Класифікація аудиту за ознакою | Види аудиту | Визначення |
|--------------------------------|----------------------|--|
| 1 | 2 | 3 |
| Об'єкт аудиту | Фінансової звітності | Аудит підтвердження достовірності і повноти річного балансу і звітності господарюючих суб'єктів незалежно від форм власності і виду діяльності, звітність яких офіційно оприлюднюється, за винятком установ і організацій, що не займаються підприємницькою діяльністю і утримуються за рахунок державного бюджету. Аудит фінансової звітності носить обов'язковий характер. |
| | На узгодженість | Визначення оцінки відповідності діяльності підприємства або посадової особи установленим вимогам законодавства. Він може проводитись за ініціативою клієнта, але має обов'язковий характер. |
| | Операційний | Визначається як управлінський аудит і навіть як управлінське консультування, є необов'язковим, спрямований на оцінку стану взаємодії функцій виробництва, носить систематичний характер. Проводиться для підтвердження законності, ефективності діяльності управлінців, правильності складання податкової звітності, можливості поліпшення діяльності підприємства. |

| | | |
|--|--------------------|--|
| Суб'єкт аудиту | Внутрішній | Здійснюється кваліфікованими працівниками підприємства. Необхідний для запобігання втратам ресурсів і обґрунтування необхідності внутрішніх змін на підприємстві |
| | Зовнішній | Здійснюється на договірній основі сертифікованими аудиторами. Це обов'язковий аудит, регламентується юридично і дозволяє спостерігати та контролювати як діяльність підприємств та організацій, так і її керівництва |
| Обов'язковість здійснення | Обов'язковий | Це перевірка підприємств на вимогу законодавства або за дорученням державних органів. Регламентується законодавчими нормами |
| | Необов'язковий | Здійснюється за ініціативою клієнта (на добровільній основі) |
| Приналежність клієнта до сектора економіки | Приватного сектора | Здійснюється на підприємствах всіх форм власності, крім державного сектора |
| | Державного сектора | Здійснюється в установах і організаціях державного сектора |
| Періодичність проведення | Періодичний | Проводиться кожного року |
| | Неперіодичний | Проводиться у разі виникнення певних обставин, визначених законодавством |

Незалежні аудитори приватного сектора можуть здійснювати всі перераховані у табл. 1.2 суб'єкти. Крім того, вони залучаються у разі потреби до проведення аудиту в державному секторі. Внутрішні аудитори виконують лише аудит на узгодженість або операційний за ініціативою клієнта.

В Україні, використовуючи вказані ознаки класифікації у міжнародній практиці, виділяються однотипові види аудиту, за винятком внутрішнього (див. табл. 1.2).

Слід відмітити, що у державному секторі економіки суб'єктами економічного контролю, крім Державної податкової інспекції, є Державна контрольно-ревізійна служба (бюджетних установ і організацій) та незалежні аудитори – для госпрозрахункових державних підприємств.

Згідно з Законом України «Про аудиторську діяльність» проведення аудиту є обов'язковим для:

- підтвердження достовірності і повноти річного балансу і звітності комерційних банків, фондів, бірж, компаній, підприємств, кооперативів, товариств та інших господарюючих суб'єктів незалежно від форм власності і виду діяльності, звітність яких офіційно оприлюднюється, за винятком установ і організацій, які повністю утримуються за рахунок державного бюджету і не займаються підприємницькою діяльністю. Обов'язкова аудиторська перевірка річного балансу і звітності господарюючих суб'єктів з річним господарським оборотом менше ніж 250 неоподаткованих мінімумів проводиться один раз на три роки;
- перевірка фінансового стану засновників комерційних банків, підприємств з іноземними інвестиціями, акціонерних товариств, холдінгових компаній, інвестиційних фондів, довірчих товариств та інших фінансових посередників;
- емітенти цінних паперів;
- державних підприємств при здачі в оренду цілісних майнових комплексів, приватизації, корпоратизації та інших змінах форми власності;
- порушення питання про визнання неплатоспроможним суб'єкта підприємницької діяльності або банкрутом.

З урахуванням міжнародної практики запропоновано [22, с.22] класифікацію аудиту в Україні за такими об'єктами (табл. 1.3):

Таблиця 1.3. Класифікація аудиту в Україні за об'єктами

| Основні відмінності | Вид аудиту за об'єктами | | |
|---------------------------|--|---|---|
| | Річної бухгалтерської звітності | Узгодженості | Операційний |
| Мета аудиту | Визначення достовірності та повноти річного балансу і звітності | Перевірка фінансового стану, підтвердження достовірності показників звітності та іншої інформації на вимогу законодавства | Оцінка окремих господарських процесів чи операцій |
| Критерії достовірності | Встановлені Законом України “Про аудиторську діяльність”, іншими нормативами з питань бухгалтерського обліку, оподаткування і господарського права | Встановлені законами України: “Про банкрутство”, “Про цінні папери і фондову біржу” та ін. | Встановлені завданнями підприємства, або його структурних підрозділів |
| Кінцевий результат аудиту | Аудиторський висновок про достовірність і повноту річного балансу і звітності | Аудиторський висновок про достовірність показників звітності та іншої інформації | Звіт з пропозиціями про вдосконалення, експертний висновок (акт), довідка |
| Обов'язковість | Обов'язковий | Обов'язковий та необов'язковий | Необов'язковий |
| Періодичність | Щорічно | При виникненні зазначених законодавством обставин | На замовлення клієнта |

Слід відмітити, що аудит річної бухгалтерської звітності Законом України «Про аудиторську діяльність» від 14 березня 1995 р. визнаний обов'язковим для підприємств і організацій усіх форм власності за винятка-

ми повного бюджетного фінансування та незначного господарського обороту. Доцільно зазначити, що до законів України «Про споживчу кооперацію», «Про колективне сільськогосподарське підприємство», «Про селянське (фермерське) господарство» не внесено змін у зв'язку з введенням в дію Закону України «Про аудиторську діяльність». Отже, фінансова (бухгалтерська) звітність господарюючих суб'єктів, діяльність яких регулюється цими законами, не підлягає обов'язковому аудиту.

Таке рішення, з погляду міжнародного досвіду та сучасних економічних умов України, викликає певні сумніви. Тому питання обов'язковості аудиту знову постало на черговій сесії Верховної Ради України, попередні результати вирішення якого зафіксовані у відповідній постанові від 11.04.96 р.

На особливу увагу потребує також уточнення об'єктів та обов'язковості аудиту на узгодженість з чинним законодавством України (табл. 1.4), оскільки наразі не всі закони та підзаконні акти приведені у відповідність із Законом України «Про аудиторську діяльність».

Таблиця 1.4. Аудит узгодженості з чинним законодавством України

| Назва чинного акта законодавства (Закони України) | Об'єкт аудиту | Обов'язковість проведення аудиту |
|---|--|----------------------------------|
| 1 | 2 | 3 |
| Про підприємства в Україні | Достовірність та повнота ліквідаційного балансу (за винятком організацій, що повністю утримуються за рахунок бюджету і не займаються підприємницькою діяльністю) | Обов'язковий |
| Про банкрутство | Достовірність та повнота бухгалтерського балансу та іншої інформації про фінансове і майнове становище боржника | Обов'язковий |
| Про цінні папери і фондову біржу | Баланс та довідка про фінансовий стан емітента цінних паперів | Обов'язковий |

| | | |
|-----------------------------------|---|----------------|
| Про господарські товариства | Фінансовий стан засновників (крім фізичних осіб) відкритих акціонерних товариств щодо спроможності здійснити відповідні внески до статутного фонду | Обов'язковий |
| | Достовірність та повнота ліквідаційного балансу господарського товариства | |
| Про заставу | Достовірність та повнота балансу або фінансового стану відповідної сторони договору застави | Обов'язковий |
| Про довірчі товариства | Фінансовий стан засновників (крім фізичних осіб) довірчих товариств щодо їх спроможності здійснити відповідні внески до статутного фонду | Обов'язковий |
| Про режим іноземного інвестування | Фінансовий стан засновників (українських юридичних осіб) підприємств з іноземними інвестиціями щодо їх спроможності здійснити відповідні внески до статутного фонду | Обов'язковий |
| Про страхування | Фінансовий стан засновників (учасників) страховика щодо їх спроможності здійснити відповідні внески до статутного фонду | Обов'язковий |
| | Баланс або довідка про фінансовий стан страхувальника | Необов'язковий |
| | Відомості, пов'язані із страховим випадком, фінансовий стан страхувальника | Необов'язковий |
| Про банки і банківську діяльність | Інформація про сплату статутного фонду юридичними особами – засновниками комерційного банку | Обов'язковий |

У рамках загальних параметрів поняття «аудиту» розрізняють кілька його варіантів:

- аудиторство фінансової звітності, що слугує для з'ясування повноти і достовірності фінансової інформації, її відповідності певним вимогам;

- регулярний або узгоджений аудит, що має основну мету перевірки – додержання конкретних процедур, норм чи правил діяльності підприємств. Предметом аудиту при цьому є в даному випадку метод роботи об'єкта, який перевіряється, та його персоналу. При цьому досконало аналізуються недоліки роботи підприємства, які стали наслідком визначених управлінських рішень;
- аудит виробничої діяльності, за якого перевіряються якісні аспекти роботи підприємства. Головна його мета – здатність збільшення випуску кінцевої продукції та зниження її собівартості. При цьому аудитор повинен запропонувати конкретні напрями підвищення ефективності і продуктивності роботи підприємства.

Рекомендації аудиторів в цьому випадку схвалюються чи не схвалюються керівником підприємства з тих чи інших тенденцій розвитку та передбачаються можливі наслідки управлінських рішень. Цей вид аудиторства дуже трудомісткий, оскільки вимагає великих аспектів проблеми, що піддається експертизі.

За ініціативою здійснення аудит може бути обов'язковим, коли він передбачений чинним законодавством, і підприємство з метою перевірки фінансово-господарської діяльності запрошує аудиторів, та ініціативним (добровільним), якщо він проводиться за замовленням зацікавленого партнера, і за ініціативою клієнта та не передбачений законодавством. Характер і масштаби такої перевірки залежать від бажання клієнта.

У теорії і практиці аудиту розрізняють зовнішній і внутрішній аудит. При цих видах аудиту здійснюється перевірка фінансової звітності, дотримання процедур і норм, оцінка характеру діяльності. Основна відмінність між ними полягає в тому, що внутрішній аудит проводиться в середині самої організації за вимогою та ініціативою її керівництва, тоді як під зовнішнім розуміють відповідальність і звітність перед групами, сторонами щодо цієї організації. Внутрішній аудитор – це службовець, котрий працює в самій організації, і тому у виконанні окремих своїх функцій він більш залежний, ніж зовнішній аудитор, призначений із другої сторони.

Внутрішній аудит – це частина загальної системи управлінського контролю. Він являє собою внутрішньогосподарський контроль законності за формуванням витрат за місцем їх виникнення; наявності підстав для відхилень фактичних затрат від нормативних; визначення різних чинників, недоліків та резервів господарсько-фінансової діяльності у виробничих підрозділах; забезпеченням інформацією всіх управлінських служб з метою прийняття ними рішень щодо поліпшення роботи підприємства. Цей вид аудиту визначають як функцію управління.

В останній час у більшості організацій роль внутрішнього аудиту була розширена шляхом включення до неї оцінки якості інформації, що видається управлінською інформаційною системою і складає основу для прийняття рішень, а також оцінки корисності запропонованої методики аналізу інформації. Внутрішні аудитори віддають перевагу тому, щоб ця тенденція посилювалась і вони сприймалися як фахівці в галузі незалежної управлінської діяльності.

Виходячи із зарубіжного досвіду, внутрішні аудитори проводять незалежну експертну оцінку управлінських функцій фірми, компанії тощо, зокрема і своєї діяльності. Вони надсилають своїй головній фірмі результати аналізу, оцінки, рекомендації, поради і інформацію про діяльність підприємства або організації. Внутрішні аудитори працюють як у державному, так і приватному секторі. Завдання внутрішнього аудиту – допомагати відповідним працівникам виконувати свої обов'язки настільки кваліфіковано і ефективно, наскільки це можливо.

Внутрішні аудитори перевіряють бухгалтерську інформацію, її достовірність та звітують перед вищим керівництвом за виконану роботу. Вони мають прямі зв'язки з аудиторським комітетом та іншими управлінськими підрозділами.

Прикладом організації внутрішнього аудиту може слугувати американська транснаціональна корпорація «Істмен кодак», керівництво якої вважає аудит важливим елементом процесу управлінського контролю.

У зарубіжній практиці аудит здійснюють співробітники загального і локальних відділів аудиту. Вони вирішують такі завдання:

- вивчають систему контролю за активами;
- перевіряють відповідність встановленого контролю політиці компанії;
- оцінюють прихильність урядовим програмам;
- проведення спеціальних слідств та подання виробничих звітів;
- виявлення економії витрат на аудит.

Успіх аудиторської перевірки вимірюється наявністю рекомендацій щодо вирішення існуючих та майбутніх проблем. Показниками її якості є повнота аудиту, зменшення витрат на його проведення та ефективність перевірок.

Слід зазначити, що в міжнародній практиці різняться думки щодо поняття «внутрішнього аудиту». Одні автори вважають, що аудитор – це бухгалтер, інші (26) – що ревізор.

Поряд з внутрішнім аудитом в європейських державах набув поширення зовнішній аудит, який проводиться окремими аудиторськими

фірмами і здійснює перевірки сторонніх організацій. Зовнішній аудит регламентується юридично і дозволяє зовнішнім групам спостерігати і контролювати діяльність організацій та їх керівництво. Статус зовнішніх аудиторів визначає вимоги їх відповідальності за свій звіт, критерії оцінки, на яких цей звіт базується, повноваження перевіряючих, правила їх призначення і усунення, рівень їх кваліфікації, розмір винагороди та норми поведінки.

Основним обов'язком зовнішніх аудиторів є оцінка фінансової звітності підприємств. Під час аудиторської перевірки фінансової звітності зовнішній аудитор перевіряє систему внутрішнього контролю. При цьому спостерігається велика схожість з використаними внутрішніми аудиторами методами перевірки. За результатами перевірки контрольних систем зовнішні аудитори складають для керівництва звіти, в яких відображають негативні сторони цих систем. Останнім часом зовнішні аудитори не тільки перевіряють показники фінансової звітності, а додатково визначають якісну оцінку діяльності організацій, економічності, ефективності та результативності їх роботи.

Виконавцями зовнішніх аудиторських послуг є аудиторські фірми, які прагнуть подавати клієнтам широкий спектр послуг, наприклад, в галузі оподаткування, консультацій з питань управління і роботи інформаційних систем, з припинення платежів тощо.

На основі вивчення функцій внутрішнього і зовнішнього аудиту можна визначити відміну між ними та оцінити відносний вклад того чи іншого аудиту в загальний процес організаційного контролю. Основна відміна полягає в тому, що внутрішній аудит спрямований для надання допомоги менеджерам при здійсненні ними контрольних функцій, тоді як зовнішній слугує інтересам сторонніх груп. Таким чином, можна сказати, що функції цих двох видів контролю доповнюють один одного, маючи різну мету.

Проаналізувати відмінність за елементами між внутрішнім та зовнішнім аудитом можна за табл. 1.5.

Таблиця 1.5. Порівняльна характеристика внутрішнього та зовнішнього аудиту за елементами

| Елементи | Внутрішній аудит | Зовнішній аудит |
|------------------|---|--|
| 1 | 2 | 3 |
| Об'єкт | Визначається керівництвом. Господарські операції надходження і використання ресурсів, стан обліку й внутрішнього контролю перевіряються на відповідність встановленої облікової політики та загальнометодичним положенням | Визначається статусом. Перевіряється стан обліку та фінансової звітності, рівень внутрішнього контролю, ефективність використання ресурсів з метою визначення масштабу зовнішнього аудиту і рівня довіри до даних обліку та звітності клієнтів |
| Кваліфікація | Визначається рішенням управлінської структури. Володіє меншим ступенем незалежності та більш низьким професійним рівнем | Строго визначається, особливо для членів професійних асоціацій. Володіє ступенем незалежності |
| Методи | Використані методи мають багато схожості, особливо в плані аналізу систем внутрішнього контролю та застосування вибіркового перевірок при аудиторському тестуванні. Різниця – у детальності і точності перевірок | |
| Основне завдання | Задоволення потреб адміністрації в рамках даної господарської системи | Задоволення потреб клієнта, “третіх осіб” – акціонерів, інвесторів, банків, органів влади тощо |
| Мета | Визначається керівництвом або за планом | Перевірка законності господарських операцій, достовірності бухгалтерської звітності і відповідності її нормативам. Походить із законоположень, інтерпретацій судових інстанцій, а також зовнішніх потреб |

Продовження таблиці 1.5

| | | |
|--------------------|---|---|
| Звітність | Перед керівництвом | Перед сторонніми групами або перед керівництвом організації. Може бути подана як додаткова послуга |
| Поняття аудиту | Це елемент управлінського контролю, являє собою внутрішньогосподарський контроль законності формування витрат, наявність відхилень від нормативних, забезпечення інформацією всіх управлінських служб для вжиття заходів щодо поліпшення роботи підприємства. Його визначають як функцію управління | Це незалежний аудит відносно підприємства (фірми), що перевіряється. Цей вид аудиту є обов'язковим. Він передбачений Законом України "Про аудиторську діяльність" |
| Суб'єкт здійснення | Здійснюється спеціалістами обліку, аналізу та контролю, що працюють в цій галузі господарювання | Здійснюється незалежними спеціалістами, що мають сертифікат на договірній основі |

Внутрішній аудит визначають також як функцію управління, яка поділяється на дві групи. До управлінських функцій першої групи належить переважна більшість підприємств (бухгалтерський облік, управління персоналом, управління виробництвом тощо). Друга група функцій, що здійснює управління навчальним процесом в освітніх установах, займається зовнішньоторговельною діяльністю торговельних підприємств тощо, відображає особливості функціонування того чи іншого підприємства (організації).

Зміни у складі цих груп управлінських функцій обумовили виникнення нових видів аудиту. Так, розширення функції «аудит бухгалтерського обліку» спричинило розподіл аудиту за об'єктами на три види: аудит фінансової звітності, аудит на узгодженість (відповідність), операційний аудит.

Аудит фінансової звітності виконується з метою узгодження зведеної фінансової звітності з певними критеріями, якими є загальноприйняті бухгалтерські принципи. В практичній діяльності аудит фінансової звітності

проводиться на основі наявних грошових коштів або на іншій основі, при-
таманній бухгалтерії господарської системи, яка підлягає перевірці.

Фінансова звітність включає баланс, звіт про фінансові результати, звіт про рух грошових коштів, звіт про власний капітал і примітки.

Аудит фінансової звітності базується на припущенні, що вона буде використана різними групами для окремих цілей. Отже, найбільш ефективним варіантом буде той, коли один аудитор виконує аудит і робить висновок, на який покладаються користувачі, ніж той, коли кожний користувач буде проводити власний аудит.

Якщо загальний аудит не забезпечує достатньої інформації для користувачів, у них є можливість отримати необхідну додаткову інформацію.

Процес проведення аудиту включає такі етапи (табл. 1.6).

Табл. 1.6. Етапи процесу аудиту фінансової звітності

| Етапи проведення аудиту | Ознаки етапу | Визначення |
|-------------------------|---------------------|--|
| Перший етап | Збір інформації | Збір і документування інформації про клієнта; визначення факторів ризику; вивчення і документування особливостей структури внутрішнього контролю клієнта |
| Другий етап | Планування | Визначити судження про суттєвість; оцінити ступінь ризику; вибрати стратегію аудиту для групи рахунків бухгалтерського обліку |
| Третій етап | Проведення аудиту | Оцінка і документування доказів для підтвердження даних, що містяться в групах рахунків; розшифровка фінансового звіту; відповідність стратегії аудиту поставленій меті та задачам |
| Четвертий етап | Представлення звіту | Складання аудиторського висновку; визначення інформації про структуру внутрішнього контролю |

Загалом можна сказати, що аудит фінансової звітності – це перевірка її на відповідність встановленим підприємством і загальноприйнятим правилам бухгалтерського обліку з метою складання аудиторського висновку, який повинен проводитися, на нашу думку, тільки незалежним аудитором і мати обов’язковий характер (тобто це зовнішній аудит за суб’єктами

його проведення). У Великобританії, наприклад, він здійснюється за актом про компанії 1985 р. (із доповненнями 1989 р.), яким передбачено обов'язкове підтвердження річної фінансової звітності усіх компаній з обмеженою відповідальністю [22,39].

Аудит на відповідність вимогам передбачає аналіз фінансово-господарської діяльності підприємства з метою встановлення адекватності умовам, правилам або законам. Цей вид аудиту можуть проводити як внутрішні, так і зовнішні аудитори, залежно від того, хто встановлює правила його проведення. Аудит на відповідність (узгодженість) вимогам, що встановлені державними актами, проводиться ревізорами державних органів, які здійснюють контроль за виконанням цих актів. У випадку, коли умови його проведення встановлені адміністрацією підприємства, аудит повинен виконувати внутрішній аудитор. Якщо ж умови перевірки встановлені кредиторами, аудит проводиться незалежним аудитором. Цей вид аудиту є доцільним для перевірки тих чи інших дій структурних підрозділів чи об'єднань.

Практично кожній приватній і неприбутковій організації може бути потрібний аудит на узгодженість.

Результати аудиту на відповідність повідомляються керівнику самостійного підрозділу, що перевірявся аудитором, а не широкому колу користувачів інформацією. Послідовність процесу аудиту на відповідність наведена на рис. 1.6.



Рис. 1.6. Послідовність процесу аудиту на відповідність

Операційний аудит трактується як одна з функцій управління, адекватна внутрішньому аудиту і як дослідження господарської системи з погляду її ефективності.

Його метою є дослідження ефективності і продуктивності тієї чи іншої підсистеми будь-якої загальної системи, підтвердження законності діяльності управлінців, правильності складання податкової звітності, використання фондів, визначення кінцевого результату діяльності господарської системи (рис. 1.7).

Залежно від дослідження тих чи інших підсистем операційний аудит можна поділити на технологічний, організаційний, економічний, правовий, соціальний. Зазначені види аудиту відносять до технологічної групи.

Слід відмітити, що за змістом кожний вид аудиту – це певний вид контролю. Так, за допомогою технологічного аудиту контролюють професійний рівень техніки та технології будь-якої системи виробництва, організаційний аудит – це контроль функціонування процесу або побудова будь-якої господарської системи на основі прийнятих норм, законів і принципів його організації; економічний аудит – це контроль за дотриманням економічних норм, тенденцій та їх змін; правовий аудит передбачає контроль за виконанням міжнародних, державних та місцевих нормативних та законодавчих актів, положень, розпоряджень керівника; соціальний аудит контролює виконання колективних договорів, контрактів між керівництвом підприємств і організацій та фірмами, дотримання правил режиму економії.

При проведенні технологічного аудиту перевіряється відповідність рівнів технологічного забезпечення кожного підрозділу підприємства чи організації.

При цьому ведеться порівняння рівнів технологічного забезпечення і визначення вузьких місць у технологічній політиці підприємства – розробляються заходи щодо зменшення відхилень між ними.

Відповідно до основних напрямів операційного аудиту він поділяється на: функціональний, організаційний і спеціальний.

Функціональний напрям аудиту визначає розподіл конкретних завдань аудиторів за функціями виробництва і управління (аудит планування випуску готової продукції та аудит її збуту, аудит калькулювання продукції і витрат на її виготовлення тощо).

Організаційний аудит спрямований на взаємодію функцій виробництва, її випуску та реалізації.



Рис. 1.7. Модель процесу операційного аудиту

Спеціальний аудит передбачає перевірку окремих питань діяльності будь-якої господарської системи, виконання визначених процедур, норм

і правил. При проведенні цього виду аудиту підтверджується законність, ефективність діяльності управління, правильність складання статистичної звітності і терміновість її представлення у відповідні органи.

Окремі види аудиту визначаються специфікою підприємства і його функціями. До них необхідно віднести аудит: бухгалтерського обліку, менеджменту, маркетингу, фінансів і кредитної політики підприємства, економіки тощо.

За класифікацією аудит поділяється також на початковий і багаторазовий аудит. Початковий аудит – це перевірка, що здійснюється аудитором чи аудиторською фірмою вперше у клієнта.

Багаторазовий аудит – це такий вид аудиту, що повторюється кожного наступного року.

На наш погляд, кожний вид аудиту як конкретна функція управління повинен охоплювати більшість загальних функцій управління: розрахунок ризику та матеріальності, визначення прогнозів виконання планів, планування, організацію виробничих процесів і управлінської діяльності та їх координацію, контроль, визначення рекомендацій щодо поліпшення роботи підприємства (організації, установи, фірми) та інформування.

На нашу думку, подана класифікація аудиту може визначити необхідні його напрями подальшого теоретичного і практичного дослідження та розвитку.

Подана (табл. 1.7) класифікація подальшого розвитку аудиту передбачає такі його напрями:

- узагальнення теорії аудиту як складової науки управління відповідно до класичної теорії загального розвитку;
- розгляд і систематизація типології аудиту;
- розробка теоретичних основ організаційного, технологічного, правового і соціального аудиту та застосування їх розробок у практичній діяльності господарської системи;
- прийняття законодавчих актів та застосування принципів окремих видів аудиту;
- формування інформаційної системи аудиту;
- розробка методологічних основ операційного аудиту;
- уточнення об'єктів аудиту та узгодження необхідності його проведення згідно з чинним законодавством України, позаяк не всі закони та підзаконні акти узгоджені відповідно до Закону України «Про аудиторську діяльність».

Приклад узгодженості аудиту з чинним законодавством України наведено (див. табл. 1.4).

Класифікація аудиту за ознаками та його видами надається в табл. 1.7.

Таблиця 1.7. Класифікація аудиту за ознаками та його видами

| Ознака класифікації | Вид | Визначення |
|----------------------------------|--|--|
| 1 | 2 | 3 |
| За функціональним законодавством | 1. Аудит публічної бухгалтерської звітності | Для перевірки публічної звітності, обліку, первинних документів та іншої інформації щодо фінансово-господарської діяльності суб'єктів господарювання з метою визначення достовірності їх звітності, обліку та його повноти і відповідності законодавству та нормативам |
| | Супутні аудиту послуги: а) оглядова перевірка; б) операційна перевірка; в) трансформація обліку | Для перевірки звітності без детального вивчення СВК, обліку підприємства, перевірки документації на достовірність; для перевірки окремих питань за домовленістю клієнта; для здійснення процедур трансформації обліку за іншими обліковими стандартами |
| За функціональним змістом | Аудит персоналом, фінансами, економікою, бухгалтерським обліком, менеджментом | Для контролю функцій управління: конкретних напрямів та загальних: планування, організації, активізації, контролю та інформування |

| | | |
|-----------------|--|---|
| За сферою дії | Технологічний, соціальний, економічний | З метою контролю професійного рівня техніки і технології господарської системи; виконання договорів, контрактів між керівництвом підприємства і аудиторськими фірмами; контроль за дотриманням економії норм, розрахунків і фінансової звітності |
| За часом дії | Попередній, поточний, заключний | На стадії формування підприємства; на стадії підбиття підсумків роботи та зміни стратегії розвитку; на стадії складання висновку |
| За організацією | Одноособий, колективний | Аудит, пов'язаний з однією або двома функціями; виконується одним аудитором. Аудит, пов'язаний з різними функціями, виконується більш як двома аудиторами |
| За причинами | Ситуаційний, ініціативний, розпорядчий програмний | Ситуаційний аудит виконується при оформленні партнерських відносин між юридичними особами для визначення ситуації в галузі фінансів, економіки та ін.; аудит за ініціативою проводиться за бажанням акціонерів або директорів; розпорядчий аудит проводиться на вимогу вищих чи загальних органів управління, правоохоронних органів тощо; програмний аудит затверджується регламентом перевірок (обов'язковий щорічний, зовнішній аудит обліку, документів та іншої облікової інформації, квартальний, внутрішній господарської системи |

Продовження таблиці 1.7

| | | |
|-------------------------------|---|--|
| За масштабами дії | Загальний, особовий | Виконується з метою контролю загальних напрямів підприємства (аудит фінансової звітності); характеризується перевіркою інформації одного підрозділу |
| За суб'єктами | Внутрішній, зовнішній | Виконується з метою допомоги працівникам підприємства поліпшити ефективність їх роботи; для оцінки фінансової звітності, подання висновків за результатами перевірки щодо повноти, достовірності та відповідності чинному законодавству |
| За характером виконання | Однаковий, однотиповий, різнотиповий, | Однаковий характеризується обробкою одного набору даних за одним алгоритмом (звіт малих підприємств); однотиповий охоплює обробку різних даних (фінансовий, економічний, екологічний аудит); включає обробку даних, не пов'язаних між собою (комплексний аудит управлінських, правових показників) |
| | інноваційний (немає альтернативи) | Інноваційний аудит – контроль нових сфер діяльності |
| За глибиною проведення аудиту | Однорівневий, багаторівневий | Однорівневий проводиться по кінцевому результату роботи підприємства (контролю прибутків і витрат); багаторівневий аудит охоплює ряд етапів ієрархічної системи управління |

| | | |
|--|---|--|
| Залежно від історичних стадій розвитку | Підтверджувальний аудит, системно орієнтований аудит, аудит, що базується на ризику | З метою перевірки і підтвердження достовірності бухгалтерських документів і фінансової звітності; з метою проведення аудиторської експертизи на основі аналізу системи внутрішнього контролю; з метою концентрації аудиторської роботи в галузях із найбільш високим ризиком |
| За типом клієнта | Загальний, банківський, аудит бірж, страховий аудит, аудит позабюджетних фондів, аудит інвестиційних фондів | Для контролю підприємств та їх об'єднань незалежно від форм та видів власності, організацій та установ; з метою перевірки фінансово-господарської діяльності банків, з метою перевірки діяльності бірж, з метою перевірки діяльності страхових компаній; з метою перевірки позабюджетних фондів; з метою перевірки інвестиційних фондів |
| Стосовно атестації | Атестовані послуги, не атестовані послуги | До атестованих послуг належать: контроль правильності бізнес-планів, оглядова перевірка квартальної звітності відкритих акціонерних товариств, узгоджені з клієнтом процедури, раптове зняття залишків по касі з подальшою перевіркою касових операцій; до не атестованих послуг відносять: відновлення та ведення бухгалтерського обліку, податкове планування, консультаційні послуги |

Наведена класифікація аудиту має не тільки теоретичне, але і практичне значення, оскільки за її допомогою визначаються об'єкти аудиту, критерії достовірності фінансової інформації, що має великий вплив на прогнозування, планування, методику аудиту та формування змісту аудиторського висновку.

1.4. Організаційні форми аудиторської діяльності, їх функції, права та відповідальність

Аудиторська діяльність включає в себе нормативно-правове, організаційне та методичне забезпечення аудиту та його практичне виконання і надання аудиторських послуг. Такі послуги можуть надаватися тільки аудиторською фірмою або аудитором, що зареєстровані в Реєстрі Аудиторської Палати України.

Суб'єктами організації аудиторської діяльності можуть бути лише аудиторські фірми або приватні аудитори, що мають право на здійснення аудиту. У них обов'язково повинна бути ліцензія на право проведення аудиту.

Аудиторська фірма – це юридична особа, що здійснює аудиторську перевірку суб'єкта господарювання, має ліцензію і здійснює винятково надання аудиторських послуг.

Аудиторські фірми можуть створюватися на основі будь-якої форми власності. Проте при формуванні статутних документів необхідно дотримуватися основних вимог Закону України «Про аудиторську діяльність». Загальна частка засновників аудиторської фірми, які не є аудиторами, в статутному фонді не повинні перевищувати 30%.

Здійснення аудиторської діяльності проводиться за умови, якщо в її складі працює хоча б один сертифікований аудитор, який повинен бути її керівником.

Органам державної влади, виконавчим органам рад народних депутатів, контрольно-ревізійним установам, які мають державні повноваження, а також фізичним особам, яким забороняється здійснювати підприємницьку діяльність, забороняється займатися наданням аудиторських послуг.

Здійснення аудиторської діяльності та надання аудиторських послуг надається на підставі договору на проведення аудиту.

Згідно із Законом України «Про аудиторську діяльність» замовник має право вільного вибору аудиторської фірми або аудитора. Проте він повинен надати належні умови для проведення аудиторської перевірки

суб'єкта господарювання, а аудиторські фірми якісно виконати договірні умови.

Аудиторські фірми виконують такі функції (табл. 1.8).

Таблиця 1.8. Функції аудиторських фірм

| Організаційні форми аудиторської діяльності | Функції аудиторських фірм |
|--|---|
| Аудиторська фірма та її регіональні відділення | <p>1. <u>ПРАВОВА</u></p> <p>Експертиза фінансово-господарської діяльності та стану майна підприємства.</p> <p>2. <u>ОРГАНІЗАЦІЙНА</u></p> <p>Оцінка і аудит достовірності бухгалтерського обліку і фінансової звітності та відповідність чинному законодавству внутрішньо-зовнішніх операцій.</p> <p>3. <u>МЕТОДИЧНА</u></p> <p>Прогнозне планування основної та допоміжної діяльності підприємства на основі згоди із замовником.</p> <p>4. <u>КОНСУЛЬТАЦІЙНА</u></p> <p>Проведення консультацій з питань організації роботи підприємства та обліку, заповнення фінансової звітності.</p> <p>5. <u>ІНФОРМАЦІЙНА</u></p> <p>Видання методичної, довідкової літератури з питань аудиторської діяльності фірми.</p> |

Таким чином, діяльність аудиторських фірм зводиться до виконання незалежної експертизи діяльності підприємств та відповідності її законодавчим та нормативним актам.

Аудиторські фірми (аудитори) мають такі права:

- на підставі законодавчих та нормативних актів визначати форми, методи аудиту;
- отримувати від суб'єктів господарювання первинні та зведені документи і реєстри бухгалтерського обліку, та пояснення від керівництва та працівників замовника, що мають пряме відношення до аудиторської перевірки замовника;

- перевіряти наявність капіталу підприємства та зобов'язань;
- проводити контрольні заміри виконаних робіт;
- визначати якість випущеної та відвантаженої покупцю готової продукції;
- залучати до перевірки фахівців різного профілю, що мають пряме відношення до об'єктів перевірки.

В свою чергу, аудиторські фірми за неналежне виконання своїх обов'язків несуть майнову та іншу відповідальність, що визначена договором відповідно до Закону України «Про аудиторську діяльність». За невиконання договірних умов до аудитора Аудиторською палатою України застосовуються стягнення у вигляді припинення дії сертифіката на строк до одного року або його анулювання. Аудитор повинен пам'ятати, що рішення АПУ щодо припинення дії сертифіката можна оскаржити в суді.

Міжнародною практикою визначені такі організаційні форми аудиторської діяльності (рис. 1.8).

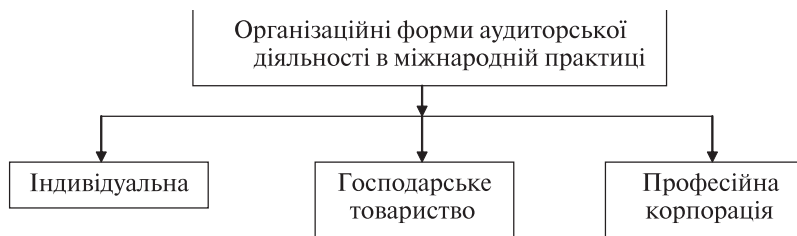


Рис. 1.8. Організаційні форми аудиторської діяльності

Однією з найпоширеніших форм організації є партнерство. На чолі аудиторської фірми стоять кілька незалежних аудиторів. Вони мають сертифікати на ліцензію.

При створенні таких фірм законодавство встановлює вимоги та обмеження, що забезпечують їх незалежність [22, с.39].

Наприклад, у США такі обмеження передбачені правилом 505 кодексу професійної поведінки АКРА.

Зокрема, кодекс США передбачає такі обмеження:

- власники фірм повинні бути аудиторами, що мають достатній практичний досвід;
- управляти фірмою може лише один з її власників або директорів;
- акції фірми повинні належати або передаватися лише аудиторам;

- працівники фірми, які не отримали сертифікат, не мають право обіймати керівні посади і вирішувати професійні проблеми;
- усі працівники фірми зобов'язані дотримуватися норм поведінки, встановлених АІСРА.

В країнах з розвиненою ринковою економікою переважна більшість аудиторських фірм невелика. Так, у США 95% аудиторських фірм мають штат до 25 чоловік. Проте такі компанії, як «Велика шістка» – «Артур Андерсен», «Прайс Уотерхауз», «Ернст і Янг», «Делойт Туш Томацу» – виконують значний обсяг аудиторських послуг. Їх річний прибуток обчислюється сотнями мільйонів чи більйонів доларів.

За даними досліджень, зокрема США і України, встановлено, що вимоги до аудиторських фірм у США значно вищі.

Незалежність аудиторської фірми у США гарантується обов'язковим дотриманням встановленої типової структури: посади менеджера, партнера, старшого аудитора чи асистента. Кожна вказана посада має кваліфікаційну характеристику, що встановлюється аудиторською фірмою (табл. 1.9).

Таблиця 1.9. Кваліфікаційні характеристики посад аудиторів фірми «Прайс Уотерхауз»

| Посада | Спеціальна освіта | Практичний досвід | Сертифікат | Ліцензія | Коло професійних обов'язків |
|---------|-----------------------|-------------------|--------------|-------------|--|
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 |
| Партнер | Обов'язкова закінчена | Обов'язковий | Обов'язковий | Обов'язкова | Оцінка роботи персоналу, прийняття рішень щодо укладення договорів, виду аудиторських висновків, проведення зустрічей із замовниками, вирішення проблем з професійними організаціями |

Продовження таблиці 1.9

| | | | | | |
|-------------------|--|---|---|---|--|
| Менеджер | Обов'язкова закінчена | - | - | - | Контроль за роботою старших аудиторів і асистентів, узагальнення підсумків їх роботи, зустріч з керівництвом фірми-клієнта, підготовка пропозицій щодо змісту аудиторських висновків |
| Старший аудитор | Обов'язкова закінчена або не закінчена | - | - | - | Керівництво роботою асистентів, узагальнення підсумків їх роботи, робота з середньою ланкою управління клієнта |
| Асистент аудитора | - | - | - | - | Виконання окремих аудиторських процедур та збирання аудиторських свідчень |

Структурні відділи фірми створюються за функціональними ознаками: відділу аудиту, обліку, консультування та інших послуг.

З метою успішної діяльності, наприклад, у Великобританії проводиться обмін досвідом: спільне вирішення проблемних питань; постійний контроль за роботою виконавців; планування та раціональний розподіл обов'язків серед персоналу, контроль якості аудиту.

Аудиторські фірми в Україні почали свою діяльність у 1991 році. Згідно з Законом «Про аудиторську діяльність» аудиторська діяльність на Україні здійснюється у вигляді аудиторських перевірок, експертиз, консультацій з ведення бухгалтерського обліку, фінансової звітності тощо. Проте переваги віддаються у вигляді обов'язкового підтвердження показників річної фінансової звітності.

В Україні аудиторські фірми створені у більшості регіонів – національні, спільні та іноземні. Так, у Києві діють чотири відомих за кордоном аудиторські фірми, персонал яких складається як із зарубіжних, так і з українських фахівців. Поєднання зарубіжного досвіду та регіональних перевірок з дотриманням національних та міжнародних стандартів забезпечує високий рівень консультацій потенційним інвесторам, хто має наміри відкрити свою аудиторську фірму в Україні.

Характеристика зарубіжних аудиторських фірм, що функціонують в Україні, подана у табл. 1.10.

Таблиця 1.10. Діяльність інофірм в Україні

| Назва | Послуги |
|------------------|---|
| 1 | 2 |
| “Артур Андерсен” | Консультації з питань організації аудиту, оподаткування, підприємництва, спеціалізовані послуги корпораціям, допомога українським організаціям при складанні звітів, допомога радникам і аудиторам підприємств з іноземними інвестиціями в Україні тощо |
| “Делойт енд ТУШ” | Послуги з аудиту (безпосередньо перевірки); бухгалтерські послуги; консультації з питань управління; консультації в галузі інформаційних технологій тощо |
| “Ернст енд Янг” | Спеціалізовані консультації з питань нафтогазової, електронної промисловості та будівництва; аудиторські процедури (повномасштабні та обмежені); фінансовий аналіз; оцінка фінансового стану підприємства; оцінка та підбір партнерів тощо |

Продовження таблиці 1.10

| | |
|-------------------------------|---|
| <p>“Куперс енд Лайбрандт”</p> | <p>Аудиторські послуги; вибір юридичної особи; розробка податкових схем; переговори з потенційними партнерами; оцінка бізнес-планів; допомога у впровадженні комп’ютерних систем бухгалтерського обліку та інформаційних систем управління тощо</p> |
| <p>“Мазар” (Франція)</p> | <p>Аудиторські послуги; консультації для підприємств; навчання фахівців у рамках програми Європейського співтовариства TACIS</p> |

Функціонування в Україні зарубіжних аудиторських фірм сприяє розвитку вітчизняного аудиту, опануванню світового досвіду і вдосконаленню діяльності аудиторських фірм.

Необхідно відмітити, що аудиторська діяльність в Україні набула подальшого розвитку, але кількість приватних аудиторів значно менша (через складнощі в організації аудиторської діяльності, зокрема, пошуків клієнтів, формування замовлень на проведення аудиту тощо).

Характерним для України є нерівномірність зростання кількості аудиторських фірм і приватних аудиторів. Високі темпи характерні для регіонів з високою діловою активністю. Це – місто Київ, Дніпропетровська, Харківська, Донецька, Запорізька області.

Як стверджують науковці С.Ф. Голов і С.Я. Зубилевич [22, с.13], Україні властиве є зростання аудиторських фірм та надання послуг, натомість спостерігається невисока якість аудиторських перевірок, що є результатом відсутності правових актів та достатнього досвіду роботи.

Для оцінки якості організації і здійснення аудиту, наприклад, у Великобританії проводиться опитування, що надається у табл. 1.11.

Цей досвід опитування Великобританії доцільно застосовувати аудиторським фірмам України.

Таблиця 1.11. Анкета оцінки якості аудиту

| Розділи анкети | Можливі запитання |
|--|--|
| 1 | 2 |
| Нові клієнти | Чи проведене попереднє вивчення нового клієнта? Чи з усіх можливих джерел отримана інформація про нового клієнта? Чи оцінені технічні можливості фірми для здійснення послуг? Чи проведена попередня оцінка наявності кваліфікованого персоналу для виконання послуг? |
| Договір на проведення аудиту | Чи враховані особливості співпраці з новим клієнтом у тексті договору? Чи вносилися необхідні зміни до договорів про співпрацю з постійними клієнтами? Чи відповідають вимогам аудиторських стандартів форма і зміст договору? Чи звертається увага у тексті договору на виявлення помилок, шахрайства? |
| Організація і контроль | Чи передбачений певний розподіл прав, обов'язків і відповідальності у фірмі? Чи забезпечує структура управління належний контроль за здійсненням робіт? Чи обов'язково планується виконання замовлень? Чи практикується обговорення аудиторською групою проміжних і кінцевих результатів роботи? Чи передбачений незалежний контроль за здійсненням робіт з боку партнера? Чи регулярно надавалися консультації партнером (менеджером)? Чи розроблена і діє система підзвітності під час виконання аудиту? |
| Контроль за якістю виконання після завершення аудиту | Чи класифікуються робочі документи після завершення аудиту на постійний і поточний файли? Чи аналізуються виконані роботи? Чи оцінюється повнота виконання аудиторських програм? Чи розглядається правильність висновків, винесених за результатами вибіркової перевірки? Чи оцінюється якість і повнота документування аудиту? |

Продовження таблиці 1.11

| | |
|--------------------------------|---|
| Процедури | Чи користується персонал фірми певними структурами? Якщо так, то чи включають вони такі розділи: аудиторські процедури, облікові стандарти, вимоги законодавства, оподаткування, система підзвітності? Чи вносяться зміни до цих інструкцій? Що є підставою для внесення змін? Чи передбачає інструкція методику тестування? |
| Зв'язок із замовником | Чи має фірма системний підхід до зв'язків із замовником? Чи всі клієнти інформуються про недоліки у системі внутрішнього контролю? Чи отримана інформація про внесення змін згідно з попередніми пропозиціями фірми? Чи ведуться протоколи зустрічей із замовником? |
| Підвищення кваліфікації кадрів | Чи передбачена система підвищення кваліфікації кадрів на фірмі? Чи забезпечене отримання періодичних видань професійних організацій? Чи мають змогу працівники своєчасно отримувати інформацію про зміни у законодавстві? Чи є на фірмі бібліотека професійної літератури? Чи здійснюються заходи щодо підвищення кваліфікації за допомогою навчальних закладів? Чи беруть участь працівники у семінарах, конференціях, які організовують професійні організації? |
| Загальні питання | Чи постійно контролюється якість наданих послуг? Чи немає претензій з боку замовника до кваліфікації працівників? Чи контролюється якість роботи експертів, залучених до аудиту? Чи враховуються потреби третіх сторін під час здійснення аудиту і підготовки висновку? |

1.5. Питання для обговорення та самоперевірки

1. Яка держава вважається батьківщиною законодавства з аудиту?
2. В якому році на Україні створено Аудиторську Палату України?
3. В якому році введені постійно діючі національні нормативи з аудиту?
4. Дайте визначення поняття «аудит».

5. Кого вважають творцями аудиторської науки?
6. Назвіть основні елементи визначення аудиторської діяльності.
7. Розкрийте спільні риси між аудитом, ревізією та судово-бухгалтерською експертизою.
8. Які суттєві відмінності між аудитом, ревізією та судово-бухгалтерською експертизою?
9. За якими ознаками у міжнародній практиці розрізняють аудит?
10. Як класифікують аудит за ознакою в міжнародній практиці?
11. Як здійснюється класифікація аудиту в Україні за об'єктами?
12. Яка відмінність за елементами між внутрішнім і зовнішнім аудитом?
13. Назвіть ознаки етапів проведення аудиту та дайте їх визначення.
14. Які елементи включає модель процесу операційного аудиту?
15. Назвіть напрями подальшого розвитку аудиту.
16. Що являє собою аудиторська фірма?
17. Які визначені організаційні форми аудиторської діяльності у міжнародній практиці?

1.6. Практичний блок

- 1.6.1. Складіть порівняльну відмінність аудиту від ревізії, бухгалтерської експертизи та перевірки ДПА за ознаками.
- 1.6.2. Складіть таблицю, що буде вмішувати основні етапи розвитку аудиту в Україні.
- 1.6.3. На основі законодавчих, нормативних та міжнародних актів дайте визначення поняття «аудиту» та вкажіть відмінності.

1.7. Контрольний блок

1.7.1. Тести

1. У чому полягає головна відмінна риса сучасного аудиту?
 - а) сучасний аудит розглядає не всі помилки, а лише ті, що суттєво впливають на правдивість і об'єктивність фінансової звітності;
 - б) виявлення шахрайства є головним завданням аудиту;
 - в) сучасний аудит концентрує свою увагу на сферах підвищеного ризику і готує звіт на підставі результатів вибіркової перевірки;

г) відповідальність за запобігання помилкам і шахрайству покладена на керівника підприємства.

2. Ви створили підприємство і перед датою представлення першого квартального звіту хочете переконатись, що у Вас не буде проблем з податковим інспектором та представниками інших органів, до яких сплачуються обов'язкові платежі. За рахунок якого джерела будуть віднесені витрати на здійснення аудиту в цьому випадку?

- а) за рахунок коштів спеціальних фондів;
- б) за рахунок собівартості (витрат обігу);
- в) за рахунок прибутку до оподаткування;
- г) за рахунок прибутку, що лишається у розпорядженні підприємства.

3. За яких умов аудиторська фірма може здійснювати аудит фінансової звітності інвестиційної компанії?

- а) за умови укладення договору на аудит;
- б) аудит фінансової звітності інвестиційної компанії не є обов'язковим;
- в) за наявності сертифіката і ліцензії;
- г) за відсутності порушення спеціальних вимог до статті 24 Закону України «Про аудиторську діяльність».

4. Директор аудиторської фірми одночасно є засновником відкритого акціонерного товариства – інвестиційного фонду. Оцініть цю ситуацію згідно з вимогами законодавства України та Міжнародних стандартів аудиту.

- а) це порушення принципу професійної незалежності згідно з Міжнародними стандартами, але дозволяється законодавством України;
- б) це заборонено законодавством України, але дозволяється Міжнародними стандартами;
- в) це заборонено законодавством України;
- г) це не заборонено, якщо вказане товариство не належить до клієнтів цієї фірми.

1.7.2. Графічний блок

На основі наведеної таблиці 1.12 визначить відповіді, проставляючи їх графічно у рядок:

«Так» – „+»

«Ні» – „-»,.

Чи правильно що:

1. Перша згадка про аудиторів Великобританії належить до 1299 р.
2. Розвиток аудиту бере свій початок у Шотландії.

3. У міжнародних нормах з аудиту аудиторська перевірка визначається як незалежна перевірка фінансових звітів або фінансової інформації об'єкту.

4. Статут Співки аудиторів України прийнятий на з'їзді аудиторів 14.02.1995 р.

5. У 1993 р. в Україні створено самостійний орган – Аудиторську палату України.

6. До основних елементів визначення аудиторської перевірки належать: мета, суб'єкт, об'єкт, критерії достовірності інформації та споживачі аудиторських послуг.

7. Основні критерії достовірності інформації у звітності розглядаються у нормативі 24 «Врахування роботи спеціаліста внутрішнього аудиту».

8. Провідною формою зовнішнього контролю у розвинених країнах світу є незалежне аудиторство, що проводиться ревізорами широкого профілю.

9. За основою взаємодії аудит – це добровільний захід, що виконується на основі договору, а ревізія – за наказом вищих або державних органів.

10. Однозначне поняття аудиту визначається Нормативом №2 «Основні вимоги до аудиту».

Результати відповідей наведені в табл. 1.12

Таблиця 1.12. Визначення правильних відповідей на поставлені питання

| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | 10 |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|----|
| | | | | | | | | | |

РОЗДІЛ 2

ОРГАНІЗАЦІЯ ПРОВЕДЕННЯ АУДИТОРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

2.1. Система регулювання аудиторської діяльності в Україні

Аудиторська професія є саморегулюючою та незалежною. Це означає, що держава встановлює лише вимогу здійснення аудиту, а методику та організацію його проведення визначають професійні організації у міжнародних стандартах, положеннях та інструкціях (рис. 2.1).

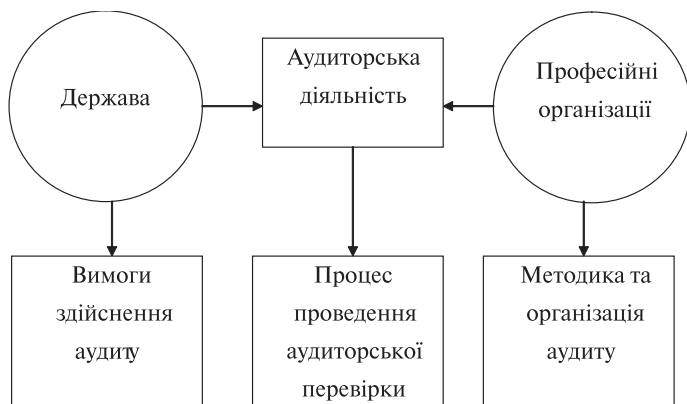


Рис. 2.1. Суб'єкти регулювання аудиторської діяльності

Отже, однією з найважливіших умов забезпечення незалежності аудитора є саморегулювання. Попри це, за ініціативою держави чи професійних організацій така практика визначена, вона характерна для усіх країн, в яких отримала розвиток аудиторська діяльність.

Звернімося за досвідом до зарубіжних країн. Акт про компанії визначає: в яких випадках необхідний аудит, які форми звітності повинен підтвердити аудитор, критерії такого підтвердження, правильність ведення облікових реєстрів та розкриття інформації в них, рівень відповідальності облікових даних вимогам чинного законодавства, незалежність аудитора та виступає її гарантом.

Таким чином, держава встановлює порядок проведення аудиту, а професійні організації розробляють положення чи Кодекс професійної етики.

До їх обов'язків входить:

- розробка кваліфікаційних вимог до професії аудитора;
- регулювання професійної поведінки з допомогою норм і стандартів практичної діяльності і етики;
- соціальний захист професії.

Правове та нормативне забезпечення регулювання аудиторської діяльності України формується з урахуванням досвіду країн з ринковою економікою.

Нормативне регулювання аудиторської діяльності визначає чотири рівня його системи.

До першого рівня належить Закон України «Про аудиторську діяльність» (див. дод. 1). У ньому визначені засади функціонування професійної громадської організації – Спілки аудиторів України та Аудиторської Палати України, які знайшли свій розвиток у статутах цих організацій (дод. 5; 6). Порівняння функцій цих організацій надано у табл. 2.1.

Таблиця 2.1. Функції професійних організацій аудиторів України

| Функції організацій аудиторів України | Аудиторська Палата України (дод. 2) | Спілка аудиторів України (дод. 3) |
|---------------------------------------|---|--|
| 1 | 2 | 3 |
| Методологічна | Затвердження програм підготовки аудиторів, норм і стандартів аудиту | Розробка методики та рекомендацій з питань аудиторської діяльності |
| Інформаційна | Сприяння виданню нормативних, методичних актів з питань аудиторської діяльності | Видавництво навчальної, методичної літератури з питань аудиторської діяльності |

Продовження таблиці 2.1

| 1 | 2 | 3 |
|---------------|---|--|
| Кадрова | Сертифікація | Участь у навчальній діяльності та сприяння у підготовці кадрів |
| Ліцензування | Ліцензування та проведення аудиту | - |
| Організаційна | Підготовка пропозицій з питань розвитку аудиту в Україні, внесення їх на розгляд, реєстрація фірм та аудиторів, що надають самостійно аудиторські послуги, створення регіональних відділень та тимчасових комісій з питань, що визначає АПУ | Внесення пропозицій до органів влади і управління з питань аудиторської діяльності, створення регіональних відділень та тимчасових комісій, визначення їх повноважень та здійснення контрольної діяльності. Розвиток міжнародного співробітництва та співробітництва з державними і громадськими об'єднаннями, підприємствами і установами на території України та за її межами |
| Контрольна | Розгляд скарг на діяльність окремих аудиторів, аудиторських фірм та застосування стягнень за неналежне виконання їх обов'язків | Сприяння дотриманню законності і проведенню профілактики правопорушень серед членів аудиторських фірм та аудиторів |

Як видно з табл. 2.1, основними функціями АПУ є ліцензування та сертифікація аудиторської діяльності, а САУ – розробка методики з пи-

тань аудиторської діяльності, видавництва навчальної та методичної літератури, створення регіональних відділень та визначення їх повноважень.

З метою виконання зазначених функцій Аудиторська Палата України:

- здійснює методологічне управління аудиторськими палатами і аудиторами;
- веде облік аудиторських організацій і аудиторів;
- розробляє положення та інструкції, які регламентують аудиторську діяльність та кваліфікаційні вимоги до аудиторів і встановлює порядок заняття аудиторською діяльністю;
- організовує складання іспитів та атестацій аудиторів, видачу їм ліцензій;
- затверджує розроблені тарифи на основні види аудиторських послуг;
- здійснює контроль за діяльністю аудиторських фірм;
- готує пропозиції та рекомендації щодо зміни чинного законодавства з питань аудиту; сприяє впровадженню нової техніки і нових інформаційних технологій у сферу аудиторської практики.

Аудиторська Палата України створена у 1993 р. Вона нараховує 20 осіб, 5 є представниками Спілки аудиторів України, 5 – центральних органів державної виконавчої влади (Міністерства фінансів України, Головної державної податкової інспекції України, Національного банку України, Міністерства статистики України, Міністерства юстиції України), 10 – окремі фахівці від навчальних, наукових та інших організацій.

Загальні положення щодо сертифікації та ліцензування були викладені у Законі України «Про аудиторську діяльність» та деталізовані у положеннях АПУ.

Другий рівень системи нормативного регулювання аудиторської діяльності представлений міжнародними стандартами.

До третього рівня відносять внутрішні стандарти (нормативи), що регулюють аудит, але мають допоміжне значення. Вони сприяють реалізації вимог нормативів, розробці заходів та раціональних способів організації аудиторської діяльності, забезпечують єдиний підхід до аудиторської перевірки.

До четвертого рівня нормативно-правового регулювання аудиторської діяльності належить інформація з внутрішньофірмового контролю за якістю аудиту.

Суб'єкти внутрішньофірмового контролю повинні надати умови для забезпечення заходів якості аудиту (рис. 2.2).

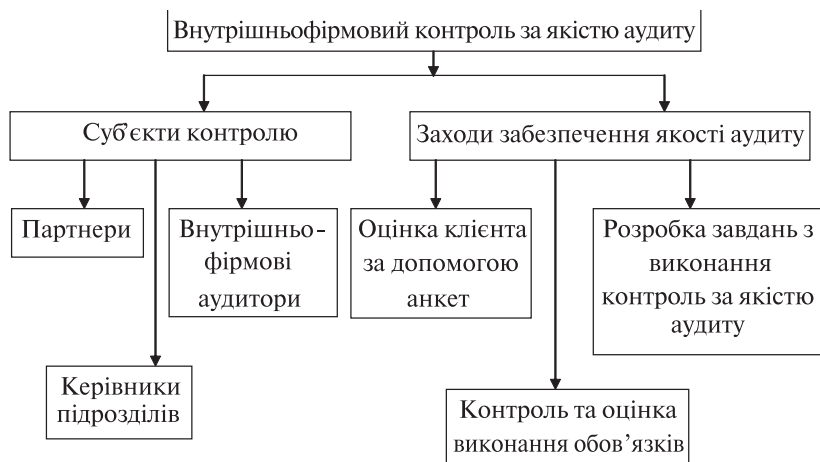


Рис. 2.2. Внутрішньофірмовий контроль за якістю аудиту суб'єктами фінансово-господарської діяльності

Інформація четвертого рівня системи регулювання включає такі етапи перевірки:

- вивчення господарсько-правового статусу підприємства;
- аудит якості стану дебіторської та кредиторської заборгованості;
- контроль за юридичним оформленням відносин з працівниками у сфері товарно-матеріальних цінностей і коштів та трудових відносин між суб'єктами підприємницької діяльності;
- аналіз загального стану документів оперативного управління діяльністю підприємства, оцінку рівня управлінського діловодства на підприємстві.

Таким чином, взаємозв'язок чотирьох рівнів системи нормативно-правового регулювання аудиторської діяльності сприяє забезпеченню здійснення аудиту на підприємствах України.

2.2. Основні етапи проведення аудиторської перевірки

У процесі розвитку аудиторської діяльності відбувається еволюція методики та техніки аудиту, його переорієнтації із виявлення помилок, зловживань, шахрайств на підтвердження законності, об'єктивності фінансової звітності. Викриття шахрайства не є метою аудиторської перевірки

і розглядається аудиторською фірмою чи аудитором лише як одна з причин помилок у фінансовій звітності. Аудиту підлягають зони підвищеного ризику, тому при аудиті розглядаються лише помилки, що суттєво впливають на рішення користувачів.

На керівництво аудиторських фірм та незалежних аудиторів, що здійснюють аудиторську перевірку, покладена відповідальність за організацію ефективної системи внутрішнього контролю.

Основні етапи проведення аудиту представлені у таблицях 2.3 та 2.4.

Таблиця. 2.3. Основні етапи проведення аудиту

| Етапи проведення аудиту | | | | | | |
|-------------------------|---|---|--|--|--------------------|---|
| I етап | II етап | III етап | IV етап | | V етап | |
| Підготовчий етап | Укладення договору на здійснення аудиту | Планування | Процес аудиторської перевірки | | | Підготовка аудиторського висновку та його підписання (заключний етап) |
| | | Вивчення системи внутрішнього контролю, уточнення аудиторського ризику та стратегії аудиту, розробка плану та програми аудиту і витрат часу | Здійснення аудиту, оцінка і тестування системи внутрішнього контролю | Підтвердження залишків на рахунках бухгалтерського обліку, стратегія низького ризику | Заключні процедури | |

Таблиця 2.4. План аудита

| Етапи аудита | Зміст робіт | Джерела інформації | Строки виконання |
|--------------|--|--|------------------|
| 1 | 2 | 3 | 4 |
| Підготовчий | Знайомство з підприємством клієнта; попередня оцінка аудиторського ризику та його компонентів; попередній вибір стратегії аудита та обсягу робіт; вирішення питання можливості перевірки; вирішення питань договору; обмін з клієнтом листом-зобов'язанням | Преса; взаємопов'язана сторона; третя сторона; фінансова звітність; бесіди з керівництвом і персоналом; попередній аудитор; матеріали попереднього аудиту; юридична документація клієнта | 15.03.00 |

Продовження таблиці 2.4

| | | | |
|---|---|---|------------------------|
| Укладення договору на здійснення аудиту | Укладання договору | Документи та інформація | 16.03.00 |
| Планування | Вивчення системи ВК; уточнення аудиторського ризику та його компонентів; уточнення стратегії аудиту та обсягу робіт | Опитування персоналу; спостереження; попередній аудитор; документи обліку та управління | |
| Планування | розрахунок суттєвості; розробка плану та програми аудиту; розрахунок бюджету витрат часу | вимога до організації системи ВК; матеріали попереднього аудиту | 17.03.00- -19.03.00 |
| Перевірка: - стратегія підтвердження залишків на рахунках бухгалтерського обліку | Збір аудиторських свідчень; документування перевірки; оцінка аудиторських свідчень; оцінка зразка вибірки; коригування програми аудиту; виконання програми; тестування контрольних процедур | Спостереження; опитування; інвентаризація; перерахунки; документи попереднього аудиту; запитні відповіді; угоди, контракти; облікова документація клієнта; - вимоги до системи ВК; | 20.03.00 – 22.03.00 |
| - стратегія низького ризику контролю | підтвердження правильності обраної стратегії; у разі не підтвердження, здійснюється зміна запланованого обсягу тестів підтвердження; збір аудиторських свідчень згідно з переглянутим або запланованим обсягом; документування перевірки; оцінка свідчень | облікова документація клієнта; результати тестування; документи попереднього аудиту; результати перевірки; юридична документація клієнта | 23.03.00 – 26.03.00 |

| | | | |
|----------------|--|---|------------------------|
| Заключний етап | Групування виявлених помилок; формування робочого листа можливих виправлень; аналіз суттєвості невивірених помилок; перевірка узгодженості показників після виправлень; оцінка можливості підприємства продовжувати свою діяльність; | Кінцевий варіант звітності; підсумки аудиту; аудиторські свідчення; протоколи зустріч з клієнтом; протоколи обговорення результатів аудиту; | 27.03.00- -29.03.00 |
| | оформлення контрольного листа завершення аудиту; вибір аудиторського заключення і формування аудиторського звіту; підпис акта прийому-здачі аудиторського заключення | доповідна записка про незавершені процедури | |

У процесі здійснення кожного етапу аудиторської перевірки необхідно визначити вибіркові дослідження, ретельно спланувати забезпечення виконання всіх процедур з метою виключення можливості написання неправильного висновку.

На першому етапі, що передуює складанню договору, аудиторська перевірка потребує попереднього ознайомлення з підприємством-клієнтом та зумовлених нею особливостей. При цьому ознайомлення слід починати з вивчення установчих документів: статуту, протоколів засідань засновників чи акціонерів. З метою чіткого визначення основних напрямів аудиторської перевірки аудитор проводить бесіди з керівником підприємства. Він повинен ознайомитись з основними показниками звітності, що допоможе встановити масштаби діяльності підприємства-клієнта, її результати за період, що підлягає перевірці. Аудитору слід скласти власну, незалежну думку про клієнта.

У період ознайомлення з підприємством-клієнтом аудитору потрібно також визначити обсяг господарських операцій та кількість первинних та зведених документів, що підлягають суцільній перевірці. Велике значення має вивчення зв'язків підприємства з постачальниками, покупцями, замовниками, установами, дотримання господарських договорів та своєчасності розрахунків між ними.

На даному етапі аудитор встановлює обсяг аудиторської перевірки та її тривалість.

Визначивши обсяг перевірки, на другому етапі при укладанні договору на здійснення аудиту, розраховується вартість.

Договір повинен враховувати особливості законодавства, традиції, що склались у господарській діяльності та документальному оформленні в Україні.

Послідовність здійснення процедури укладання угоди з аудиту наведена на рис. 2.3.

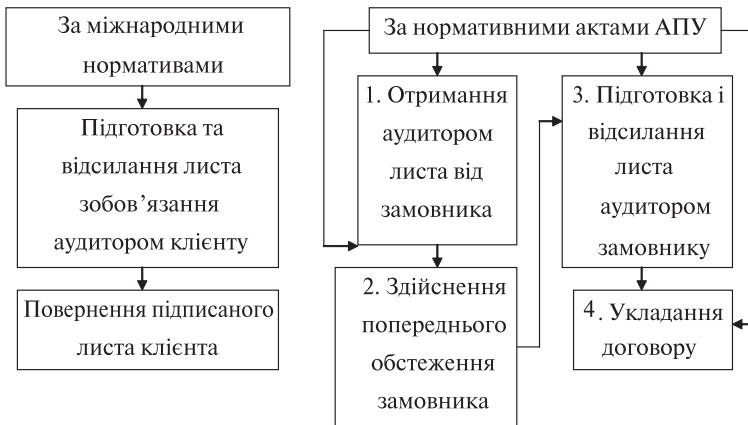


Рис.2.3. Послідовність здійснення процедури укладання угоди з аудиту у міжнародній та аудиторській практиці України

У міжнародній практиці рекомендується складати окремі, незалежні один від одного договори на кожен вид послуг, що виконуються для конкретного замовника.

Аудиторська практика України застосовує два підходи оформлення договорів:

- генеральний договір на проведення аудиту та інших послуг, що документується додатками до генерального договору;
- окремі договори на кожен вид послуг, що виконуються для одного замовника.

Вимоги до змісту договору на проведення аудиту зведені у дод. 7.

Третім етапом проведення аудиту є обов'язкове планування, яке забезпечує ефективне виконання робіт та визначає засоби щодо досягнення цілей аудиту.

Завдання аудиту деталізують мету аудиторської перевірки, яка визначає незалежну думку щодо критеріїв достовірності фінансової звітності, а саме:

- наявність активів та пасивів підприємства на дату бухгалтерського балансу;
- визначення прав і зобов'язань, зазначених у балансі;
- оцінку і розподіл – прийоми оцінки, передбачені стандартами обліку та обліковою політикою підприємства, а звітність відображає реальність інформації, що відбувається протягом звітного періоду;
- повноту відображення інформації;
- перевірку правильності заповнення форм звітності та їх розкриття за окремими розділами (частинами);
- наявність необхідних пояснень, визначених чинним законодавством;
- порівняння різних форм звітності щодо їх відповідності.

Програма аудиторської перевірки є необхідною умовою успішного виконання плану аудиторських робіт.

У ній визначаються завдання, які треба з'ясувати при проведенні аудиту конкретного об'єкта. До цих завдань слід віднести: підтвердження залишків на рахунках бухгалтерського обліку, процедури перевірки для виконання поставлених завдань, термін проведення аудиту, обсяг перевірки, індекс робочих документів тощо.

Програма повинна бути детальною, використовуватися як інструкція для асистентів та для контролю за правильністю виконання робіт (табл. 2.5).

Прикладом програми аудиту може бути перевірка кредиторської заборгованості.

Таблиця 2.5. Програма аудиту кредиторської заборгованості

| Завдання перевірки | Процедури перевірки | Обсяг перевірки | Докази | Виконавці | Строк проведення |
|----------------------|---|-----------------|---|---------------------------|-------------------|
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 |
| 1. Оцінка системи ВК | 1. Ознайомлення з основними напрямками розрахунків на підприємстві (види, форми розрахунків) | Суцільна | Договори, контракти, форми №1, 1-Б | Старший аудитор | 15.03.00-16.03.00 |
| | 2. Визначення правильності ведення розрахунків залежно від операцій відповідно до чинного законодавства | Суцільна | Головна книга, баланс, звіти, журнал №3 | Старший аудитор, асистент | 17.03.00-20.03.00 |

Продовження таблиці 2.5

| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 |
|-------------------------|---|-----------|--|-----------------------------|------------------------|
| | 3. Розгляд класифікації заборгованості, наявність безнадійної заборгованості, виявлення поточних та довгострокових зобов'язань, а також непередбачених | Суцільна | Баланс, журнал №3 | Молодший аудитор, асистент | 20.03.00- -21.03.00 |
| | 4. Ознайомлення з порядком списання заборгованості, визначення причин її виникнення та обґрунтованість стосовно чинного законодавства | Суцільна | Головна книга, баланс, журнал №3, №1 | Молодший аудитор, асистент | 22.03.00- -24.03.00 |
| 2. Реальність існування | 1. Впевнення в реальності кредиторської заборгованості, яка відображена в балансі шляхом проведення експертизи відвантажувальних документів та актів звірки | Суцільна | Рахунки-фактури, накладні, платіжні доручення, баланс, журнал №3 | Старший і молодший аудитори | 24.03.00- -26.03.00 |
| 3. Повнота відображення | 1. Документальна перевірка | Вибіркова | Первинні документи | Старший аудитор, асистент | 26.03.00- -28.03.00 |
| 4. Законність | 1. Наявність підписів головного бухгалтера та уповноваженої особи | | Первинні документи, журнал №3, відомості | Старший аудитор | 28.03.00- -29.03.00 |

Під час призначення персоналу для проведення перевірки треба враховувати:

- кількісний склад;
- якісний склад;
- терміни і види робіт.

Західні фірми призначають для аудиту групу у складі: партнера, менеджера (керівника), старшого аудитора, аудитора, асистента. Кожен з них має своє коло обов'язків:

- партнер несе загальну відповідальність, вирішує найбільш складні питання, затверджує план-графік, приймає рішення щодо аудиторського висновку;
- менеджер – відповідає за поточні відносини з клієнтом, розробляє робочі документи;
- старший аудитор – здійснює поточну аудиторську перевірку, складає програми, контролює молодших співробітників;
- аудитор – виконує перевірку, асистент аудитора – виконує завдання аудитора. В практиці нашої аудиторської діяльності робоча група складається: основний аудитор (старший), молодші аудиторів – 2, асистенти.

Кількісний склад групи повинен враховувати обсяг робіт та бюджет витрат часу. Витрати часу розраховуються, виходячи із кількості днів перевірки, терміну роботи в день та кількості аудиторів, а на етапі планування – уточнюються.

Витрати часу і кількісний склад групи сплануємо таким чином (табл.2.6)

$$14 \text{ днів} * 7 \text{ годин} * 3 == 294 \text{ годин}$$

Таблиця 2.6. Планування уточнення обсягу робіт та бюджету витрат часу

| Об'єкти перевірки | Витрати часу | | | Разом |
|------------------------------|--------------|------------------|-----------------|-------|
| | Асистент | Молодший аудитор | Старший аудитор | |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| Грошові кошти | 20 | - | 5 | 25 |
| Дебітори | - | 50 | 5 | 55 |
| Кредитори | 15 | 25 | 4 | 44 |
| Довгострокова заборгованість | 10 | 20 | 5 | 35 |
| Поточні зобов'язання | 10 | 20 | 5 | 35 |
| Прострочена заборгованість | 5 | 10 | 5 | 20 |
| Доходи і витрати | - | - | 10 | 10 |
| Прибуток | - | - | 10 | 10 |
| Планування, контроль | - | - | 10 | 10 |
| Звіти | - | - | 10 | 10 |
| Оподаткування | 20 | - | 10 | 30 |
| Формування справи | - | - | 10 | 10 |
| Разом | 80 | 125 | 89 | 294 |

Цей документ готується на підготовчому етапі і уточнюється на етапі планування і здійснення аудиту.

Для з'ясування більш детального фінансового стану підприємства аудитори повинні проаналізувати бухгалтерський баланс і фінансову звітність, розрахувати фінансові показники, а саме: коефіцієнт поточної ліквідності, коефіцієнт абсолютної ліквідності та коефіцієнт швидкої ліквідності, а потім зробити відповідні висновки.

Четвертий етап аудиторської перевірки визначає найважливіші ділянки об'єкта, які досліджуються в ході аудиту, що мають важливе значення для формування фінансових результатів.

Спочатку аудитор визначає характер аудиторської перевірки – суцільна чи вибіркова.

Для аудитора бригади визначаються питання, що перевіряються. Асистентам чи молодшим аудиторам доцільно доручати суцільну перевірку касових операцій, авансових звітів та виписок з поточних рахунків. Старшим, досвідченим аудиторам – реєстри бухгалтерського та фінансового обліку, звітність, взаємозв'язок облікових даних у реєстрах обліку та фінансовій звітності.

Процес аудиторської перевірки включає: оцінку та тестування, систему внутрішнього контролю, підтвердження залишків на рахунках бухгалтерського обліку, стратегію низького ризику та заключні процедури.

Це способи перевірки, що використовуються з метою:

- оцінки фінансової стабільності підприємства;
- виявлення помилок у фінансовій звітності;
- визначення надійних показників фінансового стану підприємства.

Застосовуючи тести, аудитор з'ясовує такі завдання:

- перевірка правильності відображення в обліку грошових коштів, виробничих запасів;
- підтвердження заборгованості з дебіторами, кредиторами та наявності актів звірки;
- перевірка правильності відображення облікової інформації за основними засобами та іншими необоротними нематеріальними активами;
- своєчасність проведення інвентаризацій з грошовими коштами і виробничими запасами та ефективність цих перевірок.

Для досягнення мети аудитор повинен зібрати аудиторські свідчення, які допоможуть обґрунтувати його думку щодо достовірності фінансової звітності.

Аудиторськими свідченнями вважається інформація, що стосується достовірності фінансової звітності.

Отримані свідчення мають відповідати вимогам щодо їх кількості та якості. Чим більше свідчень зібрано, тим обґрунтованіше буде висновок. Кількість свідчень залежить від оцінки властивого ризику та ризику контролю. Якість свідчень не залежить від їх кількості, а тільки від їх достовірності та своєчасності і відповідності завданням аудиту.

Отримані аудиторські свідчення повинні стосуватись періоду, що перевіряється, за звітний рік, квартал. Так, для підтвердження статей балансу важливо отримати інформацію ближче до дати складання балансу, тому річна інвентаризація всіх активів, капіталу та зобов'язань має проводитись не раніше 1 жовтня звітного року.

На третьому етапі аналітичні процедури допомагають виявити такі відхилення, що потребують додаткового тестування. Наприклад, різке зростання дебіторської чи кредиторської заборгованості у порівнянні з минулими звітними періодами, зменшення обсягу реалізації готової продукції, прибутку тощо.

Після закінчення аудиторської перевірки аудитор ще раз на підставі перевіреної звітності проводить її аналіз за допомогою фінансових коефіцієнтів, порівняння фактичних значень показників із попередніми роками, середньогалузевими показниками, щоб застерегти інвесторів від можливого банкрутства.

Слід відмітити, що найбільше застосування в аудиторській діяльності отримав аналіз фінансової звітності.

На останньому етапі аудитор складає аудиторський висновок, який залежить від оцінки отриманих свідчень.

2.3. Порядок укладення договору на проведення аудиту

Закон України «Про аудиторську діяльність» визначає право замовника на вільний вибір аудитора. Міжнародний досвід залишає право остаточного його вибору за аудитором.

Таким чином, незалежність аудитора при виборі клієнта є наслідком недооцінки принципу аудиторської діяльності в Україні.

Проте аудиторські фірми України мають вже досвід оцінки вибору замовника. Критерії оцінки узагальнюються у листку оцінки властивого ризику та ризику контролю, розробленого за зразком, що використовується у США та Великобританії (дод. 7).

Деякі фірми України інформацію про результати попереднього обстеження збирають шляхом опитування, що є підставою для подальшого вивчення замовника.

У національній практиці можливий конкурсний вибір аудиторських фірм замовником.

Роль замовника виконує держава, при цьому обов'язковим має бути попереднє обстеження замовника. До підписання договору на проведення аудиту слід здійснити обмін листом між замовником та аудитором (дод. 8).

Лист між замовником і аудитором має важливе значення, оскільки це новий вид діяльності для України. Його потрібно використовувати з метою призначення особливостей аудиту, розподілу відповідальності між аудитором та замовником.

Після вибору та схвалення клієнта укладається договір (дод. 9), на підставі якого можуть надаватись аудиторські послуги у вигляді консультацій.

Складання його регламентується Законом України «Про аудиторську діяльність» (див. дод. 1).

У договорі визначаються такі розділи:

- предмет і термін перевірки;
- обсяг аудиторських послуг;
- розмір і умови оплати;
- відповідальність сторін.

Процедури укладання договору на проведення аудиту наведено (рис. 2.3).

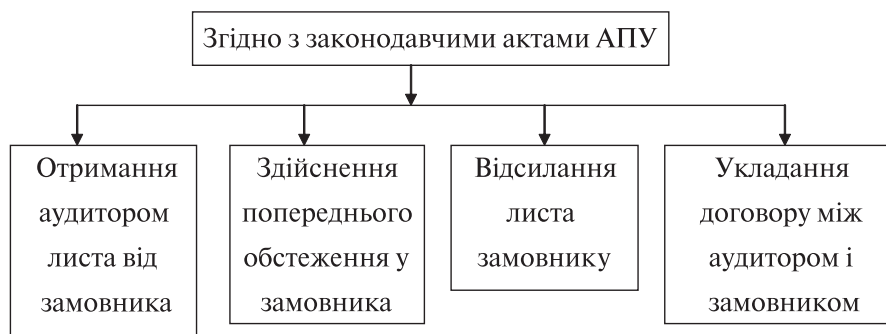


Рис. 2.3 Основні процедури укладання договору на проведення аудиту

Як уже зазначалось, в аудиторській практиці на підприємствах України застосовують два підходи оформлення договорів:

- генеральний договір (на проведення аудиту);

- окремі незалежні один від одного договори на кожен вид послуг, що виконуються для одного замовника.

Слід відмітити, що національна практика рекомендує застосовувати другий підхід оформлення договору, щоб розділити відповідальність за аудит та інші послуги і визначити їх обсяг.

Згідно із Законом України «Про аудиторську діяльність» (див. дод. 1, ст.23, п.2) аудитор повинен повідомити замовників про виявлені під час проведення аудиту недоліки ведення бухгалтерського обліку і звітності. Тому в договорі потрібно передбачити та конкретизувати порядок і форму надання такої інформації. Недоліки повинні повідомлятися листом до керівництва підприємства.

Замовник має підтвердити свою згоду щодо отримання необхідних документів від третіх осіб та надання пояснень у письмовій чи усній формі.

2.4. Планування проведення аудиту

Відповідно до міжнародного стандарту 300 «Планування аудиту» були закладені методичні рекомендації щодо планування діяльності аудиторської фірми, які спрямовані на якісне і своєчасне виконання аудиторських робіт. [11, с.278].

Планування забезпечує своєчасне і ефективне виконання робіт.

Його завдання деталізують мету аудиту.

Деталізація мети стосується критеріїв достовірності звітності, до яких відносять:

- реальність існування активів та пасивів підприємства на дату складання бухгалтерського балансу;
- права та зобов'язання, зазначені у балансі;
- оцінка окремих статей балансу;
- перевірка і підтвердження повноти господарських операцій;
- наявність необхідних пояснень щодо складання звітності.

Ці завдання потребують подальшої деталізації щодо кожної статті фінансової звітності. Вона необхідна при складанні плану та програми аудиту. У процесі планування складають два основних документи:

- загальний план;
- програму перевірки.

Зміст цих документів має урахувувати вимоги міжнародних стандартів аудиту.

«Планування аудиту» включає такі розділи:

- вступ;
- планування роботи;
- загальний план аудиторської перевірки;
- програма аудиторської перевірки;
- зміни та уточнення у загальному плані та в програмі аудиторської

перевірки.

Найголовнішою вимогою до сучасного аудиту є його обов'язкове планування, яке забезпечує своєчасне та ефективне виконання робіт.

Науковці С.Ф. Голов, С.Я. Зубилевич зазначають, що «планування – це визначення засобів для досягнення цілей аудиту» [18, с.68].

Під час планування використовується наступна інформація:

- умови договору (терміни, звітування перед клієнтами, вартість оплати за послуги та інші);
- складаються і заповнюються анкети оцінки ризику;
- нормативно-правові документи, що регулюють аудит;
- наявність аудиторських доказів;
- рівень довіри до системи внутрішнього контролю;
- облікова інформація підприємства;
- визначений рівень ризику та суттєвості.

Планування аудиту включає складання загального плану, розробку аудиторської програми, допомагає аудитору організувати працю, здійснити обстеження за роботою асистентів.

План розробляється таким чином, аби в ньому визначався час проведення кожної конкретної аудиторської процедури. У плані повинен відображатись перелік і обсяг виконаних робіт, строки виконання, процедури, що здійснюються аудитором.

Складений план аудиту переглядається керівником підприємства, що підвищує якість та ефективність аудиту.

За розробку плану відповідає аудитор. При складанні плану аудитор має враховувати:

- умови контракту;
- уточнення інформації щодо складання договору;
- вплив на результати перевірки законодавчої та нормативної бази з обліку та аудиту;
- умови, що потребують доцільності їх розкриття;
- рівень аудиторського ризику;
- правдивість аудиторських доказів.

У загальному плані повинні відображатись ключові завдання:

- схвалення замовника та укладання договору;
- огляд результатів попереднього аудиту;
- аналіз звітності;
- аудиторські процедури;
- тотожність синтетичного та аналітичного обліку згідно з зведеними документами та реєстрами;
- співставлення бухгалтерського обліку із системою внутрішнього контролю на підприємстві;
- коригування програми з урахуванням виявлених недоліків та зон ризиків.

Після укладення договору розпочинаються роботи першого рівня планування. При цьому визначаються конкретні виконавці з урахуванням професійного рівня персоналу та його зайнятості.

Під час призначення виконавців ураховується: кількісний та якісний склад, а також терміни і види робіт. На першому етапі планування розробляється попередній бюджет часу.

Для розрахунку бюджету часу приймається до уваги попередня оцінка властивого ризику та ризику контролю, рівня суттєвості та попередній досвід.

Одним із найважливіших моментів виконання плану аудиторських робіт є програма аудиту.

Програма аудиту — це документ, що містить завдання аудиту для конкретного об'єкта, процедури, необхідні для виконання поставлених завдань, обсяг і термін їх виконання.

Аудиторська програма включає:

- тестування операцій;
- аналітичні процедури;
- тестування статей балансу.

Тестування операцій необхідне для виявлення помилок і порушень, що впливають на правильне відображення показників фінансової звітності.

Аналітичні процедури є важливим засобом аудиторської перевірки. Це — способи перевірки, що використовуються для:

- оцінки фінансової стабільності підприємства;
- виявлення помилок у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності;
- скорочення обсягу тестів.

Тестування статей балансу базується на даних Головної книги. Їх основними завданнями є:

- підтвердження сум з рахунків дебіторів і кредиторів;

- перевірка грошової наявності у касі та на рахунках у банку;
- з'ясування відхилень у результаті перевірки бухгалтерських даних господарських операцій та результатів аудиторської перевірки.

Основними вимогами змісту аудиторських програм, встановлених аудиторською фірмою є:

- з'ясування змісту програм;
- встановлення термінів їх перевірки;
- отримання інформації для виконання кожної аудиторської процедури.

У разі потреби програма коригується.

Узагальнення результатів планування аудиту оформлюється запискою, що включає:

- оцінку властивого ризику на підприємстві;
- оцінку ефективності внутрішнього контролю та ризику контролю;
- склад аудиторської групи;
- використання внутрішніх аудиторів;
- терміни виконання аудиту;
- дату завершення аудиту.

Складання типових програм з допомогою Аудиторської Палати України сприятиме здійсненню якості та ефективності аудиторських перевірок.

2.5. Аудиторський ризик та суттєвість в аудиті

Згідно з міжнародними стандартами аудиту 400 «Оцінка ризику і внутрішній контроль» і 330 «Аудиторські процедури відповідно до оцінених ризиків» визначаються методичні рекомендації щодо оцінки властивого ризику і ризику невідповідності внутрішнього контролю, їх вплив на незалежні процедури аудиту.

Про актуальність аудиторського ризику свідчить те, що в міжнародних стандартах 400 і 330 розглядаються його складові і методика розрахунку (дод. 10; дод. 11).

Мета стандартів – визначити повне поняття ризику і тестування системи внутрішнього контролю, оцінки ризиків з метою розробки процедур аудиту.

Щоб оцінити аудиторський ризик, необхідно аудитору виконати роботу на проведення аудиту з найменшим допуском помилок і забезпечити ефективність аудиторської перевірки.

Особливо важливе вивчення аудиторського ризику при аудиті зон ризику, коли оцінюються найбільш значні позиції об'єкта перевірки з урахуванням особливостей діяльності підприємства.

Зони розраховуються з усіх напрямів аудиторської перевірки.

Загальний аудиторський ризик включає: властивий ризик, ризик контролю і ризик виявлення помилок.

Властивий ризик — це ризик, пов'язаний з функціонуванням підприємства та наявністю виявлених помилок при перевірці бухгалтерського обліку та фінансової звітності, що виникають під дією зовнішніх та внутрішніх факторів.

Властивий ризик оцінюється на підготовчому етапі, коли аудитор знайомиться з підприємством. Ризик контролю визначається системою бухгалтерського обліку та системою внутрішнього контролю.

Згідно з міжнародним стандартом 400 *ризик контролю* — це ризик того, що викривленню залишку на рахунку (або класу операцій), які могли б виникнути і які могли б бути суттєвими, окремо або разом із викривленнями залишків на інших рахунках, не можна буде своєчасно запобігати за допомогою систем бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю.

Ризик системи бухгалтерського обліку залежить від помилок, що допускаються у результаті документування господарських операцій, неправильного відображення їх у регістрах обліку при складанні фінансової звітності. Це дає змогу підтвердити, що система обліку неефективна і не надійна. Такі помилки у системі обліку виникають, коли часто змінюється законодавство чи нормативні документи. Така ситуація потребує доброзичливого ставлення, збільшує обсяг робіт, і в результаті можуть виникати помилки через нерозуміння нормативних та законодавчих актів.

Для оцінки розміру ризику системи бухгалтерського обліку аудитор повинен вивчити характер діяльності підприємства замовника; кваліфікацію робітників бухгалтерії; рівень знань працівників облікового персоналу та розподіл посадових обов'язків між ними.

Ризик системи бухгалтерського обліку також залежить від помилок, виявлених у попередній аудиторській перевірці.

Виявлення помилок означає, що на підприємстві знижується рівень довіри до системи обліку.

Під час аудиту необхідно більшу увагу зосередити на статті балансу з високим ризиком.

Ризик системи внутрішнього контролю з'ясовує, що існуюча система контролю на підприємстві не може виявити допущені помилки в системі обліку чи запобігти їм.

На підготовчому етапі аудитор вивчає:

- порядок обробки облікових даних на підприємстві;
- ведення внутрішнього контролю;
- методику здійснення внутрішнього контролю.

Складові внутрішнього контролю включають:

- організаційну систему внутрішнього контролю;
- систему документування та інформації;
- матеріальні засоби захисту;
- штат;
- систему спостереження.

Складовою аудиторського ризику є ризик виявлення (невиявлення) помилок.

Відповідно до міжнародного стандарту 400 *ризик виявлення помилок* – це ризик того, що аудиторські процедури, по суті, не виявлять викривлення залишку на рахунку (або класу операцій), які можуть бути суттєвими, окремо або разом з викривленнями залишків на інших рахунках.

У міжнародному стандарті 320 «Суттєвість в аудиті» відзначено, «що у процесі проведення аудиту аудитор повинен оцінювати суттєвість у взаємозв'язку з ризиком» [11, с.348].

Цей ризик аудитор встановлює для себе сам. Він тісно пов'язаний з ризиком системи обліку і внутрішнього контролю. Чим вище ризик обліку і контролю, тим менший ризик виявлення помилок. Це означає, що аудитор повинен запланувати і виконати значний обсяг незалежних процедур. Якщо ризик контролю і власний ризик не залежать від аудитора, і він не може на нього вплинути, то ризик виявлення помилок є результатом аудиторської перевірки якості роботи аудитора. За цей ризик аудитор несе повну відповідальність, тому він повинен зробити все необхідне, щоб звести ризик «виявлення» помилок до мінімуму.

Для цього необхідно вибрати правильний спосіб одержання аудиторських документів і провести більшу кількість аудиторських процедур. Найбільш достовірними вважаються докази, одержані аудитором власноруч.

Досвід роботи аудиторів України незначний, тому використовується зарубіжний досвід, розраховуючи, що при надійних системах обліку і внутрішнього контролю встановлюється високий поріг виявлення помилок. Це дозволяє зберегти обсяг аудиторських процедур, тестів і зосередити увагу на ділянках, пов'язаних з найбільшим ризиком.

Ризик «виявлення» помилок поділяється на:

- ризик аналітичного огляду;
- ризик неефективності тестового контролю.

Ризик розраховується на підготовчому етапі. Він не є постійною величиною і може змінюватись впродовж аудиторської перевірки. При цьому аудитор коригує його величини.

Єдиної методики визначення величини аудиторського ризику не існує. Кожною фірмою чи аудитором проводяться самостійно розрахунки ризику.

За даними зарубіжного досвіду допустимою величиною загального аудиторського ризику є величина, що визначається межею від 1 до 5%. Значення загального аудиторського ризику, наприклад, для Великобританії дорівнює 5%.

Вибираючи методику розрахунку аудиторського ризику, аудитор повинен визначити:

- термін перевірки;
- характер діяльності клієнта;
- попередні підсумки перевірки.

Звідси можливо визначити модель розрахунку аудиторського ризику:

$$AR = IR \times KR \times DR, \quad (2.1)$$

де:

AR – аудиторський ризик;

IR – властивий ризик;

KR – ризик контролю;

DR – ризик виявлення помилок.

Цю модель аудиторського ризику можна деталізувати.

Для визначення загальної величини аудиторського ризику можна застосовувати ризик аналітичних процедур (PR).

При цьому модель визначення загального аудиторського ризику буде мати такий вигляд:

$$AR = IR \times KR \times PR \times QR, \quad (2.2)$$

де:

PR – ризик застосування аналітичних процедур;

QR – ризик тестування підтвердження залишків на рахунках бухгалтерського обліку та господарських операцій.

Ризик тестування складається ще з двох елементів – ризику вибіркового дослідження (WR) та ризику, не пов'язаного з вибіркоvim дослідженням (NR).

Остаточний вигляд модель матиме такий:

$$AR = IR \times KR \times PR \times WR \times NR \quad (2.3)$$

У практичній діяльності модель аудиторського ризику застосовується по-різному.

Аудитори зацікавлені у найнижчих значеннях аудиторського ризику ($AR \rightarrow 0$).

Якщо властивий ризик ($IR \rightarrow 1$) та ризик контролю ($KR \rightarrow 1$), тим нижче повинен бути ризик виявлення помилок ($DR \rightarrow 0$).

При кількісній оцінці компонентів ризику необхідно визначити такі критерії:

- властивий ризик та ризик контролю не можуть дорівнювати 0 (тобто $IR \neq 0$ і $KR \neq 0$), тому аудитори не можуть покладатися на ефективність системи внутрішнього контролю та бухгалтерського обліку;

- ризик невиявлених помилок ніколи не може дорівнювати 0 ($DR \neq 0$);

- в умовах високого властивого ризику та ризику контролю ($IR \rightarrow 0$, $CR \rightarrow 0$) аудитор має значні шанси дійти правильного висновку ($DR \rightarrow 0$, $AR \rightarrow 0$).

Якщо аудиторська перевірка проведена аудитором не на достатньому рівні, то значення аудиторського ризику складатиме більше 50%.

Наприклад: властивий ризик = 0,8
ризик контролю = 0,9
ризик виявлення = 0,8
аудиторський ризик = 0,576 ($0,8 \times 0,8 \times 0,9$), тобто >50%.

Ризик виявлення помилок розраховується на підставі такої формули:

$$DR = \frac{AR}{IR \times KR} \quad (2.4)$$

Крім кількісної оцінки ризику, застосовується інший підхід. Компоненти ризику визначаються як «низький», «середній», «високий».

Залежність між компонентами аудиторського ризику наведена у табл. 2.7.

Таблиця 2.7. Залежність між компонентами аудиторського ризику

| Властивий ризик (IR) | Ризик контролю (KR) | Ризик невиявлення помилок (DR) | Аудиторський ризик (AR) |
|----------------------|---------------------|--------------------------------|-------------------------|
| Низький | Низький | Високий | Високий |
| Низький | Середній | Середній | Високий |
| Середній | Середній | Середній | Середній |
| Низький | Низький | Середній | Низький |
| Високий | Високий | Низький | Низький |

Дані табл. 2.7 показують: якщо вплив зовнішніх факторів на можливість помилок у звітності незначний (IR оцінений як низький), система внутрішнього контролю достатня і функціонує ефективно (KR оцінений як низький), то ризик невиявлення помилок буде високим (DR високий), аудиторський ризик при цьому теж буде високий.

У результаті перевірки фінансової звітності аудитор оцінює виявлені ним помилки. Вони бувають *суттєвими*¹ (матеріальними) і *несуттєвими* (нематеріальними).

Згідно з міжнародним стандартом 320 «Суттєвість в аудиті» визначено, що аудитор повинен оцінювати суттєвість, визначаючи характер, розрахунок часу та обсягу аудиторських процедур і оцінюючи наслідки викривлень (дод.12).

Аудитор, оцінюючи рівень відповідності зовнішньої звітності реальній дійсності, використовує поняття «матеріальність».

На думку американських вчених, помилки у фінансовому обліку та внутрішньому аудиті або пропуски у звітності вважаються матеріальними (важливими), якщо у результаті цього користувачі цієї звітності будуть дезорієнтовані під час прийняття власних рішень або зазнають збитків.

Розрізняють **три основних рівня** матеріальності помилок і пропусків.

До першого рівня відносять помилки і пропуски, суми яких незначні та не впливають на остаточне рішення користувача цієї інформації. Такі помилки та пропуски у звітності вважаються нематеріальними (непринциповими, несуттєвими).

¹ Суттєвою або матеріальною, на Заході вважають помилку, яка окремо або у сукупності з іншими викривляє фінансову звітність на суму 4-5% від загального підсумку звітності, або сама по собі незначна чи змінює фінансовий результат на протилежний: збиток – на прибуток та навпаки.

Помилки та пропуски, що впливають на прийняття рішень користувачем бухгалтерською звітністю, відносять **до другого рівня** матеріальності. Незважаючи на це, внутрішня звітність загалом об'єктивно відображає реальну дійсність. Наприклад, аудитор при перевірці виписки банку на кінець звітного періоду встановив невідповідність суми грошових коштів на поточному рахунку їх сумі, показаній у балансі. Виявлена помилка є матеріальною.

До третього рівня матеріальності відносять такі помилки та пропуски в обліку і внутрішній звітності, через які неможливо визнати достовірність та об'єктивність усієї звітної інформації загалом. Використовуючи таку інформацію, можна прийняти неправильні рішення.

Встановивши третій рівень матеріальності помилок, аудитор у висновку відображає негативну думку стану бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

Рівень матеріальності помилок та пропусків застосовується у міжнародній практиці аудиту.

Розрізняють такі етапи практичного використання рівня матеріальності:

1) попередній розрахунок максимально допустимої суми помилок та пропусків в обліку для об'єктів, що тестуються;

2) розподіл загальної максимально допустимої величини помилок між елементами всередині об'єкта, що тестується;

3) визначення через тестування облікових і звітних даних фактичної величини допущених помилок за окремими елементами;

4) узагальнення фактичної величини помилок і пропусків на об'єкті, що тестується;

5) порівняння попередньо розрахованої допустимої величини та пропусків (етап 1) з фактично встановленою (етап 4) та підсумковим заключенням.

На першому етапі на основі професійного досвіду та попереднього аналізу фінансової звітності аудитор визначає допустимі межі помилок і пропусків, наявність яких не дезорієнтує користувачів інформацією.

Помилки, що знаходяться нижче мінімальної межі, вважаються нематеріальними, а ті, що вище максимальної межі, вважаються матеріальними та розцінюються залежно від першого чи другого рівня матеріальності. Якщо помилка знаходиться у середині вказаних меж, то аудитору потрібне додаткове залучення інформації та більш детальний її аналіз із метою віднесення виявленої помилки до матеріальної чи нематеріальної. Чим нижче межі допустимої величини помилок, тим більша інформаційна база необхідна аудитору для тестування.

При визначенні таких меж аудитор здійснює індивідуальний підхід до кожного клієнта, визначає критерії для розрахунку меж допустимої помилки.

Слід відмітити, що неможливо встановити для всіх підприємств загальну величину максимально допустимої помилки незалежно від розмірів активів та пасивів балансу підприємства.

Аудиторські фірми самостійно розробляють основні положення щодо застосування критерію матеріальності на практиці, а також щодо визначення меж максимально допустимих помилок і пропусків.

Використовуючи інформацію фінансової звітності та результати попередніх аудиторських перевірок, аудитор розраховує вартісну величину межі фактично допустимої помилки стосовно кожного клієнта.

На другому етапі аудитор розподіляє загальну величину меж максимально допустимої помилки між елементами всередині вибраного критерію.

У цьому випадку аудитор визначає верхню та нижню межу оборотних активів, розподіляє їх між статтями всередині даного розділу. Спочатку аудитор може визначити верхні та нижні межі допустимої помилки для таких статей розділу балансу «Оборотні активи», як запаси; дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги; дебіторська заборгованість за розрахунками; грошові кошти та їх еквіваленти.

На третьому етапі аудитор визначає кілька основних циклів і тестує господарські операції та статті балансу у кожному із них. Наприклад, аудитор вибирає для тестування статтю балансу «Запаси». Спочатку він визначає, чи всі виробничі запаси були оприбутковані на склад та відображені в аналітичному та синтетичному обліку. Аудитор здійснює вибірку прибуткових документів по виробничим запасам та з'ясовує ступінь повноти відображення інформації в ній. На основі репрезентивних вибірок визначається значення фактичних помилок, які сумуються та переносяться за допомогою статистичних методів на всю сукупність, що вивчається.

Припустимо, що у результаті перевірки по рахунку «Виробничі запаси» аудитор виявив перевищення облікових даних на 23500 грн над їх реальною величиною. При цьому було досліджено первинних документів і реєстрів бухгалтерського обліку по операціях з виробничими запасами на суму 230000 грн, а загальне значення сукупності, що тестувалася, склало 1170000 грн. У результаті розрахунків фактична помилка по рахунку «Виробничі запаси» складе 119543 грн ($23500 : 230000 \times 1170000$).

Це один із найбільш простих способів перенесення виявленої фактичної помилки на всю сукупність, що вивчається. Отримані дані відображені у табл. 2.8.

На четвертому етапі аудитор узагальнює суму помилок за всіма статтями, що підлягали тестуванню (див. табл. 2.8).

На п'ятому етапі загальна сума фактичної помилки (139643 грн) порівнюється з попередньою, визначеною за мінімальною (108950 грн) та максимальною межею (217900 грн).

Таблиця 2.8. Узагальнення фактичних результатів, отриманих після тестування (грн.)

| Назва критеріїв окремих статей розділу балансу «Оборотні активи» | Сума статей балансу, грн | Мінімальна межа | | Максимальна межа | | Фактична помилка, розрахована у результаті тестування |
|--|--------------------------|-----------------|--------|------------------|--------|---|
| | | % | сума | % | сума | |
| 1. Запаси | 1755000 | 5 | 87750 | 10 | 175500 | 119543 |
| 2. Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги | 30000 | 5 | 1500 | 10 | 3000 | 1200 |
| 3. Дебіторська заборгованість за розрахунками | 390000 | 5 | 19500 | 10 | 39000 | 18300 |
| 4. Грошові кошти та їх еквіваленти | 4000 | 5 | 200 | 10 | 400 | 600 |
| Разом за розділом II «Оборотні активи» | 2179000 | 5 | 108950 | 10 | 217900 | 139643 |

У зв'язку з тим, що фактична помилка, розрахована у результаті тестування, більша за мінімальну межу та менша за максимальну межу, аудиторі необхідно розширити інформаційну базу тестування з метою збирання допоміжних фактів про ступінь достовірності даних за розділом балансу «Оборотні активи».

Якщо загальна сума фактичної помилки перевищує максимальну межу попередньої, то достовірність та об'єктивність зовнішньої звітності клієнта ставиться аудитором під сумнів (грошові кошти та їх еквіваленти).

У випадку, коли сума фактичної помилки за рахунком (дебіторська заборгованість за розрахунками) менша за мінімальну межу максимально допустимої помилки, тоді виявлені помилки та пропуски нематеріальні і баланс за даним рахунком відображає реальну дійсність.

Професійні стандарти у більшості країн не вимагають здійснення кількісної оцінки суттєвості. Оцінку допустимої помилки матеріальності розглядають: по абсолютній або відносній величині.

Серед кількісних підходів до оцінки суттєвості найбільш поширено використовуються відносні показники.

Це означає, що помилки до 5% аудитор не бере до уваги; більше 10% вважаються суттєвими і аудитор вимагає внесення виправлень до фінансової звітності.

Якщо помилки знаходяться в інтервалі від 5 - 10%, то рішення щодо їх суттєвості приймає аудитор.

Для фондомістких підприємств використовують загальний підсумок активів, а для інших підприємств – дохід від реалізації або підсумок оборотних активів, тобто тільки один базисний показник. Наприклад: щодо відношення показників звіту ф. 2 «Фінансові результати» можуть використовувати такі показники:

- 1) дохід від реалізації;
- 2) прибуток до оподаткування (ПДВ);
- 3) прибуток після оподаткування.

Щодо показників бухгалтерського балансу:

- 1) загальна сума активів;
- 2) підсумок оборотних активів;
- 3) чистий оборотний капітал;
- 4) акціонерний капітал.

При розрахунку суттєвості береться до уваги коливання базисного показника.

В аудиторській практиці України перша спроба застосування концепції суттєвості була здійснена в 1995 р. АПУ запропонувала таке визначення суттєвості: *суттєвість* – це суперечність у показниках первинних документів, аналітичному обліку і звітності, що перевищують еквівалент 10\$ США у національній валюті України на день складання певних документів, а також розходження, які впливають на зміну показників первинних документів, аналітичного обліку, статей річного балансу та річної звітності і тягнуть за собою їх зменшення чи збільшення.

Цей підхід суперечить міжнародній практиці, яка розглядає суттєві помилки, визначені аудитором, від виправлення яких відмовився замовник.

Проблеми визначення і використання суттєвості в аудиторській практиці України пов'язані з відмінностями в організації обліку та аудиту. Основним споживачем звітності і результатів аудиту є податкова інспекція. Облік повністю підпорядкований системі оподаткування, тому слід вважати суттєвими всі розходження, що впливають на величину прибутку до оподаткування, а також інших показників, на підставі яких розраховуються чинні податки та обов'язкові платежі.

2.6. Питання для обговорення і самоперевірки

1. Назвіть суб'єкти регулювання аудиторської діяльності.
2. Які обов'язки виконують професійні організації?
3. Порівняйте основні функції САУ та АПУ.
4. Назвіть вимоги до стандартів.
5. Як класифікуються стандарти аудиту?
6. Дайте визначення планування аудиторської діяльності.
7. Які складові плану та програми аудиторської перевірки?
8. Що ви розумієте під «суттєвістю»?
9. Назвіть етапи планування аудиторської перевірки.
10. Розкрийте методика визначення аудиторського ризику.
11. Визначте внутрішньогосподарський ризик та ризик контролю.
12. Назвіть об'єкти внутрішнього контролю.
13. На якому етапі аудиторської перевірки проводиться оцінка ефективності системи внутрішнього контролю?
14. Що потрібно встановити аудитору при перевірці системи внутрішнього контролю?
15. За яких умов система внутрішнього контролю вважається ефективною?
16. Назвіть основні етапи проведення аудиту.
17. Які ви знаєте складові етапи плану та програми аудиторської перевірки?
18. Визначте зміст робіт підготовчого та заключного етапу аудиту.
19. Перелічіть умови, що забезпечують якісне складання плану.
20. Яка послідовність здійснення процедур укладення угоди з аудиту в міжнародній та аудиторській практиці України?
21. Які способи включає процес аудиторської перевірки?
22. Яким вимогам повинна відповідати фінансова звітність?
23. Яким нормативом АПУ визначається складання аудиторського висновку?

24. Розкрийте права замовника під час виконання робіт згідно з договором з аудиторською фірмою чи аудитором.

25. Назвіть види «аудиторського ризику» та визначте його суть.

26. Які застосовуються концепції сучасного методологічного підходу до здійснення аудиту фінансової звітності?

2.7. Практичний блок

2.7.1. Складіть програму аудиторських перевірок за розділами аудиту та розподіліть роботу між виконавцями:

- аудит обліку виробничих запасів;
- аудит готової продукції, її реалізації та доходів підприємства;
- аудит розрахунків з кредиторами.

2.7.2. Складіть програму аудиту з обліку основних засобів у вигляді таблиці у ТзОВ «Ясень», в якому працює 78 штатних працівників, 3 сумісники. Річний фонд оплати праці 243 тис. грн. За планом аудит з обліку основних засобів проводить один аудитор і 2 асистенти. Термін проведення аудиту 10 календарних днів.

Зразок

Програма аудиту з обліку основних засобів у ТзОВ «Ясень»

Підприємство, що перевіряється _____
Термін проведення аудиту _____
Кількість людино-годин _____
Прізвище, ім'я, по батькові _____
керівника аудиторської групи _____
Запланований аудиторський ризик _____
Запланована суттєвість _____

| № з/п | Аудиторські процедури за їх розділами | Період проведення процедур | Виконавці | Обсяг перевірки | Назва робочих документів аудитора | Примітки |
|-------|---------------------------------------|----------------------------|-----------|-----------------|-----------------------------------|----------|
| | | | | | | |
| | | | | | | |

2.7.3. Оформіть у вигляді зразка розрахунок фактичної помилки з результатів тестування.

| Назва статей розділів пасиву балансу “Власний капітал” | Сума статей балансу, грн. | Мінімальна межа | | Максимальна межа | | Фактична помилка, розрахована в результаті тестування |
|--|---------------------------|-----------------|------|------------------|------|---|
| | | % | сума | % | сума | |
| 1. Статутний капітал | 875390 | ? | ? | ? | ? | ? |
| 2. Резервний капітал | 253750 | ? | ? | ? | ? | ? |
| 3. Неоплачений капітал | 125187 | ? | ? | ? | ? | ? |
| 4. Додатковий капітал | 87890 | ? | ? | ? | ? | ? |
| 5. Нерозподілені прибутки (збитки) | 123193 | ? | ? | ? | ? | ? |

2.8. Контрольний блок

2.8.1. Тести

1. В Україні процес аудиту регулюється:

- державою;
- громадськими професійними аудиторськими організаціями;
- Аудиторською палатою України;
- Комісією при Президентові України.

2. За чий рахунок сплачуються послуги аудиторів, які проводять обов'язкові аудиторські перевірки, на вимогу державних органів:

- господарського суб'єкта;
- державного бюджету;
- за рахунок аудиторської фірми;
- за рахунок органів дізнання.

3. Строк проведення аудиторської перевірки не повинен перевищувати:

- одного місяця;
- двох місяців;
- 1,5 місяця;
- 10 днів.

4. Оплату праці аудитора здійснюють за кошти:
- а) державного бюджету;
 - б) за кошти суб'єкта, що перевіряється, за ставками, які склалися на базі попиту та пропозицій;
 - в) за кошти фонду Аудиторської палати України;
 - г) за коштів, які надаються Міністерством фінансів України.
5. Рада аудиторів складається з:
- а) 18 чоловік;
 - б) 19 чоловік;
 - в) 20 чоловік.
6. Хто здійснює керівництво Аудиторської палати України:
- а) Міністерство юстиції;
 - б) Президент України;
 - в) Міністерство економіки;
 - г) є незалежним самостійним органом.
7. За рахунок яких коштів здійснюються повторні перевірки:
- а) за рахунок власних коштів;
 - б) за рахунок коштів держбюджету;
 - в) за рахунок позикових коштів;
 - г) за рахунок коштів аудиторської фірми.
8. Що є об'єктом експертизи:
- а) звітність;
 - б) первинні документи;
 - в) нормативні документи;
 - г) статистичні документи.
9. Де відбуваються експертизи
- а) у приміщенні слідчих органів;
 - б) у приміщенні експертної установи;
 - в) в іншому спеціалізованому приміщенні;
10. Аудиторські фірми реєструються:
- а) як індивідуальні підприємці;
 - б) як юридичні особи, які здійснюють господарську діяльність;
 - в) як підприємства, які організовані з метою здійснення аудиторської діяльності;
11. Аудиторською діяльністю в Україні мають право займатися:
- а) тільки фізичні особи;
 - б) фізичні та юридичні особи, які належать лише до державної форми власності;
 - в) фізичні та юридичні особи незалежно від форм власності;

г) тільки юридичні особи.

12. Індивідуальні аудитори та учасники товариства несуть:

а) повну відповідальність;

б) відповідальність, обмежену розмірами їх вкладів;

в) обмежену відповідальність плюс додаткову в п'ятикратному розмірі

Статутного фонду.

13. Аудиторські фірми та аудитори можуть займатися:

а) тільки аудиторською та пов'язаною з нею діяльністю;

б) крім аудиторської, можуть займатися й підприємницькою діяльністю;

в) комерційною та комісійною торгівлею.

14. Аудиторські фірми починають свою діяльність:

а) з моменту держреєстрації господарського товариства;

б) з моменту відкриття розрахункового рахунку в банку;

в) з моменту включення в реєстр аудиторів та аудиторських фірм.

15. Суб'єктами аудиту є:

а) підприємства та їх об'єднання;

б) організації та установи;

в) банки та кредитні установи;

г) страхові організації, товарні та фондові біржі;

д) інвестиційні, пенсійні, суспільні та інші фонди;

є) громадяни, які здійснюють самостійну підприємницьку діяльність;

ж) аудиторські фірми та аудитори, які працюють самостійно.

2.8.2. Графічний диктант

На основі наведеної таблиці визначити відповіді, проставляючи їх графічно у рядок:

«Так» – «+»

«Ні» – «-».

Чи правильно, що:

1. Стандарти аудиту – це загальні керівні матеріали для допомоги аудиторам у виконанні їх обов'язків з аудиту фінансової звітності.

2. За розробку плану аудиту відповідає керівник підприємства.

3. Тестування статей балансу базується на даних Головної книги.

4. Мета нормативів – визначення поняття ризику і тестування системи внутрішнього контролю оцінки ризиків з метою розробки процедур аудиту.

5. Властивий ризик – це ризик, пов'язаний з функціонуванням підприємства та наявністю виявлених помилок при перевірці бухгалтерсь-

кого обліку та фінансової звітності, що виникають під впливом зовнішніх та внутрішніх факторів.

6. Виявлення помилок означає, що на підприємстві знижується рівень довіри до системи обліку.

7. Ризик виявлення помилок поділяється на:

- а) ризик синтетичного обліку;
- б) ризик аналітичного обліку;
- в) ризик неефективності тестового контролю.

8. Професійні стандарти у більшості країн вимагають здійснення кількісної оцінки суттєвості.

9. В аудиторській практиці України перша спроба застосування концепції суттєвості здійснена в 1998 році.

10. Методичні рекомендації щодо планування діяльності аудиторської фірми були закладені згідно з міжнародним стандартом 300 «Планування аудиту».

Результати відповідей наведені в таблиці.

Таблиця 2.8. Визначення правильних відповідей на поставлені запитання

| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | 10 |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|----|
| | | | | | | | | | |

РОЗДІЛ 3

ЕТИКА АУДИТОРА ТА ВИМОГИ ДО ЙОГО КВАЛІФІКАЦІЇ

3.1. Нормативні вимоги до діяльності аудитора

Нормативні вимоги до діяльності аудитора обумовлені основними принципами аудиту.

З метою забезпечення високого фахового рівня послуг і супутніх робіт аудитор зобов'язаний дотримуватися основних принципів аудиту.

Принцип (від лат. *principium* – початок, основа) аудиту – це основні засади, за допомогою яких здійснюється аудиторська діяльність.

Міжнародні принципи аудиту, що регулюють аудиторську діяльність, регламентовані міжнародним стандартам аудиту 200 «Мета та загальні принципи аудиторської перевірки фінансових звітів». За оцінкою Р. Адамса [12] основні принципи аудиту містять як основні принципи, так і елементи сучасного аудиту, до яких належать: планування, документування, система обліку, внутрішній контроль та звітність про підсумки аудиту.

Міжнародними стандартами аудиту визначений перелік основних принципів, а саме:

- об'єктивність, незалежність та чесність;
- конфіденційність;
- професійна компетентність;
- розв'язання етичних конфліктів;
- податкова практика;
- документування процесу аудиту;
- звітність за підсумками аудиту;
- оприлюднення інформації.

Принципи аудиту поділяють на дві групи: принципи професійної етики та методологічні. До принципів професійної етики відносять: об'єк-

тивність, незалежність, доброзичливість, конфіденційність та компетентність. До методологічних принципів належать: планування аудиту; обґрунтування оцінки доказів і системи внутрішнього контролю; доцільність вибору методики; визначення критеріїв матеріальності і методики оцінки ризику; аналіз формування висновків аудиту та відповідальність за їх складання; обґрунтування результатів роботи аудиторів або спеціалістів іншої галузі, повне інформування клієнтів та контроль за якістю роботи аудитора.

Взаємозв'язок усіх перерахованих принципів професійної етики аудитора повинен ґрунтуватися на об'єктивності. При проведенні аудитором (аудиторською фірмою) аудиту необхідно дотримуватися неупередженого ставлення до об'єкта дослідження. Висновки аудиту мають відповідати результатам дослідження, що підтверджуються аудиторськими доказами, реальністю та об'єктивністю дій аудитора.

Важливим фактором забезпечення умов об'єктивності є незалежність аудитора.

Вона обумовлена його професійною діяльністю і ґрунтується на відсутності матеріальної зацікавленості у результатах діяльності суб'єкта, що підлягає перевірці згідно з договором між аудиторською фірмою або аудитором та клієнтом.

Але повна незалежність аудитора чи аудиторської фірми може бути у випадку відсутності впливу контролю з будь-якого боку: держави чи інших органів влади.

Історія розвитку аудиту дає можливість виділити такі аспекти незалежності аудиторської професії: правові, етичні та економічні.

Найважливішою умовою правової незалежності є саморегулювання професії. Воно полягає у тому, що держава встановлює лише вимогу здійснення аудиту, а профспілкові організації самостійно визначають у стандартах, нормах та інструкціях правила поведінки, методологію, методику, техніку і вимоги до їх компетенції.

Згідно з Законом України «Про аудиторську діяльність» незалежність аудитора гарантується договором, що складає аудитор (аудиторська фірма) і клієнт. Самостійний вибір клієнта аудитором виключає вказівки державних органів.

У міжнародній практиці аспекти незалежності повинні бути обов'язково обговорені під час укладання договору. Невиконання вказаних вимог аудиторською фірмою може призвести до таких дій, що результати проведеного аудиту будуть визнані недійсними.

Слід відмітити, що ст. 2 Закону України «Про аудиторську діяльність» передбачено право аудиторів (аудиторських фірм) залучати на договірних засадах спеціалістів різних професій, але відповідальність у цьому законодавством не визначена.

Міжнародними нормами передбачено, що аудитор не завжди несе відповідальність за інших осіб, котрі проводять аудит, якщо це не передбачено договором на проведення аудиторської перевірки.

Аудиторська перевірка обов'язково виконується з відповідною професійною майстерністю. Її повинні виконувати особи, що мають фахову підготовку, досвід і компетентність у даній галузі. Вимоги до професійної компетентності аудитора передбачені ст.ст. 12 і 13 Закону України «Про аудиторську діяльність» і відповідних положеннях Аудиторської палати про сертифікацію аудиторів та ліцензування аудиторської діяльності.

Ці вимоги відрізняються від міжнародної практики тим, що передбачають підтвердження професійної компетенції шляхом повторної сертифікації аудиторів через кожні 5 років. У зарубіжній практиці це забезпечується обов'язковим навчанням (стажуванням) протягом трьох років за програмою не менше 120 годин. Тривалість стажування встановлюється залежно від бази освіти та вимог кваліфікаційного іспиту.

Важливим принципом професійної етики є доброзичливість. Згідно з Законом України «Про аудиторську діяльність» аудитор повинен виконувати свої обов'язки, нести за це відповідальність (ст. 26). Такі вимоги потребують конкретизації у нормативах аудиту (ст. 23).

При проведенні аудиту аудитору потрібно проявляти до клієнта доброзичливе ставлення, дотримуватись при спілкуванні з ним витриманого тону, позитивно ставитись до критичних зауважень з приводу виконаної роботи, поважати думку інших фахівців, що проводили аудиторську перевірку і урахувати її як у процесі дослідження, так і під час написання висновку.

Принцип конфіденційності отриманої інформації при проведенні аудиту забороняє аудитору розголошувати факти виявлених порушень. За Законом України «Про аудиторську діяльність» (ст. 23) конфіденційність інформації, отриманої аудитором, є його прямим обов'язком. Сутність поняття конфіденційності визначена Законом України «Про підприємництво в Україні» від 27.03.91 р., де у ст. 30 до комерційної таємниці підприємства відносяться відомості щодо виробництва, технологічної інформації, управління, фінансові відомості, що не є державними таємницями, розголошення яких може завдати шкоди інтересам підприємства.

Відомості, їх склад та обсяг, що не становлять комерційну таємницю, передбачені постановою Кабінету Міністрів України від 09.08.93р. №611 [8].

До цих відомостей відносять: установчі документи; ліцензії на здійснення окремих видів підприємницької діяльності; державну звітність, інформацію про кількість працівників та їх заробітну плату, дані для визначення обов'язкових податків тощо. Відповідальність за розголошення комерційної таємниці передбачена ст. 67 Кримінального кодексу.

У світовій практиці забезпечення високої якості аудиторських перевірок потребує ширшого переліку випадків розголошення конфіденційності інформації.

Міжнародна практика передбачає розкриття конфіденційної інформації з дозволу клієнта, на вимогу законодавства чи професійних організацій. У випадку родинних або ділових стосунків аудитора з клієнтом забороняється проведення аудиторської перевірки. Ця вимога передбачена Законом України «Про аудиторську діяльність» (ст. 34), але вона поширюється лише на прямі родинні стосунки з керівництвом підприємства, в якому проводиться аудит. Такі вимоги не коригуються і національними нормативами України з аудиту.

Етичні вимоги обмежують тривалість співпраці з одним клієнтом. Вони дотримуються у багатьох країнах світу. У Швейцарії, наприклад, найбільший термін співпраці з одним і тим само аудитором визначено 3 роками; у Португалії термін призначення аудитора від 3 до 9 років; у США новий партнер призначається після 7 років безперервної співпраці, а попередній може повернутися до своїх обов'язків лише через 2 роки.

Згідно з міжнародними стандартами аудиту (МСА) економічний аспект професійної незалежності включає:

- обмеження видів діяльності та послуг, що надаються одному клієнту одночасно;
- обмеження суми винагороди від одного клієнта;
- обмеження організаційних форм діяльності;
- відсутність фінансового інтересу у справах клієнта;
- заборона отримання товарів і послуг від клієнта.

Закон України «Про аудиторську діяльність» (ст.ст. 6, 23, 24) передбачає лише окремі економічні аспекти незалежності:

- обмеження діяльності з надання аудиторських послуг іншими видами робіт у формі консультацій, перевірок або експертиз;
- обмеження загального розміру частки засновників аудиторської фірми, які не є аудиторами: 30% у статутному фонді;

- заборона проведення перевірок, що мають майнові інтереси, є членами правління, засновниками підприємства, його працівниками.

Наведені в Законі України «Про аудиторську діяльність» економічні аспекти незалежності аудитора обмежені і не враховують вимог міжнародних нормативів. Вказані аспекти не регулюються і національними нормативами з аудиту.

Законодавство України потребує коригування з урахуванням світового досвіду правового регулювання відповідальності аудитора, особливо за суттєві спотворення звітності внаслідок обману чи помилок.

Планування є одним з обов'язкових методологічних принципів.

При плануванні аудиту звертається увага аудитора на найважливіші його напрями, на виявлення проблем, що підлягають детальній перевірці.

Планування аудиторської перевірки забезпечує ефективне її проведення. Даний принцип ґрунтується на попередньому вивченні особливостей діяльності клієнта та передбачає:

- одержання знань про облікову політику клієнта і процедур внутрішнього контролю;
- визначення вірогідності рівня довіри до системи внутрішнього контролю;
- виконання змісту, терміну проведення і розміру процедур перевірки;
- організацію процесу планування з метою визначення можливості внесення окремих змін у плани аудиторських перевірок.

Ефективність проведення аудиту залежить також від доцільності вибору методики і техніки аудиту, визначення критеріїв суттєвості, достовірності і оцінки аудиторського ризику.

Аудиторська перевірка повинна виконуватися аудиторами з високими професійними даними фахівців, що мають досвід роботи і компетентність. Покладаючись на знання законодавчих і нормативних актів, міжнародних й національних стандартів і власний досвід, аудитор вибирає методику, техніку аудиторської перевірки, визначає плановий і фактичний ступінь суттєвості і ризику.

Проведення суцільної перевірки ґрунтується на вивченні системи внутрішнього контролю, бухгалтерського обліку та довіри аудитора до неї. Ступінь довіри значно обмежує кількість аудиторських процедур, зменшує витрати на їх проведення.

При написанні аудиторського висновку аудитор має звертати увагу на місце найбільшого ризику, проводити вибіркові перевірки та збирати докази з метою підтвердження їх об'єктивності.

Одним з методологічних принципів є обґрунтування оцінки значущості аудиторських доказів.

Виконуючи незалежні вибіркові та суцільні процедури аудиту, аудитор повинен зібрати достатню кількість доказів, що дозволить дійти йому висновку про достовірність фінансової звітності підприємства клієнта.

Незалежні процедури, які здійснює аудитор, дають змогу отримати повноту, точність, достовірність і правдивість інформації, котра перевіряється на базовому підприємстві.

Аудиторські перевірки здійснюються у вигляді тестів окремих операцій і залишків по рахунках бухгалтерського обліку та аналізу важливих показників, що визначають ефективність роботи фінансово-господарської діяльності клієнта.

Законодавством України з питань аудиту передбачено забезпечення достовірної інформації про стан роботи підприємства чи галузі загалом. Показники фінансової звітності не повинні мати у собі істотних перекручень та правдиво відображати дійсність даних облікової системи.

У процесі аудиторської перевірки повинна забезпечуватися гарантія всього процесу аудиту.

Не менш важливе значення має принцип обґрунтування оцінки системи обліку і внутрішнього контролю.

За достовірність інформації обліку та систему внутрішнього контролю несе відповідальність керівництво підприємства клієнта.

Враховуючи наслідки перевірки, аудитор повинен бути впевнений у тому, що в обліку правдиво відображені всі без винятку суттєві операції та використані при складанні фінансової звітності.

При проведенні аудиторської перевірки необхідно аудитору зрозуміти систему внутрішнього контролю, яка дає змогу вивчити зміст, термін та обсяг проведення аудиторських процедур та аудиту загалом.

Покладаючись на систему внутрішнього контролю на підприємстві, аудитор може внести необхідні уточнення в програму аудиту та зменшити обсяг аудиторських процедур.

Особливе значення для написання звіту мають аудиторські висновки.

Основою для його написання є результати аналітичних досліджень та оцінка висновків, отриманих під час проведення аудиту.

В аудиторському звіті має бути якісно і правдиво наданий висновок про фінансову звітність.

У випадку відмови аудитора від видачі аудиторського висновку, йому необхідно вказати всі причини, які змусили його піти на такий крок.

Слід пам'ятати, що аудитор має деякі обмеження у висловленні аудиторської думки. Він не може надати висновок про якість проведеної аудиторської перевірки чи написання висновку іншими аудиторами та висловити думку в аудиторському висновку щодо фактів, сутність яких визначається кримінальним чи адміністративним кодексами.

Необхідно зазначити, що як етичні, так і методологічні принципи аудиту продиктовані вимогами до аудиту.

3.2. Сертифікація та ліцензування діяльності аудиторів

Аудитори – це висококваліфіковані фахівці у галузі обліку, контролю, аналізу, фінансів, які мають сертифікат і ліцензію на право ведення аудиторської діяльності.

Аудиторською палатою України визначені такі складові професійної діяльності аудиторів: відповідна освіта, навички практичної діяльності проведення аудиту, складання іспиту з метою отримання сертифікату і високий рівень кваліфікації.

Процес здобуття професійної освіти повинен здійснюватися у співробітництві з вищими навчальними закладами та профспілковими організаціями, яким належить провідна роль.

У Законі України «Про аудиторську діяльність» передбачені загальні положення щодо сертифікації та ліцензування аудиторів. Більшу деталізацію вони знайшли у положеннях АПУ (дод. 1).

Порядок сертифікації визначений ст. 12 «Сертифікація аудиторів» Закону України «Про аудиторську діяльність».

Термін сертифікація означає визначення кваліфікаційної придатності аудиторів. Сертифікат – це офіційний документ, що засвідчує право громадянина України на здійснення аудиту підприємств і громадських товариств.

Сертифікація громадян України здійснюється АПУ щодо серій А, Б і АБ, регіональними відділеннями щодо серій А в індивідуальному порядку на підставі поданого клопотання. Сертифікат серії А засвідчує право здійснювати аудит підприємств та господарських товариств, серій Б – банків, серій АБ – підприємств, господарських товариств і банків.

Клопотання про отримання сертифіката аудитора подаються до АПУ особисто разом із паспортом, копією диплома про вищу освіту, витягом з трудової книжки для підтвердження досвіду роботи, термін якого повинен бути не менше 3-х років на посадах аудитора, ревізора, бухгалтера, юриста, фінансиста, документом про сплату коштів за сертифікацію.

Розгляд здійснюється протягом 10 днів, після чого співшукач отримує письмовий висновок про складання іспиту чи його відхилення.

Іспити складаються згідно з протоколом АПУ №30 від 27.04.95 р. (дод. 13).

Рішення екзаменаційної комісії приймається у формі «Іспит складено» або «Іспит не складено».

Особи, які не склали іспит, мають право його скласти повторно через один рік після прийняття рішення АПУ.

Видача сертифікатів здійснюється Секретаріатом АПУ не пізніше 5 днів після складання іспиту.

Особи, які успішно склали кваліфікаційні іспити, одержують атестат аудитора наступного зразку (рис. 3.1).

Після успішного складання іспиту в Аудиторській палаті України та одержання сертифіката аудитора України виголошується аудитором клятва такого зразка:

«Я, (ім'я, прізвище), виголошую клятву аудитора й урочисто обіцяю виконувати свої професійні обов'язки з честю і гідністю, дотримуватися законів України, Національних нормативів аудиту, Кодексу професійної етики аудиторів України і вимагати дотримувannya їх іншими».

Клятва адресується керівникові атестаційної комісії Аудиторської палати України.

Після її виголошення аудитор підписує текст клятви.

Якщо дія сертифіката закінчується, не раніше трьох і не пізніше одного місяця аудитори повинні надати до секретаріату АПУ такі документи:

- клопотання устанавленого зразка;
- витяг із трудової книжки, який завіряється нотаріусом;
- сертифікат, строк дії якого закінчився;
- інформацію про аудиторську діяльність і підвищення кваліфікації за період роботи аудитора;

| | |
|--|--|
| <p>АУДИТОРСЬКА ПАЛАТА УКРАЇНИ</p> <p>Сертифікат аудитора Серія А №0001292</p> <p>Громадянину (ці) Петровій Олені Іванівні На підставі Закону України „Про аудиторську діяльність” за рішенням Аудиторської палати України №18 від 29.05.2000р.</p> <p>Присвоєна кваліфікація аудитора з правом здійснення аудиту підприємств та господарських товариств, за винятком банків</p> <p>Сертифікат чинний до 29.05.2003р.</p> <p>Регістраційний №1215</p> | <p>1. Рішенням АПУ від 30.05.2003р. №192 термін дії сертифіката продовжено до 30 травня 2006р.</p> <p>Голова Комісії Завідуючий секретаріатом</p> <p>М.П. Регістраційний №</p> <p>2. Рішенням АПУ від „__” _____ 20__р. термін дії сертифіката продовжено до „__” _____ 20__р.</p> <p>Голова Комісії Завідуючий секретаріатом</p> <p>М.П. Регістраційний №</p> |
|--|--|

Рис. 3.1. Зразок сертифіката аудитора

- документ про сплату за продовження дії сертифіката.

Секретаріатом АПУ розглядаються представлені документи на предмет їх відповідності вимогам Положення про сертифікацію аудиторів і передаються комісіям АПУ для прийняття відповідних рішень.

Аудиторські фірми, аудитори мають право займатися аудиторською діяльністю тільки після отримання ліцензії (рис. 3.2).

Ліцензії видаються аудиторській фірмі за умови, що в ній працює хоча б один аудитор та при дотриманні інших вимог Закону України «Про аудиторську діяльність».

Одноосібним аудиторам ліцензії видаються за наявності у них сертифіката АПУ та документа, що підтверджує їх реєстрацію як підприємця.

| | |
|--|---|
| <p>АУДИТОРСЬКА ПАЛАТА УКРАЇНИ</p> <p style="text-align: center;">ЛІЦЕНЗІЯ</p> <p style="text-align: center;">НА АУДИТОРСЬКУ ДІЯЛЬНІСТЬ</p> <p>№ _____</p> | <p>Фірмі _____ Громадянину(ці) _____</p> <p>відповідно до Закону України „Про аудиторську діяльність” рішенням Аудиторської палати України</p> <p>№ _____ від „_____” _____ 20____ року</p> <p>дозволяється здійснювати аудит підприємств, господарських товариств та банків</p> <p>Ліцензія чинна до „_____” _____ 20____ року</p> <p>Голова комісії Завідуючий секретаріатом М.П.</p> |
|--|---|

Рис. 3.2. Зразок ліцензії АПУ

Для одержання ліцензії до АПУ подається клопотання з такою інформацією:

- прізвище, ім'я та по батькові фізичної особи;
- найменування аудиторської фірми, якщо ліцензія видається юридичній особі;

- юридична та поштова адреса;
- відомості про сертифікат або сертифікати;
- відомості про всіх засновників аудиторської фірми (прізвище, ім'я, по батькові, серія та № сертифіката, дата видачі і термін його дії, частка у статутному фонді фірми);
- оригінали чи нотаріально завірнені копії засновницьких документів та реєстраційного свідоцтва аудиторської фірми, копія платіжного документа про перерахування до державного бюджету плати за ліцензування.

Право на виконання банківського аудиту, аудиту страхових організацій тощо надається аудиторам (аудиторським фірмам) у формі окремої ліцензії.

Якщо у видачі ліцензії відмовлено, аудиторська фірма (окремий аудитор) після усунення зауважень через місяць з дня прийняття рішення про відмову подає до АПУ повторне клопотання про видачу ліцензії.

Обов'язкове ліцензування аудиторської діяльності законодавчо було введено з 1.01.94 р.

Аудиторською палатою України ліцензування аудиторської діяльності може бути анульовано у таких випадках:

- виявлення фактів представлення аудитором недостовірних даних;
- здійснення аудитором чи аудиторською фірмою діяльності, не передбаченої законодавством;
- надання аудитором без дозволу господарюючого суб'єкта даних про діяльність підприємства третім особам;
- вступу в законну силу вироку суду про покарання особи, що займається аудиторською діяльністю;
- неодноразового некваліфікованого проведення аудиторських перевірок або надання аудиторських послуг.

У випадку здійснення аудитором (аудиторською фірмою) аудиторської діяльності без одержання ліцензії встановлюється адміністративне покарання.

Система сертифікації аудиторів в Україні потребує подальшого вдосконалення у напрямі посилення вимог щодо практичних навичок та врахування світового досвіду.

Слід додати, що незрозумілою на сьогодні є процедура повторної сертифікації, яка здійснюється через кожні 5 років. Якщо вважати повторну сертифікацію її підвищенням, то порядок складання іспиту повинен відрізнятися від першого іспиту, що складають аудитори.

3.3. Питання для обговорення та самоперевірки

1. Хто може працювати аудитором?
2. Яким документом передбачені загальні положення сертифікації та ліцензування?
3. За наявності яких документів допускається претендент до атестації?
4. Ким здійснюється видача сертифікатів та в який термін?
5. В який термін мають право особи, що не склали іспит, скласти його повторно?
6. Розкрийте функції Аудиторської палати України.
7. Які функції має Спілка аудиторів України?
8. Назвіть групи, на які поділяють принципи, що регулюють аудит.
9. Визначте методологічні принципи аудиту.
10. Наведіть основні принципи професійної етики аудитора.
11. Назвіть основні зобов'язання аудиторських фірм і аудиторів України.
12. Визначте основні принципи етики аудитора.
13. Яку відповідальність несуть виконавці аудиту, що не мають ліцензії?
14. Які правові наслідки можуть бути за розголошення аудиторської інформації, отриманої від клієнта у ході проведення аудиту?
15. Яким нормативним документом регламентуються основні принципи, що регулюють аудит?
16. Наведіть основні зобов'язувальні і заборонні етичні правила та чим вони відрізняються між собою.

3.4. Практичний блок

Завдання №1

Визначте правомірність дій отримання сертифіката аудитора фізичними особами:

1.1. Іванова С.А. працювала на посаді економіста у фірмі «Ясень» м.Кривого Рогу впродовж 4 років. Має вищу освіту за фахом.

1.2. Бухгалтер фірми «Аіст», що закінчила Московський державний університет імені Ломоносова, має 3 роки стажу роботи на посаді заступника директора фірми.

1.3. Петрова С.П. працює старшим бухгалтером фірми «Веселка» 6 років, має вищу освіту, 5 місяців тому не склала іспит на отримання сертифіката.

Завдання №2

- 2.1. Складіть установчі документи для відкриття аудиторської фірми.
- 2.2. Які реквізити містять сертифікат та ліцензія.

Завдання №3

На основі характеристики посадових осіб (табл. 3.1) визначити право на отримання сертифіката аудитора України.

Таблиця 3.1. Характеристика посадових осіб, які претендують на отримання сертифіката аудитора

| № з/п | Посада осіб, що претендують на отримання сертифіката | Стаж роботи | Громадянство |
|-------|--|--------------------|--------------|
| 1 | 2 | 3 | 4 |
| 1. | Вища економічна | Головний бухгалтер | Україна |
| 2. | Вища юридична | Юрист | Росія |
| 3. | Вища педагогічна | Викладач інституту | Україна |
| 4. | Середня економічна | Економіст | Україна |
| 5. | Середня юридична | Аудитор | Росія |

Завдання №4

З'ясуйте наведені ситуації, вкажіть принципи професійної етики та дотримання етичних норм, які порушуються.

Ситуація 4.1. При проведенні аудиту аудитор вимагав інформацію, яка складає комерційну таємницю підприємства. Він посилався на те, що якщо не отримає таку інформацію, не буде складати об'єктивного висновку.

Ситуація 4.2. За правильне ведення податкового обліку аудитор зробив зауваження бухгалтерам фірми «Аіст».

Ситуація 4.3. Про встановлену нестачу грошових коштів аудитор негайно повідомив керівника підприємства.

Ситуація 4.4. Про нестачу матеріалів на складі, виявлену при проведенні інвентаризації, аудитор повідомив бухгалтера підприємства та порадив віднести суму нестачі на рахунок 23 «Виробництво».

3.5. Контрольний блок

3.5.1. Тести

Визначить правильну відповідь за тестами:

1. Хто визначає порядок припинення чинного сертифіката та ліцензії на аудиторську діяльність в Україні?

- а) Міністерство фінансів України;
- б) Спілка аудиторів України;
- в) Аудиторська палата України;
- г) Арбітражний суд.

2. Вашого знайомого спіткала невдача: не вдалося скласти іспит для отримання сертифіката аудитора. Чи доведеться йому забути про свою мрію стати аудитором?

- а) так, адже повторно іспит не складається;
- б) ні, він може спробувати ще раз через 5 років;
- в) повторно іспит може бути складений через рік.

3. Який термін чинності ліцензії аудитора згідно з Законом України «Про аудиторську діяльність»?

- а) не обмежений;
- б) 3 роки;
- в) 10 років;
- г) 5 років.

4. Працівник аудиторської фірми, сертифікований аудитор, є засновником комерційного банку. Оцініть цю ситуацію з погляду необхідності дотримання принципу незалежності для України.

- а) це заборонено законодавством України;
- б) це заборонено нормативами, затвердженими Аудиторською палатою України;
- в) це не є порушення принципу незалежності, якщо вказаний банк не клієнт цієї аудиторської фірми;
- г) цей працівник не може брати участі в аудиті даного банку.

5. Який орган уповноважений здійснювати ліцензування аудиторської діяльності в Україні?

- а) Міністерство фінансів України;
- б) Ліга аудиторів України;
- в) Аудиторська палата України;
- г) Спілка аудиторів України;
- д) Федерація директорів аудиторських фірм України.

6. Студенту 5 курсу так сподобалась дисципліна «Аудит», що він має намір отримати під час навчання сертифікат та ліцензію на аудиторську діяльність і створити аудиторську фірму. Його загальний трудовий стаж – 6 років: 4 роки працював слюсарем та 2 роки бухгалтером малого підприємства за сумісництвом. Після захисту дипломної роботи йому буде присвоєна кваліфікація «Економіст» за спеціальністю «Облік та аудит». Чи можливе здійснення його бажання?

а) можливе, за умови успішного складання кваліфікаційного іспиту з питань аудиту;

б) ні;

в) можливе, за умови успішного захисту дипломної роботи;

г) так, якщо він є громадянином України.

7. Розглядання клопотань Аудиторською палатою України, наданих для отримання сертифіката, відбувається впродовж:

а) 5 днів;

б) 10 днів;

в) 15 днів;

г) 20 днів.

8. Сертифікат – це:

а) офіційний документ, який дає право на здійснення аудиту;

б) документ, який дозволяє відкрити аудиторську фірму;

в) документ, який надає можливість отримати ліцензію на здійснення аудиторської діяльності;

г) всі відповіді правильні.

9. Який стаж роботи необхідно мати для отримання сертифіката:

а) 2 роки;

б) 3 роки;

в) 5 років;

г) 7 років.

10. Строк дії ліцензії на проведення аудиторської діяльності:

а) 3 роки;

б) 5 років;

в) 10 років;

г) 1 рік;

д) довічна.

11. Право на отримання сертифіката мають:

а) громадяни України, які отримали вищу освіту та стаж роботи яких не менше 5 років;

б) громадяни України, які отримали вищу освіту та стаж роботи яких не менше 3 років по спеціальності юриста, економіста, бухгалтера, ревізора;

в) громадяни України, іноземні громадяни, які отримали вищу освіту та стаж роботи не менше 3 років.

12. Плата за сертифікацію складає:

- а) 20 грн;
- б) 17 грн;
- в) 250 грн;
- г) 170 грн.

13. Видачу ліцензії здійснює:

- а) громадські аудиторські об'єднання;
- б) Міжнародна Федерація бухгалтерів;
- в) Аудиторська палата України;
- г) Об'єднання аудиторів та аудиторських фірм.

3.5.2. Графічний блок

Дайте відповідь на запитання, проставляючи у рядок (графічно) відповіді:

«Так» – «+»

«Ні» – «-».

Чи правильно, що:

1. Забороняється аудиторська перевірка у випадках родинних або ділових стосунків аудитора з клієнтом.

2. Принцип конфіденційності отриманої інформації забороняє аудитору розголошувати факти виявлених порушень.

3. Загальні положення сертифікації та ліцензування передбачені Законом України «Про аудиторську діяльність».

4. Клопотання про отримання сертифіката аудитора України подаються до Співки аудиторів України за наявності та пред'явлення паспорта, засвідченої копії диплома про вищу освіту, витягу із трудової книжки, документа про оплату коштів за сертифікацію.

5. Видача сертифікатів здійснюється централізовано секретаріатом АПУ не пізніше 10 днів після складання іспиту.

6. Особи, які не склали іспит, не мають права на його повторне складання.

7. Строк ліцензії становить 3 роки.

8. Спостережна рада формується у складі трьох членів АПУ.

9. Повноваження спостережної ради визначаються Положенням про спостережну раду, затверджене Аудиторською палатою України.

10. Не всі принципи професійної етики обов'язкові для дотримання вимог проведення аудиту.

Таблиця 3.2. Визначення правильних відповідей на поставлені запитання

| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | 10 |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|----|
| | | | | | | | | | |

РОЗДІЛ 4

СТАНДАРТИ (НОРМИ) АУДИТУ

4.1. Нормативна база регулювання аудиторської діяльності

З метою правового регулювання аудиторської діяльності в Україні прийнято ряд законодавчих та нормативних актів. Нормативне та правове забезпечення першого, другого та третього рівня аудиторської діяльності формується з урахуванням досвіду країн з ринковою економікою.

Прийнятий в Україні Закон «Про аудиторську діяльність» слугує нормативним актом, який передбачає становлення аудиту в нашій державі.

Наступний рівень системи нормативного регулювання аудиторської діяльності визначений стандартами. Їх призначення пов'язане з встановленням норм аудиту.

Стандарти аудиту – це загальні керівні матеріали, що допомагають аудиторам у виконанні їх обов'язків з аудиту фінансової звітності.

У цих керівних матеріалах подано професійні вимоги до якості аудитора і аудиторських висновків та доказів (свідчень).

Основною метою стандартів аудиту є встановлення загальних правил щодо організації і методики проведення аудиторської діяльності.

У практичній діяльності в Україні необхідно користуватися міжнародними стандартами аудиту, нормативними документами з організації і методології бухгалтерського обліку, що застосовуються у вітчизняній практиці.

Стандарти визначаються рекомендаціями Комітету міжнародної аудиторської практики та Міжнародної Федерації бухгалтерів.

На сучасному етапі розвитку аудиту в Україні має бути формування науково обґрунтованих міжнародних стандартів з аудиту.

Реалізація їх основного завдання повинна відбуватися за такою схемою (рис. 4.1).

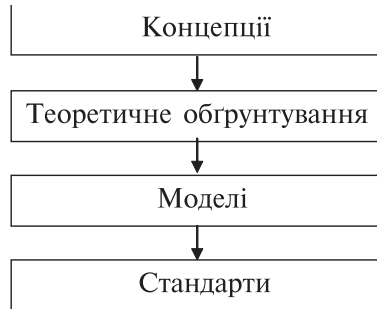


Рис. 4.1. Реалізація основних завдань аудиторської діяльності

Зміст елементів даного процесу наведений в табл. 4.1.

Таблиця 4.1. Зміст основних визначених елементів процесу аудиторської діяльності

| Елементи процесу | Зміст основних визначених елементів процесу аудиторської діяльності |
|---|--|
| 1. Концепція | Сукупність методів розуміння і визначення явищ аудиту |
| 2. Теоретичне обґрунтування | Конструктивні закони і принципи аудиту |
| 3. Моделі | Набір аналітичних, графічних і табличних стандартів з метою порівняння їх з параметрами поточного стану підприємства |
| 4. Стандарти і інформація | Дані елементи процесу є предметами праці в аудиторській діяльності |
| Джерелами аудиту є доказова, достовірна, якісна, кількісна, конфіденційна інформація з бухгалтерського обліку та фінансової звітності | |

4.2. Міжнародні стандарти

Міжнародні стандарти аудиту розроблені і затверджені Міжнародною Федерацією бухгалтерів. Орієнтований перелік міжнародних норм

аудиту (МНА), їх зміст та використання під час проведення аудиту наведено у табл. 4.2.

Таблиця 4.2. Міжнародні стандарти аудиту

| Найменування міжнародних стандартів | Зміст стандартів |
|---|--|
| 1 | 2 |
| МСА 120 "Концептуальна основа міжнародних стандартів аудиту" | Вступ Концептуальна основа фінансової звітності Концептуальна основа аудиту та супутніх послуг Рівні впевненості Аудиторська перевірка Супутні послуги Причетність аудитора до фінансової інформації |
| МСА 200 "Мета та загальні принципи аудиторської перевірки фінансових звітів" | Вступ Мета аудиторської перевірки Загальні принципи аудиторської перевірки Обсяг аудиторської перевірки Обґрунтована впевненість Відповідальність за фінансові звіти |
| МСА 210 "Умови домовленості про аудиторську перевірку" | Листи-забав'язання про проведення аудиторської перевірки Повторні аудиторські перевірки Прийняття змін в завданні |
| МСА 220 "Контроль якості аудиторської роботи" | Вступ Аудиторська фірма Окремі аудиторські перевірки Додаток. Приклади процедур контролю якості для аудиторської фірми |
| МСА 230 "Документація " | Вступ Форма і зміст робочих документів Конфіденційність, забезпечення, зберігання й утримання робочих документів та право власності на них |

Продовження таблиці 4.2

| 1 | 2 |
|--|---|
| <p>МСА 240 "Відповідальність аудитора за розгляд шахрайства та помилок під час аудиторської перевірки фінансових звітів"</p> | <p>Вступ Шахрайство та помилки, їх характеристики Відповідальність найвищого управлінського персоналу Відповідальність аудитора Процедури за обставин, які свідчать про можливе викривлення З'ясування того, чи може виявлене викривлення свідчити про шахрайство Оцінювання і пояснення викривлень. Їх вплив на аудиторський висновок Документування Пояснення управлінського персоналу Інформування Неспроможність аудитора виконати обов'язання Набуття чинності</p> |
| <p>МСА 250 "Врахування законів та нормативних актів при аудиторській перевірці фінансових звітів"</p> | <p>Вступ Відповідальність управлінського персоналу за відповідність законам та нормативним актам Перевірка аудитором відповідності законам та нормативним актам Повідомлення про невідповідність Відмова від проведення аудиторської перевірки</p> |
| <p>МСА 260 "Повідомлення інформації з питань аудиту найвищому управлінському персоналу"</p> | <p>Вступ Відповідні особи Повідомлювана інформація з питань аудиту, яка має значення для управління Терміни повідомлення інформації Форми повідомлення інформації Інші питання Конфіденційність Законодавчі та нормативні акти Дата набрання чинності</p> |
| <p>МСА 300 "Планування"</p> | <p>Вступ Планування роботи Загальний план аудиторської перевірки Програма аудиторської перевірки Зміни в загальному плані та програмі аудиторської перевірки</p> |
| <p>МСА 310 "Знання бізнесу"</p> | <p>Вступ Одержання знань Застосування знань</p> |

| | |
|---|---|
| <p>МСА 315 "Розуміння суб'єкта господарювання та його середовища та оцінка ризиків суттєвих викривлень"</p> | <p>Вступ Процедури оцінки ризику і джерела інформації щодо розуміння суб'єкта господарювання та його середовища, зокрема його внутрішнього контролю Процедури оцінки ризику Обговорення серед членів групи аудиторів, що виконують завдання Розуміння суб'єкта господарювання та його середовища, зокрема його внутрішнього контролю Галузеві, нормативні та інші зовнішні фактори, зокрема застосовна концептуальна основа фінансової звітності Характер суб'єкта господарювання Мета, стратегія та пов'язані з ними ризики бізнесу Оцінка та огляд результатів фінансової діяльності суб'єкта господарювання Внутрішній контроль Оцінка ризиків суттєвого викривлення Суттєві ризики, які вимагають спеціального розгляду аудитором Ризики, за якими процедури не забезпечують достатніх належних аудиторських доказів Перегляд оцінки ризиків Обмін інформацією з особами, наділеними повноваженнями найвищого керівництва та управління</p> |
| <p>МСА 320 "Суттєвість в аудиті"</p> | <p>Вступ Суттєвість Взаємозв'язок між суттєвістю й аудиторським ризиком Оцінка наслідків викривлень</p> |
| <p>МСА 330 "Аудиторські процедури відносно до оцінених ризиків"</p> | <p>Загальні дії Аудиторські процедури у відповідь на ризики суттєвого викривлення на рівні тверджень Розгляд характеру, часу та обсягу аудиторських процедур Тести контролю Процедури по суті Адекватність подання та розкриття інформації Оцінювання достатності та відповідності отриманих аудиторських доказів Документація Дата набрання чинності</p> |

Продовження таблиці 4.2

| 1 | 2 |
|---|--|
| <p>МСА 400 "Оцінка ризиків та внутрішній контроль"</p> | <p>Властивий ризик Система бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю Ризик контролю Взаємозв'язок між оцінками властивого ризику та ризику контролю Ризик невиявлення Аудиторський ризик на малих підприємствах Обговорення недоліків</p> |
| <p>МСА 401 "Аудит у середовищі комп'ютерних інформаційних систем"</p> | <p>Вступ Кваліфікація та компетентність Планування Оцінка ризику Аудиторські процедури</p> |
| <p>МСА 402 "Аудиторські міркування стосовно суб'єктів господарювання, які звертаються до організацій, що надають послуги"</p> | <p>Вступ Питання, що розглядаються аудитором клієнта Висновок аудитора організації, що надає послуги</p> |
| <p>МСА 500 "Аудиторські докази"</p> | <p>Вступ Концепція аудиторських доказів Достатні та відповідні аудиторські докази Використання тверджень при отриманні аудиторських доказів аудиторські процедури для одержання аудиторських доказів Перевірка записів або документів Перевірка матеріальних активів Спостереження Запити Підтвердження Перерахування Повторне виконання Аналітичні процедури Дата набрання чинності</p> |
| <p>МСА 501 "Аудиторські докази й додаткові міркування щодо окремих статей"</p> | <p>Вступ Присутність при інвентаризації запасів Заміна МСА 505 Запит стосовно судових прав та претензій Оцінка вартості та розкриття інформації щодо довгострокових інвестицій Інформація за сегментами</p> |

| 1 | 2 |
|--|--|
| <p>МСА 545 "Аудит оцінок за справедливою вартістю та розкриття інформації"</p> | <p>Вступ Розуміння процесу визначення оцінок за справедливою вартістю та розкриття інформації суб'єктом господарювання а також відповідних процедур контролю та оцінювання ризику</p> |
| | <p>Оцінювання відповідності оцінок за справедливою вартістю та розкриття інформації Використання роботи експерта Перевірка оцінок за справедливою вартістю та розкриття інформації суб'єктом господарювання Розкриття інформації про справедливую вартість Оцінювання результатів аудиторських процедур Пояснювання управлінського персоналу Повідомлення інформації найвищому управлінському персоналу Дата набрання чинності</p> |
| <p>МСА 550 "Зв'язані сторони"</p> | <p>Вступ Існування зв'язаних сторін і розкриття інформації про них Операції зі зв'язаними сторонами Перевірка виявлених операцій зі зв'язаною стороною Пояснення управлінського персоналу Аудиторські висновки та звітність</p> |
| <p>МСА 560 "Подальші події"</p> | <p>Вступ Події, що відбуваються до дати аудиторського висновку Факти, виявлені після дати аудиторського висновку, але до опублікування фінансових звітів Факти, виявлені після опублікування фінансових звітів Відкриття підписки на цінні папери</p> |
| <p>МСА 570 "Безперервність"</p> | <p>Вступ Відповідальність управлінського персоналу Відповідальність аудитора Міркування щодо планування Аналіз оцінки управлінського персоналу Період, неохоплений оцінкою управлінського персоналу Додаткові аудиторські процедури в разі виявлення подій або обставин Аудиторські висновки та звітність Значна затримка при підписанні або затвердженні фінансових звітів Дата набрання чинності</p> |

Продовження таблиці 4.2

| 1 | 2 |
|--|---|
| МСА 580 "Пояснення управлінського персоналу" | Вступ Визнання управлінським персоналом відповідальності за фінансові звіти Пояснення управлінського персоналу як аудиторський доказ Документування пояснень управлінського персоналу Дії в разі відмови управлінського персоналу надати пояснення |
| МСА 600 "Використання роботи іншого аудитора" | Вступ Прийняття призначення головним аудитором Процедури, які виконує головний аудитор Сумісна праця аудиторів Ставлення до висновків Розподіл відповідальності |
| МСА 610 "Розгляд роботи внутрішнього аудиту" | Вступ Обсяг і мета внутрішнього аудиту Відносини між внутрішнім аудитором і зовнішнім аудитором Розуміння і попередня оцінка внутрішнього аудиту Визначення часу взаємодії й координація Оцінка і перевірка роботи внутрішнього аудиту |
| МСА 620 "Використання роботи експерта" | Вступ Визначення необхідності використання роботи експерта Компетентність і об'єктивність експерта Обсяг роботи експерта Оцінка роботи експерта Посилання на експерта в аудиторському висновку |
| МСА 700 "Аудиторський висновок про фінансову звітність" | Вступ Основні елементи аудиторського висновку Аудиторський висновок Модифіковані висновки Обставини, які можуть призвести до висловлення іншої думки, ніж безумовно-позитивна Дата набрання чинності |
| МСА 710 "Порівняльні дані" | Вступ Відповідні числові дані Порівняльні фінансові звіти Дата набрання чинності |

| | |
|--|--|
| <p>МСА 720 "Інша інформація в документах, що містять перевірені фінансові звіти"</p> | <p>Вступ Доступ до іншої інформації Розгляд іншої інформації Суттєві суперечності Суттєве викривлення факту Наявність іншої інформації після дати аудиторського висновку</p> |
| <p>МСА 800 "Аудиторський висновок при виконанні завдань з аудиту спеціального призначення"</p> | <p>Вступ Загальні міркування Висновки щодо фінансових звітів, складених відповідно до всеохопної основи бухгалтерського обліку, іншої, ніж Міжнародні чи національні стандарти бухгалтерського обліку Висновки щодо компонентів фінансових звітів Висновки щодо узагальнених фінансових звітів</p> |

До основних принципів норм аудиту відносять:

- цілісність, об'єктивність і незалежність, конфіденційність, знання і компетентність;
- правила використання результатів робіт, виконаних іншими аудиторами;
- документальне оформлення, планування, одержання доказів аудитором;
- перевірка систем обліку і внутрішнього контролю;
- аналіз аудиторського висновку і складання звіту аудитором.

Кожний стандарт визначає певну частину аудиторської роботи, має бути коротким, але з достатньою повнотою міг би описати вимоги до регулювання об'єкта стандарту.

МНА мають єдину внутрішню структуру. Вони вміщують: вступ, мету аудиту, відповідальність за фінансові звіти, обсяг аудиту, етику, планування, роботу, виконану іншими аудиторами, документацію, висновок і звіт.

Так, стосовно МНА №1 «Мета і основні принципи проведення аудиту» надається зміст кожного розділу стандарту.

У вступі визначається загальна мета аудиту та основні принципи, що застосовуються для професійної значущості аудиту і застосовуються при аудиті фінансової звітності.

Мета аудиту — визначається достовірність фінансової звітності.

Відповідальність за фінансові звіти — визначається відповідальність за достовірність фінансової звітності будь-якого об'єкта.

Обсяг аудиту – містить інформацію, необхідну для оцінки фінансової звітності.

Етика – визначає основні правила професійного аудитора, тобто: його чесність і об'єктивність; повна незалежність; додержання правил конфіденційності, яка необхідна для надання професійних послуг; відповідність роботи аудитора професійним стандартам та нормативам бухгалтерського обліку і аудиту.

Планування – необхідність планування роботи аудитора, проведення контрольних тестів, що дають змогу якісно виконувати замовлення клієнта.

Робота, виконана іншими аудиторами – перевірка аудитором роботи, яку виконували інші аудитори чи фахівці, що були йому підпорядковані.

Документація – робота аудитора повинна базуватися на документах підприємства, що необхідні для оцінки її якості та відповідності стандартам бухгалтерського обліку і аудиту.

Очевидність аудиту – отримання необхідних показників ефективності бухгалтерського обліку і контролю господарських операцій згідно з контрольними тестами.

Висновок і звіт – висновок повинен бути обґрунтованим фінансовою звітністю за вимогами її достовірності та адекватності даним бухгалтерського та податкового обліку.

У звіті необхідно висвітлити причинні наслідки аудиторської перевірки фінансової звітності.

Отже, в МНА передбачають основні напрями аудиту (планування, відображення результатів виконаної роботи тощо).

Отримані аудитором в ході перевірки дані повинні бути достовірними і достатніми для обґрунтування висновків з питань дослідження аудиту.

Деякі країни (Кіпр, Малайзія, Нігерія, Шрі-Ланка) не розробляють самостійно національні стандарти, а приймають міжнародні стандарти як національні.

Провідні країни світу (Канада, Великобританія, США) використовують власні, національні стандарти аудиту, а міжнародні стандарти професійної організації приймають лише до відома.

В Україні використовують міжнародні стандарти аудиту.

У Росії розроблено 10 стандартів, що включають нормативи чотирьох видів. До них відносяться:

- загальні стандарти аудиту;
- робочі стандарти аудиту;
- стандарти звітності;
- специфічні стандарти для аудиту.

Структура вказаних стандартів наведена у табл. 4.3.

Таблиця 4.3. Російські стандарти аудиту

| № з/п | Види стандартів | Зміст стандартів |
|-------|---------------------------|---|
| 1 | 2 | 3 |
| 1 | Загальні стандарти аудиту | 1.1. Загальні принципи аудиту 1.2. Мета і обсяг аудиту фінансових звітів 1.3. Стандарти з аудиторської підготовки 1.4. Лист-зобов'язання аудитора перед клієнтом |
| 2 | Робочі стандарти аудиту | 2.1. Планування аудиторської діяльності 2.2. Використання у процесі аудиторської перевірки матеріалів іншого аудитора 2.3. Оцінка бухгалтерського обліку і системи внутрішнього контролю клієнта 2.4. Контроль якості роботи аудитора 2.5. Аудиторські докази 2.6. Документація аудитора 2.7. Використання у процесі аудиторської перевірки матеріалів внутрішнього аудитора 2.8. Дії аудитора у випадках виявленого шахрайства чи помилок 2.9. Аудиторські процедури 2.10. Якість інформації у фінансовій звітності 2.11. Проведення аудиту в умовах електронної обробки даних 2.12. Комп'ютерні методи аудиту 2.13. Процедури отримання аудиторських доказів від третіх осіб 2.14. Використання висновків експертів 2.15. Аудиторська вибірка |

Продовження таблиці 4.3

| 1 | 2 | 3 |
|---|--|--|
| | | 2.16. Вплив електронної обробки даних на оцінку аудитором систем бухгалтерського обліку при внутрішньому контролі клієнта 2.17. Інформація для керівництва 2.18. Оцінка аудитором можливості постійного функціонування підприємства 2.19. Матеріальність недостовірної інформації та аудиторський ризик 2.20. Аудит облікових оцінок 2.21. Вивчення перспективної фінансової інформації 2.22. Відповідальність аудитора за первинні залишки під час першої перевірки фінансової звітності підприємства 2.23. Оцінка власного і контрольного ризику та їх вплив на аудиторські процедури |
| 3 | Стандарти звітності | 3.1. Звіт аудитора про перевірку фінансової звітності 3.2. Види аудиторських висновків 3.3. Дата складання аудиторського звіту події після складання балансу, виявлення фактів після випуску фінансової звітності 3.4. Висновки аудитора спеціального призначення |
| 4 | Специфічні стандарти (в окремих сферах діяльності) | 4.1. Специфічні стандарти аудиту банків 4.2. Специфічні стандарти аудиту страхової діяльності 4.3. Специфічні стандарти аудиту інвестиційної діяльності |

Крім міжнародних стандартів, доцільно розробляти внутрішні фірмові аудиторські стандарти. До таких стандартів (нормативів) належать практичні методики проведення конкретних аудиторських процедур.

До них можна віднести також:

- порядок організації ознайомлення співробітників фірми із змінами в законодавстві і професійних стандартах;
- складання і затвердження на зборах провідних спеціалістів і керівництва фірми програм аудиторських перевірок;
- формування груп аудиторів і спеціалістів для перевірки конкретного підприємства;
- порядок обговорення результатів перевірки;
- організацію документообігу інформації.

4.3. Питання для самоперевірки та обговорення

1. Якими законодавчими та нормативними актами регулюється аудиторська діяльність в Україні?
2. Наведіть принципову структуру стандартів (нормативів) з аудиту.
3. У чому полягає значення аудиторських міжнародних стандартів.
4. Назвіть та охарактеризуйте нормативи з аудиту, що діють в Україні.
5. Наведіть основні міжнародні стандарти, що стосуються ризику аудиту.
6. Перелічіть основні розділи міжнародних стандартів.
7. Назвіть основні стандарти Росії, їх структуру.
8. Розкрийте структуру міжнародних стандартів з аудиту.
9. Що відносять до першого, другого та третього рівня матеріальності?

4.4. Графічний блок

4.4.1. Тести

1. Що визначають аудиторські стандарти:
 - а) загальний підхід до визначення та проведення аудиту, масштаб аудиторської перевірки;
 - б) активізація роботи, статистичні розрахунки;
 - в) види звітів аудиторів, питання методології.
2. В чому полягає значення стандартів:
 - 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.

3. Хто займається розробкою професійних вимог на міжнародному рівні:

- а) Міжнародна Федерація бухгалтерів;
- б) Аудиторська палата України;
- в) Міжнародний союз аудиторів.

4. Яка мета міжнародних аудиторських стандартів:

а) сприяють розвитку аудиту в тих країнах, де рівень професіоналізму нижчий за загальносвітовий;

- б) уніфікація підходу до аудиту в міжнародному масштабі;
- в) правильної відповіді немає.

5. Міжнародні стандарти проведення аудиту включають:

а) стандарти проведення аудиту та норми аудиту;

б) стандарти проведення супутніх послуг та внутрішньофірмових стандартів;

в) стандарти проведення аудиту.

6. Стандарти обману та помилок визначають:

а) поняття обману та помилки і встановлюють відповідальність керівництва підприємства;

б) поняття обману та помилки і встановлюють відповідальність за результати роботи інших аудиторів;

в) поняття відповідальності внутрішніх аудиторів.

7. До огляду фінансових звітів відносять:

- а) стандарти проведення аудиту;
- б) стандарти із надання супутніх послуг;
- в) правильної відповіді немає.

8. Хто займається розробкою внутрішньофірмових стандартів аудиту в Україні:

- а) Аудиторська палата України;
- б) Міжнародна організація бухгалтерів, Міжнародний комітет з аудиту;
- в) Міністерство фінансів, Держстандарт.

9. Якими повинні бути аудиторські стандарти:

- а) короткими та лаконічними;
- б) докладними та обставинними;
- в) правильної відповіді немає.

10. Аудиторський ризик це:

а) можливість складання аудитором неправильного висновку про фінансову інформацію;

б) можливість складання аудитором неправильного плану проведення аудиту;

в) можливість несплати роботи аудитора;

г) ризик хибного висновку після завершення всіх аудиторських процедур.

11. Яка кількість аудиторських міжнародних стандартів існує в аудиторській діяльності?

а) 15;

б) 20;

в) 29;

г) всі відповіді неправильні.

12. В якому нормативному документі визначені принципи регулювання аудиту?

а) Статут Аудиторської палати України;

б) Положення про ліцензування аудиторів;

в) Закон України «Про аудиторську діяльність»;

13. В якому році були розроблені перші професійні стандарти аудиту на Україні?

а) 1992;

б) 1994;

в) 1995.

4.4.2. Графічний блок

Відповідайте на запитання, проставляючи у рядок (графічно) відповіді:

«Так» – «+»

«Ні» – «-».

1. Міжнародні стандарти аудиту розроблені і затверджені Міжнародною Федерацією бухгалтерів.

2. Рівень системи нормативного регулювання аудиторської діяльності визначається стандартами.

3. Обсяг аудиту містить інформацію, необхідну для оцінки фінансової звітності.

4. Етика визначає основні правила професійного аудитора.

5. Очевидність аудиту – отримання необхідних показників ефективності бухгалтерського обліку і контролю господарських операцій згідно з контрольними тестами.

6. Отримані аудитором в ході перевірки дані повинні бути достовірними і достатніми для обґрунтування висновків з питань дослідження аудиту.

7. Право тлумачення окремих правил Кодексу професійної етики аудиторів України належить Спілці аудиторів України.

8. Авторське право на Кодекс професійної етики аудиторів України належить Аудиторській палаті України.

9. Під час проведення операційної перевірки аудитор зобов'язаний провести процедури перевірки з окремих питань, про які він домовився з клієнтом.

10. Завданням оглядової перевірки фінансової звітності є надання аудиторіві можливості встановити негативні факти, котрі приводять його до висновку, що інформація, отримана на підставі прийнятої облікової політики, неправдиво представляється (негативна думка).

Таблиця 4.4. Визначення правильних відповідей на поставлені запитання

| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | 10 |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|----|
| | | | | | | | | | |

РОЗДІЛ 5

ОЦІНКА СИСТЕМИ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ

5.1. Завдання та об'єкти внутрішнього контролю

Особливою формою контролю є внутрішній контроль. Він є основою планування обсягу незалежного зовнішнього аудиту і обумовлений внутрішніми проблемами підприємства. Система внутрішнього контролю (СВК) забезпечує достовірність інформації підприємства, збереження грошових та матеріальних цінностей, підвищення ефективності господарювання, відповідність системи внутрішнього аудиту вимогам законодавчих та нормативно-правових актів і норм, зменшення витрат на проведення зовнішнього аудиту.

Основними вимогами внутрішнього контролю є:

- формування переліку окремих об'єктів для кожного підрозділу контролю;
- розробка рекомендацій, норм, стандартів з метою виконання підприємством і його підрозділами встановлених завдань;
- здійснення оцінки одержаних результатів;
- забезпечення розробки рекомендацій щодо ліквідації на підприємстві негативних явищ.

Організація системи внутрішнього контролю на підприємстві загалом і на його підрозділах вимагає від працівників необхідної професійної підготовки, раціонального розподілу прав і обов'язків.

Одним із основних принципів реалізації вимог внутрішнього контролю є запобігання недостовірній інформації, зловживанням і крадіжкам, що обумовлює структуру і напрями внутрішнього контролю.

Так, на підприємствах малого бізнесу функції внутрішнього контролю може виконувати керівник, а на великих підприємствах – контрольно-ревізійні відділи.

Основні напрями контролю на підприємстві наведені на рис. 5.1.



Рис. 5.1. Основні напрями внутрішнього контролю

Суцільне та повне відображення господарських операцій забезпечує наявність доказів про їх здійснення.

Основні вимоги, що пред'являються до первинних документів, є їх обов'язкові реквізити. До них належать: назва документу; код їх форми; місце складання; номер та дата документа; зміст господарської операції; натуральні чи вартісні вимірники; посади осіб, відповідальних за здійснення господарської операції; підписи осіб, які здійснили господарську операцію. Обов'язковою умовою для складання документів є те, що вони повинні складатися у момент здійснення операцій або після їх закінчення.

Однією з основних вимог до документів, які зберігаються на підприємстві, є те, що вони повинні бути послідовно пронумеровані, достатньо простими, чіткими і розраховані для багаторазового використання. Вимоги щодо формування, збереження і використання бухгалтерської документації встановлені «Положенням про документальне забезпечення записів бухгалтерського обліку».

Дозвіл на здійснення господарських операцій визначений інструкціями Міністерства фінансів України та іншими документами, обов'язковими для первинних документів.

Основними елементами системи внутрішнього контролю є: середовище контролю, системи бухгалтерського обліку і процедури контролю.

Необхідно зауважити, що законодавством України не визначено середовище внутрішнього аудиту. Проте, на думку професора А.М. Кузьминського [26, с. 37], його можна встановити через напрями діяльності аудиту. Стаття 7 Закону «Про аудиторську діяльність» визначає основні напрями діяльності аудиту. До них відноситься: перевірка достовірності фінансової звітності; повнота і відповідність її встановленим нормативним актам бухгалтерського обліку; консультації з обліку та експертизи, перевірка економічних та технічних аспектів комплексу об'єктів, що перевіряються аудитором.

Об'єкти перевірки наведені у табл. 5.1.

Таблиця 5.1. Основні об'єкти внутрішнього контролю (аудиту), що перевіряються аудитором

| Комплекс об'єктів, що перевіряється | Об'єкти внутрішнього контролю (аудиту) |
|---|--|
| 1 | 2 |
| 1. Додержання законів та нормативних актів | 1. Ведення бухгалтерського обліку |
| 2. Функції управління | 2. Достовірність звітності |
| 3. Діяльність економічних та технічних служб | 3. Фінансова стійкість, платоспроможність |
| 4. Організація та технологія виробництва | 4. Система управління підприємством |
| 5. Система управління підприємством | 5. Якість роботи економічних і технічних служб |
| 6. Засоби господарювання, капітал і зобов'язання | 6. Система оподаткування, планування, нормування |
| 7. Управлінський та фінансовий облік | 7. Організація і технологія виробництва |
| 8. Планування та процеси господарської діяльності | 8. Процеси діяльності підприємства |
| | 9. Проектно-кошторисна документація |

Слід пам'ятати, що на середовище контролю впливають зовнішні і внутрішні чинники. До них належать: загальний стан економіки, нестабільність законодавства, державне регулювання обліку та підпорядкованість підприємства. Нестабільність стану економіки України та її законодавчого регулювання негативно впливають на господарську діяльність підприємств і не стимулюють організацію ефективного внутрішнього контролю.

Внутрішніми чинниками середовища контролю підприємства є стиль управління та організаційна його структура.

Наступний елемент структури внутрішнього контролю – система бухгалтерського обліку. Вона включає: облікову політику, форму обліку та спосіб обробки облікової інформації.

Організація і регулювання бухгалтерського обліку в Україні обумовили основні вимоги до системи внутрішнього контролю. До них належить, насамперед:

- забезпечення контролю за виконанням зобов'язань, наявністю і рухом майна, використанням матеріальних і фінансових ресурсів відповідно до затверджених норм, нормативів і кошторисів;
- своєчасне виявлення негативних явищ діяльності підприємств;
- контроль за формуванням повної, реальної, достовірної інформації про господарські процеси і результати фінансово-господарської діяльності, що подаються у податкову адміністрацію, статистичні органи та необхідні для прийняття управлінських рішень.

Керівництво підприємства повинно обов'язково дотримуватися основних вимог щодо організації внутрішнього контролю. Регламентація цих вимог організації бухгалтерського обліку в Україні спричинила обмеження підприємства у здійсненні власної облікової політики.

Зубилевич С.Я. та Голов С.Ф. [20, с. 116] представили в узагальненому вигляді облікову політику, що наглядно представлена у табл. 5.2.

Таблиця 5.2. Фактори формування і зміст облікової політики підприємства

| Нормативні акти з питань організації бухгалтерського обліку | Особливості технології та організації підприємства |
|---|--|
| Облікова політика | |
| <ol style="list-style-type: none"> 1. Порядок вкладів та додаткових внесків до статутного фонду (розмір, вид, термін). 2. Методи нарахування амортизації (п'ять методів нарахування амортизаційних відрахувань) 3. Метод обліку витрат виробництва (за замовленням, за процесами) 4. Метод обліку реалізації продукції (робіт, послуг) 5. Порядок нарахування зносу МШП (100% за передані в експлуатацію чи інший порядок за вказівками щодо організації бухгалтерського обліку) 6. Норми амортизації нематеріальних активів 7. Порядок використання прибутку, що залишився у розпорядженні підприємства та нерозподіленого прибутку минулих років (створення фондів і резервів, оплата дивідендів), розмір і періодичність відрахувань, списання збитків минулих років 8. Порядок використання фондів і резервів підприємства (спеціальних фондів, резервного фонду, страхового фонду) 9. Порядок створення резерву відпусток робітникам, на виплату винагороди за вислугу років тощо | |

Діяльність підприємства регламентована нормативними документами, які визначають не лише ведення обліку чи інших господарських операцій, але й їх методику та суб'єкти, які підлягають постійному контролю табл. 5.3.

Таблиця 5.3. Обліковий процес та його регламентація

| Програма реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів. Затверджена постановою Кабінету Міністрів України від 28 жовтня 1998 р. №1706 | | |
|--|--|---|
| Первинний облік | Аналітичний і синтетичний облік | Бухгалтерська звітність |
| Основні положення про склад витрат виробництва (обігу) на підприємствах і в організаціях. Затверджені постановою Кабінету Міністрів України від 10 листопада 2000 р. №759 | План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій. Затверджений наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 р. №291; Інструкція з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків. Затверджена наказом Міністерства фінансів України від 20 листопада 2000 р.; закони України, листи, накази Мінфіну України, ГДПІ, НБУ та інших уповноважених органів державної виконавчої влади | Інструкція Мінфіну України про порядок заповнення форм річного бухгалтерського звіту підприємства; фінансова звітність за національними стандартами, Київ: ФПБУ, 1999 |

Підприємства зобов'язані протягом поточного року забезпечити дотримання прийнятої певної методології відображення господарських операцій та оцінку майна відповідно Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16 липня 1999 р. №996-XIV, Закон України «Про підприємництво» від 26 лютого 1991 р. №785.

У випадку зміни методології бухгалтерського обліку, необхідно в наступному році у пояснювальній записці до річного бухгалтерського звіту зауважити про ці зміни.

Вибір форми бухгалтерського обліку є правом будь-якого підприємства. На її вибір впливає ряд чинників. Форми реєстрів, порядок записів у них, обробка інформації визначаються документами про порядок їх застосування.

Так, для підприємств малого бізнесу невиробничої сфери при малій кількості операцій (до 100 операцій) рекомендовано обліковувати всі операції шляхом реєстрації їх у книзі обліку господарських операцій за формою № К-1 та відомості заробітної плати за формою № В-8. Малі підприємства, що мають власне майно, повинні застосовувати оборотні відомості форм № В-1 – В-9.

Форма бухгалтерського обліку залежить також від способу обробки облікової інформації. При автоматизованих системах обробки економічної інформації ризик контролю зростає, тому до таких документів ставляться додаткові вимоги.

Здійснення внутрішнього контролю передбачає застосування спеціальних процедур:

- розподіл прав, обов'язків, відповідальності;
- документування господарських операцій та їх санкціонування;
- фінансову та статистичну звітність;
- план рахунків та інструкцій з бухгалтерського обліку;
- інвентаризація і документальний контроль.

Одним із основних елементів системи внутрішнього контролю є процедури контролю, які здійснюють бухгалтери та інші посадові особи. До них відносяться:

- формальна арифметична перевірка первинних документів та перевірка за змістом;
- звірка записів обліку з даними дебіторів та кредиторів, банків, податкових органів, пенсійного фонду та інших обов'язкових платежів;
- інвентаризація виробничих запасів основних засобів, нематеріальних активів, грошових коштів у касі і на поточних рахунках у банку та інших активів;
- перевірка правильності та повноти розрахунків, що здійснюються за допомогою обчислювальної техніки;
- складання оборотних відомостей, рахунків аналітичного та синтетичного обліку.

Найбільш відповідальне місце серед цих процедур належить інвентаризації, за допомогою якої забезпечується достовірність даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності підприємства.

Матеріали інвентаризації та рішення керівництва підприємства щодо регулювання розбіжностей між даними бухгалтерського обліку та фактичною наявністю товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів тощо затверджуються керівником підприємства та розглядаються на центральній інвентаризаційній комісії із занесенням їх результатів у звітний період, у якому закінчена інвентаризація, і у річний звіт.

5.2. Ефективність системи внутрішнього контролю та порядок її визначення

Ефективна система внутрішнього аудиту знижує аудиторський ризик і зменшує обсяг аудиторської перевірки. Одним із першочергових завдань аудитора є оцінка внутрішнього контролю. Перевіряючи систему внутрішнього аудиту, необхідно сформувавши свою попередню думку про його стан на підприємстві, ступінь дотримання законодавчих та нормативно-методичних актів, положень, інструкцій та розпоряджень менеджера та облікової політики.

Ефективність системи внутрішнього аудиту залежить переважно від розміру підприємства, масштабу його діяльності. Під час перевірки великих підприємств (акціонерних, спільних підприємств тощо) вивчення системи внутрішнього аудиту обов'язкове в зв'язку з тим, що можливості тестування операцій з боку аудитора обмежуються, по-перше, значним їх обсягом; по-друге, потребують багато часу.

У процесі перевірки системи внутрішнього аудиту слід встановити:

- реальність та достовірність господарських операцій;
- повноту відображення у бухгалтерських документах господарських операцій, що мали місце обліку на момент перевірки;
- правильність визначення вартісної оцінки основних та оборотних засобів та їх класифікації;
- дотримання періодичності проведення господарських операцій;
- правильність підрахунку підсумків за зведеними документами та перенесення їх у облікові реєстри.

Вивчаючи організацію системи внутрішнього аудиту підприємства, що перевіряється, аудитору необхідно накопичувати інформацію про недоліки з метою їх усунення та визначення методики і обсягу зовнішнього аудиту.

Система внутрішнього аудиту вважатиметься ефективною, якщо вона зможе вчасно попередити виникнення недостовірної інформації і своєчасно виправити виявлену недостовірну інформацію.

Для оцінки ефективності системи внутрішнього аудиту використовується так званий кумулятивний ефект позитивних і негативних його сторін.

Проте при оцінці системи внутрішнього аудиту як ефективною аудитори можуть встановити можливість ризику зловживань на конкретній ділянці. Ця перевірка здійснюється за допомогою процедур аудиту.

У міжнародній практиці використовуються два рівні оцінки системи внутрішнього аудиту (контролю):

1. узагальнюючий рівень — за якого оцінка основних моментів внутрішнього аудиту проводиться без обстеження (оцінки операційного аудиту, опитувань, діагностики, тестів, порівнянь тощо);
2. розширений рівень оцінки, який досягається на основі детального, поетапного вивчення доказовості системи внутрішнього аудиту.

Перший рівень оцінки визначає завдання вивчення внутрішнього аудиту за допомогою тестів, підтвердження їх через недовіру до системи внутрішнього аудиту (контролю).

Другий рівень оцінки проводиться за допомогою тестування ефективності процедур внутрішнього аудиту і обмежується застосування тестів підтвердження.

Міжнародна практика вивчення, документування результатів внутрішнього контролю висвітлена вітчизняними вченими [20, 21].

Вивчення та документування системи внутрішнього аудиту (контролю) представлено на рис. 5.2.

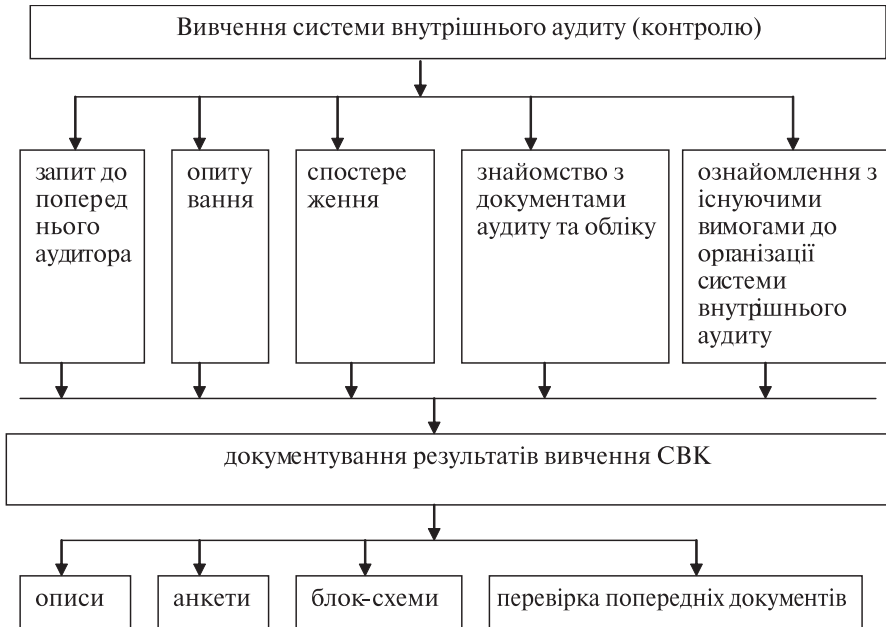


Рис. 5.2. Методика вивчення і документування системи внутрішнього аудиту

Однією з найпростіших форм дослідження результатів системи внутрішнього аудиту є описи. Вони застосовуються для перевірки підприємств малого бізнесу, а за ними — анкети, які передбачають перелік традиційних основних питань про суб'єкти і прийоми аудиту з відповіддю «так» чи «ні». Вони розробляються за наступними напрямками:

- анкета вивчення середовища аудиту (контролю);
- анкета вивчення системи бухгалтерського обліку;
- анкета процедур внутрішнього аудиту (контролю).

Оскільки при негативній відповіді на анкету вивчення середовища аудиту подальше дослідження нераціональне.

Аудитор при цьому оцінює ризик аудиту як максимальний (див. табл. 5.4; табл. 5.5; табл. 5.6).

Таблиця 5.4. Анкета «Вивчення середовища аудиту»

| Запитання | Відповідь | Примітка |
|--|-----------|----------|
| 1 | 2 | 3 |
| Філософія і стиль управління | | |
| Чи є одноосібними прийняття рішень і оперативне управління? Чи оцінюється підприємницький ризик і чи вдається керівництво до адекватного управління ним? Чи є у керівництва підстави для перекручення фінансової звітності? Чи діє на підприємстві система внутрішнього контролю? | | |
| Організаційна структура підприємства | | |
| Чи узгоджений розподіл прав, обов'язків і відповідальності з організаційною структурою підприємства? Чи вдається керівництво відповідного рівня до санкціонування господарських операцій? Чи проводиться контроль з боку вищих керівників за виконанням делегованих прав і обов'язків? Чи відповідає організаційна структура розмірові підприємства? | | |
| Органи управління | | |
| Чи регулярно проводяться збори засновників, наради? Чи оформлені рішення зборів (нарад) протоколами? Чи існує спеціальний орган (посада) внутрішнього контролю? | | |

Продовження таблиці 5.4

| Методи делегування прав і обов'язків | | |
|--|--|--|
| <p>Чи враховує існуючий розподіл прав і обов'язків особливості господарської діяльності? Чи можливі конфлікти інтересів підрозділів (осіб)?</p> <p>Чи встановлені:</p> <p>а) показники оцінки результатів діяльності підрозділів (осіб)?</p> <p>б) заходи заохочення (стягнення)?</p> <p>Чи укладені договори про матеріальну відповідальність:</p> <p>а) індивідуальні (повна, часткова);</p> <p>б) колективні?</p> <p>Чи розроблені на підприємстві:</p> <p>а) положення про структурні підрозділи;</p> <p>б) посадові інструкції?</p> | | |
| Методи управління контролем | | |
| <p>Чи застосовується система оперативного планування і звітності підрозділів?</p> <p>Чи встановлюються причини і винуватці відхилень від встановлених показників?</p> <p>Чи здійснюється аналіз господарської діяльності:</p> <p>а) оперативний;</p> <p>б) періодичний?</p> <p>Чи передбачені процедури попередження і виявлення несанкціонованих операцій, помилок у документах?</p> <p>Чи здійснюється інвентаризація у всіх випадках, передбачених законодавством?</p> | | |
| Внутрішній контроль (аудит) | | |
| <p>Чи здійснюються на підприємстві функції внутрішнього контролю (аудиту)?</p> <p>Яка підпорядкованість органу внутрішнього контролю (аудиту)?</p> <p>Чи застосовується письмова звітність про роботу органу внутрішнього контролю (аудиту)?</p> | | |
| Кадрова політика | | |
| <p>Чи має персонал підприємства відповідний професійний рівень?</p> <p>Чи виконує персонал покладені на нього обов'язки?</p> <p>Чи висока плінність кадрів на підприємстві?</p> | | |

| Зовнішній вплив | | |
|--|--|--|
| Чи підпорядковане підприємство міністерству, об'єднанню? | | |
| Чи здійснюється контроль вищестоящою організацією? | | |

Таблиця 5.5. Анкета «Вивчення системи бухгалтерського обліку»

| Запитання | Відповідь | Примітка |
|--|-----------|----------|
| 1. Чи достатня кваліфікація облікового персоналу? 2. Чи здійснюється спеціалізація облікових робіт? 3. Чи контролюється виконання старшим за посадою? 4. Чи висока плінність облікових працівників? 5. Чи визначена облікова політика на звітний період? 6. Чи змінилася облікова політика порівняно з попереднім періодом? 7. Чи виконуються встановлені процедури контролю достовірності облікової інформації: арифметична перевірка; перевірка за змістом; оборотні відомості аналітичного обліку до синтетичних рахунків; оборотні відомості синтетичних рахунків; інвентаризація та інше? 8. Чи були встановлені суттєві недоліки у системі обліку попередньою перевіркою: перевіркою податкових органів; іншими уповноваженими органами? 9. Чи застосовується графік документообігу? 10. Чи розроблений робочий план рахунків? 11. Чи застосовується адекватна форма бухгалтерського обліку? | | |

Таблиця 5.6. Анкета «Процедури внутрішнього контролю»

| Запитання | Відповідь | Примітка |
|---|-----------|----------|
| Санкціонування | | |
| 1. Хто дає дозвіл на видачу готівки з каси? | | |
| 2. Чи усі видаткові касові ордери або документи, що їх замінюють, підписані керівником? | | |
| Розподіл обов'язків | | |
| 1. Чи розподілені обов'язки щодо виписання касових ордерів та їх виконання (видачі, отримання готівки)? | | |
| 2. Чи розподілені обов'язки в обліку касових ордерів та обліку реалізації, розрахунків із підзвітними особами тощо? | | |

Продовження таблиці 5.6

| Документування і запис | | |
|--|--|--|
| 1. Чи нумеруються прибуткові і видаткові ордери у встановленому порядку? | | |
| 2. Чи своєчасно заповнюється касова книга і подається звіт касира? | | |
| 3. Чи додаються до звіту касира всі необхідні документи? | | |
| Контрольні процедури | | |
| 1. Чи дотримується встановлений порядок перевірки звітів касира? | | |
| 2. Чи перевіряє бухгалтер суму встановленого ліміту залишку готівки у касі? | | |
| 3. Чи здійснюється раптова щоквартальна інвентаризація коштів у касі? | | |
| 4. Чи перевіряється своєчасність оприбуткування коштів у касі, їх внесення на поточний рахунок на підставі записів у касовій книзі, чеків і витягів банку? | | |

Найпоширенішими об'єктами контролю вважаються такі (див. табл. 5.7.):

Таблиця 5.7. Об'єкти внутрішнього контролю

| Об'єкт контролю | Основне контрольне запитання |
|---|---|
| 1 | 2 |
| Реалізація, боржники та грошові надходження | <p>Чи є факти відпуску товару з підприємства без виписування рахунків-фактур?</p> <p>Чи помічені факти відпуску товару з підприємства за умови значного ризику платежу?</p> <p>Чи допускаються помилки при оформленні розрахунків-фактур?</p> <p>Чи відомі випадки відфактурованого продажу товарів без відображення на бухгалтерських рахунках? Чи є факти неправильних записів за кредитом рахунку дебіторів?</p> <p>Чи видавалася готівка, не внесена в банк?</p> <p>Чи допускалося зниження або завищення обсягу продажу?</p> |
| Закупки, кредитори та платежі | <p>Чи мала місце поява заборгованості за неотримані товари або за товари, відпуск яких не санкціонований?</p> <p>Чи допускалося неправильне обчислення заборгованості?</p> <p>Чи є факти незареєстрованої заборгованості? Чи допускалася фальсифікація заборгованості сплати платежів без достатніх обґрунтувань?</p> |

| | |
|---------------------------------|---|
| | <p>Чи є неправильні записи за дебетом рахунків кредиторів?</p> <p>Чи реалізовувалися основні фонди без оформлення необхідної документації?</p> |
| Оплата праці | <p>Чи сплачувався заробіток за невиконану роботу?</p> <p>Чи є факти необгрунтованої виплати премій та інших винагород?</p> <p>Чи порушувалося законодавство через неправильні записи про утримання і сплату податків із заробітної плати, а також обов'язкові нарахування на заробітну плату?</p> <p>Чи завищувалися суми заробітної плати у платіжних відомостях?</p> <p>Інші помилки.</p> |
| Запаси, незавершене виробництво | <p>Чи є факти витрати або розкрадання виробничих запасів?</p> <p>Чи є випадки видатків виробничих запасів без оформлення документів?</p> <p>Чи мала місце фальсифікація обсягу незавершеного виробництва?</p> <p>Чи надає система бухобліку достатню інформацію про виробничі витрати для їх контролю?</p> |
| Управління та облік | <p>Чи є неправильні записи в журналах-ордерах?</p> <p>Чи помічені помилки в інших бухгалтерських регістрах?</p> <p>Чи спостерігається загальна невизначеність управлінських та облікових функцій при здійсненні внутрішнього аудиту?</p> <p>Чи помічене періодичне застосування процедур, що мають значний вплив на внутрішній контроль?</p> |

Здебільшого оцінка системи внутрішнього контролю базується на основаних контрольних завданнях, що розробляються аудиторськими фірмами і входять до програми аудиту. Аудитор може внести зміни до цих програм залежно від умов діяльності клієнта. За результатами цих запитань із їх змінами аудитор оцінює систему внутрішнього контролю.

У практичній діяльності з метою оцінки внутрішнього аудиту виділяється перелік ключових запитань.

Найпростіша форма анкети передбачає перелік запитань про суб'єкти і об'єкти контролю, на які дається відповідь «так» чи «ні».

Негативні відповіді свідчать про відсутність контролю.

Під час використання анкет аудиторів необхідно дотримуватись їх повної послідовності.

Насамперед, заповнюється анкета визначення середовища (табл. 5.4.), потім — системи обліку (табл. 5.5.) і контрольних процедур при здійсненні окремої групи господарських операцій (табл. 5.6.) Такий порядок анкетування базується на практичному досвіді. При даній формі анкетування з'ясується, як керівництво приділяє увагу внутрішньому контролю на підприємстві. Якщо керівництво не приділяє значної уваги внутрішньому контролю, то не бажано проводити подальші дослідження. У цьому випадку аудитор оцінює ризик контролю як максимальний (CR®1) і приступає до виконання процедур підтвердження.

Якщо керівництво підприємства серйозно ставиться до внутрішнього контролю, то аудитор його детально вивчає з метою підтвердження процедур у подальшому виконанні процедур.

Недоліком анкет є їх узагальненість. Вона не містить оцінки слабких місць системи внутрішнього контролю.

Аудитори Великобританії вдосконалили форму анкети, поєднавши програму перевірки з оцінкою системи внутрішнього контролю. Такі анкети містять основні завдання контролю здійснення такого господарського процесу (процесу виробництва, реалізації) і критерії оцінки системи контролю або необхідні у даному випадку тести контролю чи їх підтвердження.

У свою чергу, до кожного з основних контрольних запитань підбираються допоміжні запитання.

Запитання з додатковими доповненнями аудитора є вищою формою документування на відміну від опису анкет. При використанні блок-схем, які відображають облікові і аналітичні процедури за допомогою спеціальних символів наочно представити логічну послідовність обліку і контролю на підприємстві неможливо. Кожна блок-схема будується на підприємстві за тими умовами, що застосовує цю форму документування з метою вивчення системи внутрішнього контролю. Побудована блок-схема нагадує оперограми (табл. 5.8). Оцінивши систему внутрішнього контролю і обліку, аудитор приймає рішення щодо:

- доцільності продовження аудиту;
- стратегії аудиту на стадії укладання договору.

Якщо в результаті досліджень аудитор встановив, що відсутні документи і записи, а відновити їх немає можливості, то він має підставу відмовити у наданні висновку або дати негативний висновок.

В інших випадках аудитор оцінює правильність попередньо обраної

стратегії аудиту. В основному аудитори визначають ризик на етапі укладання договору (високий) і планують здійснення тестів підтвердження залишків на рахунках бухгалтерського обліку. Ця особливість характерна при роботі з новим клієнтом або під час аудиту невеликих підприємств, де дотримання належних умов контролю у повному обсязі неможливе (див. рис. 5.3.).

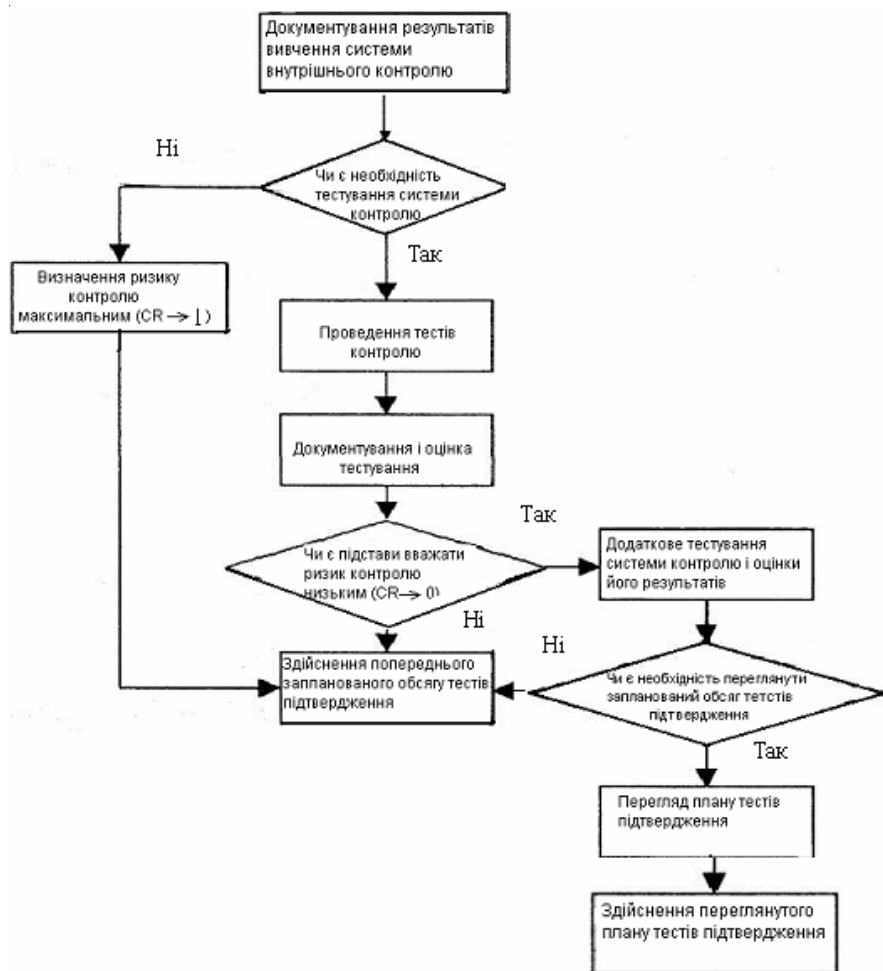



Рис. 5.3. Алгоритм стратегії переважного здійснення тестів підтвердження

Таблиця 5.8. Умовні позначення для блок-схем, системи внутрішнього контролю

| Символ | Значення | Символ | Значення |
|---|---|---|--|
|  | Документ |  | Перенесення документів |
|  | Книга обліку (реєстр) |  | Спрямування документів для зберігання: |
|  | Запис інформації до іншого документа (реєстр) | A | |
|  | Початок схем. перехід до іншої схеми, закінчення |  | в алфавітному порядку |
|  | Операція (запис до документа, реєстру) | N | за порядковим номером |
|  | Контроль |  | за датою |
|  | Напрямок руху документів у часі | D | тимчасове зберігання документів |
|  | Перетин ліній руху документів | T | Складання документу у кількох примірниках |
|  | Рух документів між підрозділами (посадковими особами) |  | |
| | |  | Попередньо пронумерований документ |
| | |  | «Тінь» документа (Ghost) (використовується під час переносу документа з іншої схеми) |

Примітка. Наведені позначення для умов ручної обробки облікової інформації.

Після вивчення системи контролю аудитор вирішує необхідність проведення тестів контролю. Якщо аудитор не змінив оцінку ризику контролю як високу (CR→1), то проведення тестів контролю не має сенсу.

Якщо аудитор вважає, що ризик контролю нижчий, ніж передбачалось, він має пересвідчитись, що контроль дійсно функціонує і дозволяє виявити та виправити помилки та відхилення. Перш ніж прийняти рішення про тестування контролю, аудитор зважає його економічну сторону.

В цьому разі порівнюються витрати, пов'язані з тестами контролю, що будуть здійснені з витратами на проведення тестів підтвердження, від яких можливо відмовитись. Це стосується підтвердження дебіторської заборгованості, інвентаризації запасів тощо.

Детально перевіривши всі аспекти, аудитор може частково переглянути заплановані процедури підтвердження, якщо на даних ділянках здійснюється належний контроль (зменшити обсяг вибірки рахунків кредиторів, змінити строки зустрічної перевірки документів на відвантаження готової продукції, платіжних вимог тощо).

Стратегія низького рівня оцінки ризику контролю застосовується в основному для постійних замовників, у яких система контролю, виявлена при перевірках, надійна.

Якщо контроль виявився неефективним, то для програми тестів підтвердження вносяться необхідні зміни.

Результати оцінки і тестування системи внутрішнього контролю аудитор оформляє у спеціальному звіті (записці, листі) і подає на ім'я керівника.

В ньому аудитор відображає недоліки організації контролю, обліку та викладає конкретні поради щодо їх усунення.

У звіті мають бути викладені факти у чіткій послідовності, з обґрунтованими пропозиціями. Звіт представляється аудиторському комітету або раді директорів.

На практиці отримала визнання підготовки двох висновків: зовнішнього і внутрішнього, призначеного для керівника і головного бухгалтера підприємства.

Форма і зміст звіту визначаються нормативними документами або аудиторською фірмою.

5.3. Тестування системи внутрішнього контролю

У міжнародній практиці аудиту для вивчення СВК використовують два види тестів: наскрізні тести та тести узгодженості відповідності.

Наскрізні тести використовуються у випадках, коли необхідно простежити за наявністю контролю від моменту появи первинного документа про господарську операцію до відображення її в облікових регістрах і фінансовій звітності.

За допомогою тестів на відповідність перевіряється ефективність системи внутрішнього контролю, її здатність в короткий термін виявити та виправити можливі помилки.

Ці тести відрізняються один від другого об'єктами, прийомами контролю та його результатами (табл. 5.9.).

Таблиця 5.9. Тести контролю та їх відмінність

| Ознаки контролю | Тести | |
|-----------------------------------|---|---|
| | Наскрізні | відповідності (узгодженості) |
| Мета | Наявність контролю | Ефективність контролю |
| Об'єкт | Система контролю у цілому на підприємстві. | Сильні сторони контролю. |
| Прийоми | Обстеження, опитування, спостереження, вивчення документів, зустрічна перевірка, взаємний контроль, інвентаризація. | Обстеження, опитування, спостереження, документальний контроль, конкретний обмір, інвентаризація. |
| Результати негативного тестування | Відсутність контролю. | Неефективність контролю. |

Слід зазначити, що перевірка на ефективність вивчає лише сильні сторони контролю.

В обох випадках контролю застосовуються майже однакові прийоми, які передбачені системою внутрішнього контролю. Так, наприклад, наявність підпису головного бухгалтера у регістрах свідчить, що існування контролю достатнє для висновку; щоб засвідчити його ефективність, необхідно перевірити всі позиції регістрів та зробити зустрічну перевірку.

Проблемним є присутність аудитора під час проведення інвентаризації – основного прийому контролю, здійснення якого передбачено нормативними актами України.

МНА зобов'язує аудитора оцінити порядок проведення інвентаризації шляхом спостереження, безпосередньої участі у ній чи за допомогою процедур контролю.

Спосїб, який обирає аудитор, залежить вїд системи облїку і внутрїшнього контролю замовника, властивого ризику, ризику контролю і суттєвостї щодо статей звітностї, що пїдлягають інвентаризацїї, термїнів її проведення та розтягування цїнностей.

МНА 8-1 наголошує на необхїднїсть присутностї і вибїркової участї аудитора в інвентаризацїї.

Закон України «Про аудиторську дїяльнїсть» прямо не зобов'язує аудитора брати участь в інвентаризацїї.

Процедури контролю (документальний контроль чи участь у проведеннї інвентаризацїї) мають бути уважно розглянутї аудитором на предмет забезпечення її достовїрними свїдченнями. Незадовїльну оцїнку можливостей проведення інвентаризацїї, якї аудитор встановить при здїйсненнї альтернативних процедур, вїн зобов'язаний вїдмїтити в аудиторському висновку.

Пїд час планування тестів контролю аудитор має визначитися щодо:

- мети здїйснення тестів;
- їх обсягїв та термїнів виконання.

Крїм того, необхїдно передбачити можливостї вїдхилення в облїкових даних, якї потрїбно виявити, виправити і на цїй пїдставї скласти програму тестів контролю.

До таких вїдхилень належить:

- неповнота облїку;
- нереальнїсть облїкової інформацїї;
- вїдсутнїсть дозволу на проведення господарської операцїї;
- неправильне вїднесення інформацїї до звітного перїоду;
- арифметичнї неточностї;
- неправильна кореспонденцїя рахункїв;
- помилки, встановленї при взаємоперевїрцї показникїв звітної інформацїї та регїстрїв облїку тощо.

Зважаючи на реформування облїку в Україні, пїд час формування програм перевїрки враховуються обмеження щодо обсягу перевїрки, кореспонденцїї рахункїв тощо.

Розглянемо такий пїдхїд на прикладї програми тестїв контролю щодо розрахунка з пїдзвітними особами.

Інструкцїєю про службовї вїдрядження передбачено здїйснення таких контрольних процедур. До них вїдносяться: санкцїя керївництва на вїдрядження, оплата витрат на вїдрядження, реєстрацїя осїб, що вибули у вїдрядження, встановлення термїнів розрахункїв пїсля повернення з вїдрядження, склад витрат, кореспонденцїю по розрахунках згїдно з гос-

подарськими операціями з підзвітними особами, контроль головного бухгалтера за правильністю розрахунків.

Узагальнення вимог і можливі види тестів контролю наведені в табл. 5.10.

Таблиця 5.10. Тести внутрішнього контролю щодо розрахунків з підзвітними особами

| Господарські операції | Види внутрішнього контролю | Виявлення можливих помилок | Тести контролю |
|--|---|--|--|
| 1 | 2 | 3 | 4 |
| Рішення керівника про відрядження | Дозвіл керівника (наказ на відрядження) | Відсутність дозволу | Перевірка наявності реквізитів у посвідченні, наказі |
| | | Недоцільність відрядження | Перевірка реквізитів у посвідченні, завдань на відрядження, звіт про їх виконання |
| | | Фіктивне посвідчення, нереальність облікової інформації | Перевірка реквізитів у посвідчення, завдань на відрядження, звітів про їх виконання, підтвердження третіх сторін, опитування персоналу |
| Видача авансу на відрядження, оформлення видаткового касового ордеру, видача коштів з каси | Дозвіл керівника | Відсутність дозволу | Перевірка наявності підпису головного бухгалтера на видатковому касовому ордері |
| | Розподіл обов'язків виписування касових ордерів і видачі коштів | Виконання однією особою | Опитування персоналу, наявність підписів на ордері |
| | | Фіктивний ордер | Перевірка дотримання порядку оформлення і реєстрації видаткових ордерів |
| Дозвіл керівника, перевірка виконання завдання | Відсутність дозволу, недоцільність відрядження | Наявність підписів керівника на авансових звітах. Порівняння витрат із виробничими завданнями, звітом про його виконання | |

| | | | |
|-----------------------------|---|--|--|
| Оформлення авансового звіту | Перевірка показників авансового звіту бухгалтером | Арифметична неточність | Перевірка розрахунків по авансовому звіту, співставлення сум з первинними документами |
| | | Несвоечасність розрахунків | Перевірка дат прибуття і здійснення розрахунків, наявності заборгованості за попередніми авансовими звітами |
| | | Неправильна кореспонденція розрахунків | Перевірка змісту звітів про виконання завдання, дозволу керівника на оплату перевертат сум згідно з авансовим звітом |

Плануючи тести контролю, намагаються охопити увесь звітний період. Тестування в основному проводиться до закінчення звітнього року. Результати проведення тестів впливають на зміст програми аудиту під час проведення аудитором підготовчих робіт та після закінчення звітнього року. Вирішуючи питання з проведення тестів контролю у цей період, аудитор бере до уваги:

- тривалість періоду, що залишається до закінчення року;
- зміст господарських операцій;
- оцінку системи контролю;
- можливість здійснення тестів контролю із тестами підтвердження.

Важливим моментом є підхід до документування результатів тестів контролю. У випадку, коли ризик контролю оцінений як максимальний, аудитор лише вказує, до яких господарських операцій застосована така оцінка, при цьому підстави для оцінки не розкриваються аудитором.

Коли ризик контролю оцінений нижче за максимальний, аудитор зобов'язаний документувати усі докази справедливості такої оцінки.

Необхідно зауважити, що тести контролю можуть виконуватися одночасно з тестами підтвердження, на підставі одних і тих само даних.

Поставлені завдання з перевірки внутрішнього контролю і ув'язка з ними відповідних тестів допомагає знизити ризик направлено застосування тестів і тлумачення отриманих свідчень.

Таким чином, оцінивши ризик контролю, аудитор обирає такі тести підтвердження, які б допомогли йому забезпечити належний рівень ризику невиявлення помилок. У випадку високого ризику контролю (CR→1), аудитор змушений знизити прийнятий рівень невиявлення по-

милок (CR→0), збільшити обсяг тестування, надати перевагу прийомам фактичного контролю, зовнішнім документам, виконувати тести якнайближче до дати складання балансу.

5.4. Питання для самоперевірки та обговорення

1. Наведіть визначення внутрішньогосподарського контролю.
2. Назвіть об'єкти, прийоми внутрішньогосподарського контролю.
3. Назвіть переваги і недоліки документування знань про систему внутрішнього контролю замовника.
4. На якому етапі аудиторської перевірки проводиться оцінка ефективності системи внутрішнього контролю?
5. Що потрібно встановити аудиторіві при перевірці системи внутрішнього контролю?
6. За яких умов система внутрішнього контролю вважається ефективною?
7. Назвіть два рівні та суть оцінки системи внутрішнього контролю, прийняті у міжнародній практиці.
8. Якої послідовності вивчення системи внутрішнього контролю дотримуються у міжнародній практиці?
9. В яких формах представляються результати досліджень системи внутрішнього контролю?
10. За якими напрямками розробляються анкети?
11. Які основні запитання включаються в анкету «Вивчення середовища контролю»?
12. Які основні запитання включаються в анкету «Вивчення системи бухгалтерського обліку»?
13. Які основні запитання включаються в анкету «Процедури внутрішнього контролю»?
14. Що являють собою наскрізні тести?
15. Що являють собою тести на узгодженість?

5.5. Контрольний блок

5.5.1. Тести

1. Які з перерахованих факторів обмежують ефективність системи внутрішнього контролю:

- а) ефективність контрольних процедур залежить від розподілу функціональних обов'язків;
- б) процедури контролю визначаються згідно з вказівками керівництва;
- в) значний вплив зовнішніх факторів;
- г) співвідношення витрат на організацію контролю з перевагами, які він гарантує.

2. Вивчаючи систему внутрішнього контролю, аудитор отримує достатні докази для:

- а) створення належних умов збереження активів підприємства;
- б) обґрунтування конструктивних пропозицій замовнику щодо покращення структури контролю;
- в) визначення мети, обсягу і термінів здійснення аудиторських тестів;
- г) висловлення думки про систему внутрішнього контролю.

3. На підставі вивчення системи внутрішнього контролю аудитор може оцінити ризик контролю як максимальний, бо:

- а) вважає політику і структуру контролю неефективними;
- б) здійснивши тести контролю, щоб знизити ризик виявлення помилок;
- в) вважаючи політику і процедури контролю здатними запобігти, виявити і виправити можливі відхилення;
- г) виявивши, що елементи внутрішнього контролю не закріплені у положеннях, посадових інструкціях, наказах.

4. Які з перерахованих тестів можна вважати тестами контролю?

- а) перевірка специфічних статей звітності;
- б) порівняння оцінки виробничих запасів у обліку із супроводжувальними документами постачальника;
- в) перевірка наявності підписів керівника на видаткових касових ордерах;
- г) огляд нового обладнання, придбаного у звітному періоді.

5. Яким чином можуть бути отримані достатні докази про дотримання посадовими особами їх повноважень?

- а) перевіркою зовнішніх документів про наявність необхідних розпоряджень;
- б) спостереженням за посадовими особами, які застосовують контрольні процедури;
- в) підготовкою блок-схем внутрішнього контролю;
- г) опитуванням посадових осіб.

6. З якою метою МНА вимагають обов'язково документувати результати вивчення і оцінки системи внутрішнього контролю?

а) для отримання документальних свідчень про здійснені процедури аудиту;

б) для кращого розуміння системи контролю;

в) для підготовки звіту про недоліки системи внутрішнього контролю;

г) для визначення потенційних слабких місць контролю.

7. Які переваги блок-схеми внутрішнього контролю над іншими формами його документування?

а) простота складання;

б) можливість використання у системах контролю будь-якої складності;

в) представлення хронологічного здійснення і зв'язку між учасниками господарських операцій;

г) ніяких.

8. Яке значення для аудитора має інформація про кваліфікацію облікового персоналу замовника?

а) забезпечує своєчасне здійснення тестів;

б) визначає економічну ефективність контролю;

в) вказує на можливість змови з метою зловживань;

г) сприяє забезпеченню збереження активів підприємства.

9. Які з наведених елементів не належать до структури внутрішнього контролю:

а) ризик контролю;

б) контрольні процедури;

в) система бухгалтерського обліку;

г) контрольне середовище.

10. Які прийоми вивчення системи внутрішнього контролю використовує аудитор?

а) документування;

б) тести узгодженості (відповідності);

в) опис, анкетування, складання блок-схем, комбінований;

г) вивчення блок-схем, опитування, спостереження;

11. Яке рішення щодо оцінки ризику контролю та здійснення тестів узгодженості на малих підприємствах приймає зазвичай аудитор?

а) оцінює ризик як середній і проводить тести контролю;

б) вважає ризик максимальним і переходить до тестів підтвердження;

в) оцінює ризик як низький і проводить тести контролю;

г) оцінює ризик як низький і переходить до тестів підтвердження.

12. Який прийом ви використовуєте для перевірки своєчасності оприбуткування готівки, отриманої з поточного рахунку у касі?

- а) звірення записів у касовій книзі і виписці банку;
- б) спостереження;
- в) інвентаризація;
- г) звірення записів у реєстрах синтетичного обліку з первинними документами.

13. Який прийом застосує аудитор, аби пересвідчитись у забезпеченні умов зберігання коштів у касі?

- а) інвентаризація;
- б) опитування;
- в) огляд приміщення каси;
- г) ознайомлення з договором про матеріальну відповідальність касира.

14. З якою метою аудитор проводить тести узгодженості?

- а) щоб переконатись, що здійснюються певні процедури контролю;
- б) для оцінки ефективності контролю;
- в) аби знизити аудиторський ризик;
- г) для вивчення системи контролю.

15. У чому полягає призначення прослідковування господарської операції під час вивчення системи внутрішнього контролю?

- а) аби переконатись, що здійснюються певні процедури контролю;
- б) для оцінки ефективності контролю;
- в) щоб знизити аудиторський ризик;
- г) для вивчення обсягу тестів підтвердження.

5.5.2. Графічний диктант

Відповідайте на запитання, проставляючи у рядок (графічно) відповіді, відповідно:

Так — «+»

Ні — «-»

1. Система внутрішнього контролю забезпечує достовірність інформації підприємства, збереження грошових та матеріальних цінностей, підвищення ефективності господарювання, відповідність системи внутрішнього аудиту вимогам законодавчих та нормативних актів і норм, зменшення витрат на проведення зовнішнього аудиту.

2. Внутрішніми чинниками середовища контролю підприємства є стиль управління та організаційна його структура.

3. У міжнародній практиці використовуються три рівні оцінки системи внутрішнього аудиту.

4. Узагальнюючий рівень оцінки визначає завдання вивчення внутрішнього аудиту за допомогою тестів, підтвердження їх через недовіру до системи внутрішнього аудиту.

5. Другий рівень (розширеної оцінки) СВК проводиться за допомогою тестування ефективності процедур внутрішнього аудиту і обмежується застосуванням тестів підтвердження.

6. Документування результатів вивчення СВК включає: описи, анкетування, блок-схеми, перевірку попередніх документів.

7. Ефективна система внутрішнього аудиту знижує суттєво аудиторський ризик і зменшує обсяг незалежної аудиторської перевірки.

8. На малих підприємствах ризик неефективності СВК значно нижчий, ніж на великих.

9. Опис контрольних процедур для виявлення можливих порушень або зловживань проводиться за кожним розділом обліку.

10. Система внутрішнього контролю складається з таких елементів: середовища контролю, системи бухгалтерського обліку, процедур контролю.

Таблиця 5.11. Визначення правильних відповідей на поставлені запитання

| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | 10 |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|----|
| | | | | | | | | | |

РОЗДІЛ 6

АУДИТОРСЬКІ ДОКАЗИ

6.1. Аудиторські докази, їх класифікація

Законом України «Про аудиторську діяльність» [1] та міжнародним стандартом 500 «Аудиторські докази» [11] та МСА 720 «Інша інформація в документах, що містять перевірені фінансові звіти» передбачено здійснювати аудитором аналіз та оцінювати інформацію, яка отримана на підставі аудиторських доказів з метою формування висновку (дод. 14, 15).

У процесі аудиту нагромаджуються докази достовірності фінансової звітності, які оформлюються документально і називаються робочими документами аудитора. Але традиційно до аудиторських свідчень відносять інформацію щодо достовірності фінансової звітності. Загалом процес аудиту розглядається як пізнання істини, одержання доказів, донесення одержаної інформації аудитором до користувачів шляхом видачі об'єктивних висновків аудитора. Процес здійснення операцій — це дослідження фактів минулого. Кожна господарська операція відображається в певних документах, де чітко проявляється дія закону всебічного взаємозв'язку явищ і загального відображення матеріального світу, що дозволяє аудитору встановити законність, достовірність і реальність їх відображення.

Об'єктивне відображення господарських операцій повинне підтверджуватися доказами.

У літературних джерелах поняття доказів трактується як фактичні свідчення про обставини, що мають важливе значення для прийняття управлінських рішень.

Докази — це свідчення, які відображають будь-який факт і є незаперечними.

Згідно з міжнародним стандартом аудиту 500 «Аудиторські докази» термін «Аудиторські докази» означає інформацію, яку аудитор використовує для формування висновків, на яких ґрунтується аудиторська дум-

ка; вони охоплюють інформацію, що міститься в облікових записках [11, с. 408]. На думку економістів Я. П. Кулаковської і Ю. В. Піча, аудиторські докази – це документально підтверджена інформація, зібрана аудитором під час перевірки, яка підтверджує висновки аудитора щодо будь-якої дії господарюючого суб'єкта [21, с. 221], окрім того, доказ може стати підтвердженням або спростуванням існування тієї або іншої події чи дії. Аудиторські докази залежать від джерел їх отримання. Основними джерелами їх отримання є:

- інформація первинних і зведених документів;
- облікові реєстри бухгалтерського обліку;
- фінансова звітність підприємства (баланс, звіт про фінансові результати, звіт про рух грошових коштів, звіт про власний капітал, примітки до річного звіту);
- матеріали проведених інвентаризацій;
- розрахунки відомостей бухгалтерії, податкові декларації, контракти, калькуляції, засновницькі документи;
- матеріали перевірок органів податкової служби та матеріали проведених документальних ревізій, аудиторські перевірки;
- письмові заяви осіб, доповідні записки матеріально відповідальних та посадових осіб підприємства, замовників;
- оперативна, статистична та податкова звітність.

Докази отримують шляхом застосування фізичних оглядів, підтверджень залишків на рахунках бухгалтерського обліку, аналізу документів, отриманих від підприємств, третіх осіб, аналітичних досліджень за минулі роки, майбутніх періодів та усної інформації осіб підприємства, організацій, установ.

Аудиторські докази необхідно одержувати шляхом поєднання тестів системи контролю і процедур перевірки на суттєвість. «Тести системи контролю» – це тести, що виконуються для одержання аудиторських доказів щодо відповідності структури та ефективності функціонування систем обліку та внутрішнього контролю.

«Процедури перевірки на суттєвість» – це перевірки, що виконуються для одержання аудиторських доказів з метою виявлення суттєвих перекручень у фінансовій звітності. Такі процедури бувають двох типів: у вигляді перевірки операцій і залишків по рахунках та проведенні аналітичних процедур [10].

Ці критерії достатності та надійності взаємопов'язані між собою. Достатність є виміром кількості аудиторських доказів, належність вимірної якості та надійності.

Під час аудиторської перевірки аудитор спирається на аудиторські докази, які мають переконливий характер.

Формулюючи аудиторський висновок, аудитор не здійснює суцільної перевірки всієї інформації, а визначає тільки основні її елементи, що характеризують стан діяльності підприємства. Необхідним є те, що аудитор повинен одержати аудиторські докази стосовно кожного суттєвого твердження фінансової звітності. На їх достовірність впливають такі фактори:

- оцінка характеру та величини ризику на всіх етапах аудиторської перевірки;
- досвід попередніх аудиторських перевірок;
- надійність, реальність та достовірність облікової інформації;
- виявлення фактів помилок чи шахрайства.

Класифікація доказів здійснюється залежно від подачі інформації (на прями і непрямі).

Прямі докази — це докази, що підтверджуються первинними документами; непрямі — це свідчення, які не мають ніякого відношення питання, що досліджується.

Залежно від джерел одержання інформації докази поділяються на: внутрішні, зовнішні і комбіновані:

- до внутрішніх доказів відноситься інформація, одержана від клієнта;
- до зовнішніх належить інформація, одержана від третіх осіб, комбіновані докази вміщують інформацію, отриману від клієнта і підтверджену зовнішніми джерелами.

Аудитор, одержавши інформацію в період проведення аудиту, повинен повністю переконатися у тому, що його думка правильна, справедлива і має цінність для вирішення дослідницької проблеми. Наприклад, доказ того, що на підприємстві перекручена звітність по руху грошових коштів, не є цінною для вирішення питання щодо підтвердження наявності дебіторської заборгованості.

За характером одержання аудиторські докази поділяють на: візуальні, документальні та усні.

Достовірні докази мають бути доречними. Наприклад, аудитор, перевіряючи своєчасність виплати заробітної плати згідно з платіжною відомістю, та провівши тестування з цієї процедури, встановив, що в окремих випадках суми депонованої заробітної плати не були своєчасно віднесені бухгалтером на рахунок 662 «Депонована заробітна плата», а зроблені некоректні бухгалтерські проводки. Цей доказ свідчить про недостовірність ф. №3 «Звіт про рух грошових коштів». У цьому випадку стосовно однієї

мети докази будуть доречними, стосовно іншої – ні, позаяк сутність доречності визначається метою аудиту.

На достовірність доказів впливають ряд факторів. Фактори, що впливають на достовірність доказів, наведені в табл. 6.1.

Таблиця 6.1. Перелік факторів, що впливають на достовірність доказів

| № з/п | Фактори, які впливають на достовірність доказів | Підтвердження інформації, що впливає на достовірність доказів |
|-------|---|---|
| 1 | 2 | 3 |
| 1. | Незалежність джерела інформації | Зовнішні джерела інформації є більш надійними, ніж внутрішні. Так, підтвердження інформації від третіх осіб більш достовірні ніж інформація, яка зафіксована в документах підприємства (отримання грошових коштів у банку для видачі їх підзвітній особі) |
| 2. | Ефективність внутрішнього контролю | При ефективній системі внутрішнього контролю у клієнта докази теж є більш надійними |
| 3. | Кваліфікація аудитора | Інформація, отримана аудитором у результаті фактичної перевірки, є більш ефективною, ніж та, яку одержують допоміжними методами |
| 4. | Оцінка інформації наданої особами | Докази, надані особами, можна вважати надійними у випадку, коли вони надані особами, що мають достовірні свідчення. У випадку, коли аудитор не має достатньої кваліфікації і знань, докази, зібрані ним, можуть бути недостатньо достовірними |
| 5. | Ступінь об'єктивності | До об'єктивної інформації необхідно віднести об'єктивну інформацію: це підтвердження залишків по рахункам дебіторів, кредиторів, банківської виписки тощо |
| 6. | Достатність | Розмір вибірки, що встановлюється аудитором, буде важливим, коли аудитор вирішує достатність (кількість) зібраних ним свідчень |
| 7. | Своєчасність | Коли аудиторські докази відповідають здійсненню фактів, вони будуть більш достовірними |
| 8. | Об'єднаний ефект | Переконливість доказів можна оцінити лише після загальної оцінки достовірності, достатності і своєчасності |

6.2. Джерела аудиторських доказів, процедури їх отримання

Джерелами аудиторських доказів є:

- облікова система, яка включає інформацію первинних та зведених документів і звітів; облікові реєстри синтетичного обліку; фінансова звітність; матеріали інвентаризацій, аудиторських перевірок, документальних перевірок; дані внутрішнього контролю та оперативну, податкову і статистичну звітність.

Одержання аудиторських доказів аудитором здійснюється шляхом застосування процедур.

До основних процедур належать:

- перевірки, спостереження, опитування, підтвердження, підрахунки та аналітичні процедури.

Перевірка матеріальних активів забезпечує надійні аудиторські докази.

Перевірка складається з вивчення бухгалтерських документів, реєстрів, в яких фіксуються господарські операції з матеріальних активів.

Перевіряючи достовірність документів, реквізитів та записів у них, здійснюється виявлення фальсифікованих даних, тобто таких, в яких є підчистки, підроблені записи, заміна цифрових величин та текстів. У цих документах приховується обман та інші порушення бухгалтерського обліку. Документи складаються з дотриманням певних вимог, оформляються підписами осіб, які беруть участь у проведенні операцій, і тому вони мають доказову силу.

Документи мають важливе значення в організації й оперативному керівництві роботою підприємства. Вони слугують для передачі розпоряджень, а також підтвердження правильності виконання операцій. Так, лімітно-заборні карти є основою для відпуску матеріалів зі складу, видаткові касові ордери — для виплати грошей з каси, наряди на відрядну роботу — для нарахування заробітної плати робітникам.

На основі документів керівники підприємства здійснюють попередній контроль (у момент підписання документа, на підставі якого повинна проводитись певна господарська операція). Далі контроль здійснюють працівники бухгалтерії при опрацюванні документів і вищі організації під час проведення документальних ревізій. Попередній і подальший контроль запобігає зловживанням з боку матеріально-відповідальних осіб, тобто сприяє збереженню державної власності. Своєчасно складені й належним чином оформлені документи використовують у судових органах і арбітражі при розгляді господарських спорів з іншими підприємствами, організаціями і особами.

Велике значення мають документи для зміцнення господарського розрахунку, оскільки він оснований на спостереженні й контролі за допо-

могою документів за кожною окремою операцією. Отже, документи є засобом організації й контролю господарської діяльності.

У процесі оформлення і обробки документів проводиться систематичний контроль за дотриманням платіжної й кредитної дисципліни, встановлюється ретельне спостереження за економним витрачанням коштів підприємства, прискоренням їх обігу. Документи використовуються також при аналізі господарської діяльності підприємства. Багато факторів, що вплинули на результати виконання плану підприємства, можна виявити тільки шляхом детального вивчення облікових даних і документів, що були основою бухгалтерських записів.

Для реєстрації господарських операцій використовують різні за формою й змістом документи. Однак кожний документ повинен вміщувати всі показники, необхідні для повного уявлення про зроблену операцію. Такі показники називаються реквізитами (рис. 6.1).

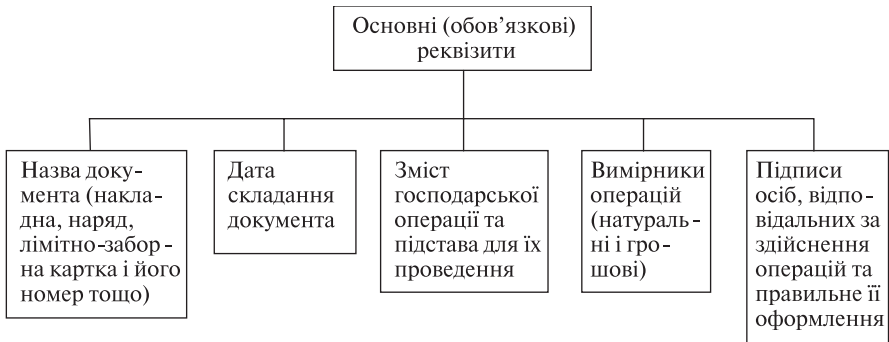


Рис. 6.1. Основні реквізити бухгалтерських документів.

У разі відсутності будь-якого з обов'язкових реквізитів, документ втрачає свою доказову силу і може бути підставою для записів у системі рахунків бухгалтерського обліку.

Аудиторська практика свідчить, що часто документи мають неоговорені виправлення, підчистки, нечіткі відбитки печатки, що дозволяє особам здійснювати зловживання. На такі документи, насамперед, аудитор повинен звертати увагу і ретельно їх перевіряти.

Важливою процедурою перевірки є спостереження. Цей процес полягає в спостереженні процедури, що виконується іншими особами.

Необхідною процедурою аудиторської перевірки є також опитування і підтвердження.

Опитування полягає у пошуку інформації, яку отримують від обізнаних осіб підприємства. Ця процедура може варіювати від формальних письмових запитів, що адресуються третім особам, до неформального усного опитування працівників підприємства. Отримані відповіді на опитування дають аудитору інформацію, що підтверджує аудиторські докази.

Підтвердження полягає в отриманні аудитором підтверджувальної інформації, яка міститься в реєстрах бухгалтерського обліку.

Однією із необхідних процедур є підрахунок. Він полягає у перевірці арифметичної точності первинних документів та реєстрів бухгалтерського обліку, у самостійному проведенні підрахунків.

Одержання доказів шляхом застосування аналітичних процедур здійснюється через аналіз найважливіших показників, зокрема, підсумкових досліджень відхилень від показників, що очікуються.

6.3. Методи і прийоми аудиту

З метою обґрунтування думки щодо достовірності фінансової звітності і поставленої мети аудиторської перевірки аудитору потрібно зібрати аудиторські докази, які мають відповідати певним вимогам щодо їх кількості і якості.

Стосовно кількості повинна забезпечуватися необхідна їх достатність та обґрунтованість вибірових досліджень; щодо якості – достовірність, незалежність джерел інформації та релевантність: своєчасність, відповідність завданням аудиту, суттєвість.

Кількість доказів визначається поняттям достатності обґрунтування висновку згідно з вибірковою перевіркою, яка залежить від оцінки власного ризику та ризику контролю.

Відповідно до міжнародної практики США і Великобританії приймаються до уваги такі фактори, як стан економіки, галузі, системи внутрішнього контролю, професійний рівень аудитора, порушення з боку керівництва [16, с.9.08;22, с.3.203]. В зв'язку з тим, що в міжнародній практиці аудитор на основі аналізу самостійно приймає рішення щодо обсягу перевірки, широко застосовуються прийоми статистичного дослідження, оцінки відхилень тощо.

Якість аудиторських доказів не залежить від їх кількості. Вона характеризується достовірністю та доречністю.

Міжнародний досвід доводить, що найбільш надійними є свідчення, отримані у результаті виконання тестів, отриманих аудитором при проведенні аудиту.

Усні докази є менш надійними, а випадково почуті зовсім не приймаються до уваги аудитором.

Стандартами США і Великобританії передбачений контроль процесу отримання інформації. Так, якщо аудитор не присутній під час проведення інвентаризації активів, цінних паперів, то рівень довіри її результатів суттєво знижується, хоча це є основним прийомом підтвердження реального існування цих активів.

Якісною оцінкою свідчень є їх релевантність, яку оцінюють відповідно до завдань аудиту та процедур, що виконує аудитор під час проведення аудиту. Наприклад, процес проведення інвентаризації дає змогу переконатися у реальній наявності цінностей, але не може підтвердити їх оцінку, повноту обліку, права власності, наявність зловживань тощо.

Позаяк суттєвість є критерієм релевантності, не можна забувати про те, що потрібно при проведенні аудиторської перевірки брати до уваги тільки суттєві свідчення. Рівень урахування кількісних і якісних характеристик під час оцінки отриманих свідчень щодо їх суттєвості наведений на рис. 6.2.

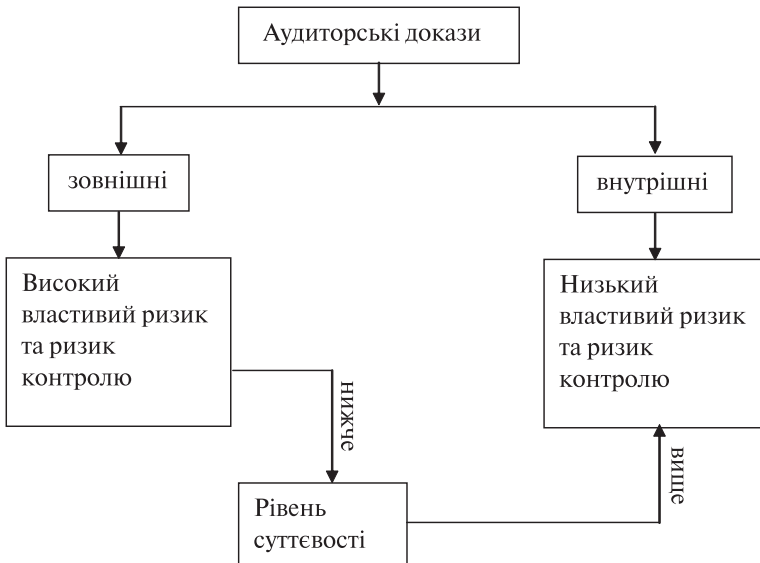


Рис. 6.2. Взаємозалежність між аудиторськими доказами, ризиком та суттєвістю

Інформація рис. 6.2 свідчить про те, що якість аудиторських доказів пов'язана з рівнем ризику та рівнем суттєвості.

Якщо властивий ризик та ризик контролю високі, при цьому повинна бути більша кількість свідчень, до яких є вищий рівень довіри, рівень допустимої помилки підвищується; в умовах низького властивого ризику та ризику контролю аудитор може довіряти внутрішнім доказам, при цьому рівень суттєвості помилки знижується.

З метою отримання доказів аудитор має застосовувати при аудиті необхідні методи та прийоми. Під час проведення аудиторської перевірки необхідно виконувати не лише спеціальні тести, а враховувати і загальнонаукові дослідження, як методи аналізу, синтезу, індукції, дедукції. Вибіркові дослідження потребують застосування прийомів загальної та математичної статистики, теорії ймовірності, ігр тощо.

Слід зауважити, що професійні стандарти розглядають лише спеціальні прийоми отримання аудиторських доказів [16, с.9.07-9.10], які поділяються на тести узгодженості та тести підтвердження (рис.6.3).



Рис.6.3. Класифікація прийомів і процедур отримання аудиторських доказів у міжнародній практиці

У міжнародній практиці до прийомів аудиту відносять: інспекцію, спостереження, опитування, підрахунки, аналіз, вивчення. Зміст прийомів аудиту наведено у табл.6.2.

Таблиця 6.2. Прийоми аудиту та їх зміст

| Прийоми аудиту | Зміст прийомів аудиту |
|------------------|--|
| 1. Інспекція | Перевірка документів, що відображають господарські операції та залишки на рахунках бухгалтерського обліку (перевірка прибуткових і видаткових касових ордерів з метою правильності записів грошових коштів) |
| 2. Спостереження | Візуальне спостереження аудитора за процедурами, процесами, оглядом матеріальних цінностей, цехів тощо (присутність аудитора під час інвентаризації грошових коштів у касі) |
| 3. Підтвердження | Отримання письмових відповідей від третіх сторін щодо здійснення господарських операцій, залишків на рахунках бухгалтерського обліку та іншої облікової інформації (листи про підтвердження дебіторської заборгованості, звіти банку щодо залишків на поточному рахунку банку) |
| 4. Опитування | Усне чи письмове опитування компетентних осіб як на підприємстві так і за його межами (анкети, що застосовують для вивчення оцінки внутрішнього контролю на підприємстві) Дослідження документів, записів, окремих активів Отримання певних показників і трендів розвитку підприємства |
| 5. Вивчення | (аналіз фінансового стану підприємства) |
| 6. Аналіз | Перевірка арифметичної точності джерел інформації (первинних та зведених облікових документів, реєстрів, форм фінансової звітності (арифметична перевірка матеріального звіту комірника: суми надходжень, відписку матеріалів та сальдо на кінець дня) |
| 7. Підрахунок | |

Між прийомами аудиту, його завданнями та видами аудиторських доказів є постійний взаємозв'язок, який відображений у табл.6.3.

Таблиця 6.3. Взаємозв'язок між прийомами аудиту, завданнями аудиторської перевірки та видами аудиторських доказів

| Прийоми аудиту | Приклад застосування | | Вид свідчень |
|---|---|--|--------------------|
| | Завдання аудиту | | |
| Прослідкування (первинний документ – головна книга) | Перевірка повноти відображення платіжних документів у реєстрах аналітичного і синтетичного обліку | | Документальні |
| | Повнота обліку і оцінка дебіторської заборгованості | | |
| Прослідкування (головна книга – первинний документ) | Підтвердження записів на рахунку реалізації з платіжними документами | | |
| | Існування і оцінка дебіторської заборгованості | | |
| Інспекція | Інспекція угоди з банком | | Фізичні |
| | Існування, права і оцінка | | |
| | Інспекція нового складу | | |
| | Існування складу | | |
| Розрахунок (підррахунок) | Підррахунок грошових коштів у касі | | Фізичні |
| | Оцінка грошових коштів | | |
| Спостереження | Спостереження за проведенням клієнтом інвентаризації запасів | | Фізичні |
| | Існування, повнота обліку і оцінка запасів | | |
| Опитування | Запит адвоката про судові справи | | Письмові пояснення |
| | Оцінка зобов'язань | | Усні |
| | Опитування | | |
| Підтвердження | Оцінка запасів | | Підтвердження |
| | Підтвердження банком залишків на рахунках у банку | | |
| Перерахунок | Існування, права і оцінка грошових коштів | | Математичні |
| | Перерахунок нарахованих відсотків до сплати | | |
| Аналіз | Оцінка відсотків до сплати | | Аналітичні |
| | Порівняння запланованого обсягу реалізації з фактичним | | |
| | Існування, повнота обліку і оцінка продаж | | |

Дані таблиці 6.3 свідчать про те, що для тестування системи внутрішнього контролю призначені відповідності дійсного стану контролю формальним його вимогам. Тільки після їх здійснення можна прийняти остаточне рішення про необхідну кількість доказів у підтвердженні звітності даними бухгалтерського обліку.

Аудиторські докази класифікують на види залежно від прийомів аудиту, за допомогою яких вони були отримані. Така класифікація розглянута на рис.6.4.

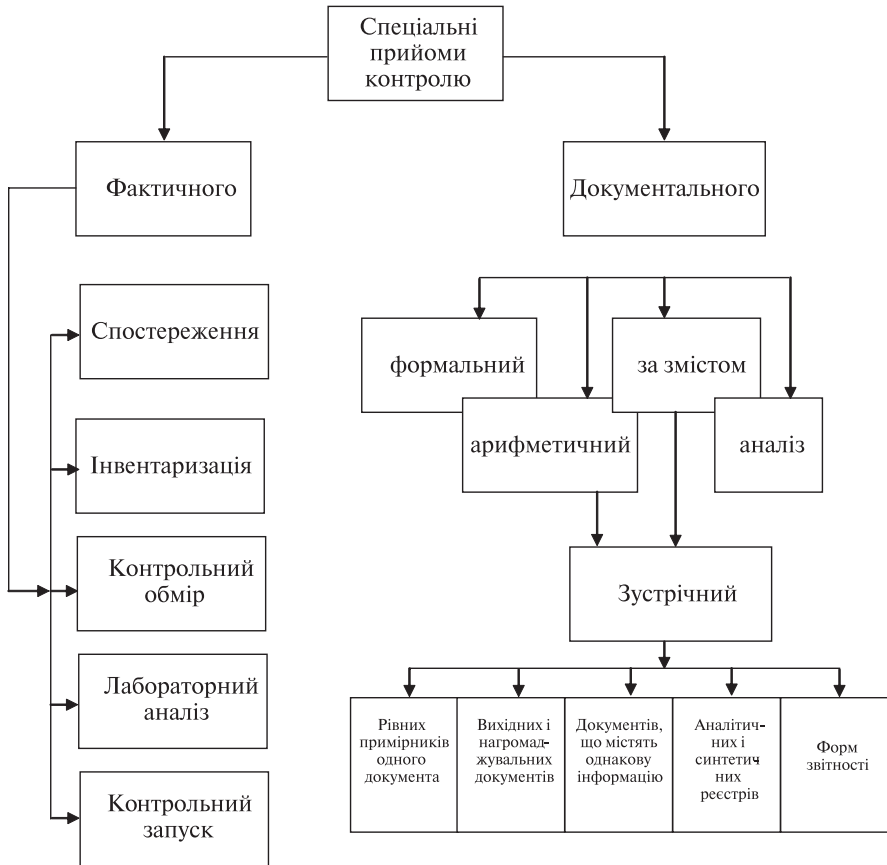


Рис.6.4. Класифікація спеціальних прийомів контролю

Огляд спеціальних прийомів контролю свідчить про те, що нечітка їх класифікація, повторення одних і тих само дій під різними назвами ускладнюють встановлення взаємозв'язку між завданнями і прийомами, що є підставою для отримання необхідних доказів.

Узагальнення різних поглядів на класифікацію спеціальних прийомів контролю дає змогу його поділу на фактичний та формальний.

Фактичний контроль вивчає фактичний стан об'єктів за допомогою їх обміру, перерахунку, лабораторного аналізу, їх контрольного огляду тощо. Результати такого контролю є надійними засобами підтвердження облікової інформації. Необхідно відмітити, що такий контроль пов'язаний із витратами часу, коштів, тому він повинен застосовуватися у крайніх випадках. Подібний підхід до здійснення фактичного контролю передбачений Законом України «Про аудиторську діяльність». В Законі йдеться про те, що аудитор має право особисто перевіряти наявність майна, грошей, цінностей, а також вимагати від керівництва господарюючого суб'єкта проведення контрольних оглядів, замірів виконаних робіт, визначення якості продукції [1].

У практичній діяльності аудитори надають перевагу прийомам документального контролю.

Формальна перевірка надає можливість впевнитися у заповненні всіх реквізитів документів, які б забезпечували його юридичну силу, арифметичний контроль підтверджує правильність кількісних і вартісних показників.

Аналітичні процедури посідають особливе місце серед прийомів отримання аудиторських доказів. Стандарти США, Великобританії та МСА вимагають обов'язкового проведення аналізу під час аудиту.

Практика свідчить, що аналітичні процедури допомагають знайти значні порушення [12,14,24], а витрати на їх здійснення в порівнянні з іншими процедурами, незначні. Аналіз дає можливість зменшити обсяг процедур підтвердження, зекономити час, необхідний для їх здійснення. Найбільше застосування в аудиторській діяльності отримав аналіз фінансової звітності. В результаті застосування всіх прийомів аналізу можна висвітлити дебіторську заборгованість як об'єкт уважного дослідження.

6.4. Питання для обговорення та самоперевірки

1. Що являє собою поняття об'єктивна істина?
2. Дайте визначення доказу та аудиторських доказів?
3. Що є джерелом аудиторських доказів?
4. Яким шляхом отримують застосування аудиторських доказів?

5. Як класифікуються докази в аудиті залежно від джерел їх отримання?
6. Як класифікуються аудиторські докази залежно від подачі інформації?
7. Як поділяються докази за характером їх одержання?
8. Які фактори впливають на достовірність доказів?
9. В яких бухгалтерських документах найчастіше підробляють реквізити?
10. Назвіть основні реквізити податкової накладної.
11. В чому полягає взаємозалежність між аудиторськими доказами, ризиком та суттєвістю?
12. Які об'єкти тестування?
13. Як класифікуються прийоми отримання аудиторських свідчень у міжнародній практиці?
14. Дайте визначення понять прийомів аудиту, «інспекція», «спостереження», «опитування», «вивчення», «аналіз», «підрахунок», «підтвердження».
15. Назвіть спеціальні прийоми контролю.
16. Що являє собою фактичний та документальний прийом контролю?
17. Які елементи включає зустрічний контроль?
18. Що являє собою експертна оцінка, з якою метою вона застосовується в аудиті?

6.5. Практичний блок

6.5.1. Завдання

З'ясуйте наведені ситуації та визначте:

1. Джерела інформації.
2. Докази дії чи події.
3. Охарактеризуйте ці докази щодо їх переконливості, релевантності, своєчасності.
4. Визначте методи, за допомогою яких отримані докази.
5. Доведіть підтвердження отриманих доказів щодо їх порушень чи спростувань.
6. З'ясуйте, як отримані докази вплинули на думку аудитора щодо написання аудиторського висновку.

Ситуація 1. За Головною книгою на фірмі «Текстиль ЛТД» аудитор встановив некоректну бухгалтерську проводку: Д^т 662 К^т 312 на сумму

300 грн. Згідно з платіжним дорученням №32 від 15.01.2005 р. касир фірми «Текстиль ЛТД» виплатила по видатковому касовому ордеру Івановій С. П. депоновану заробітну плату в сумі 89 грн. У касовій книзі видача депонованої заробітної плати значиться. Аудитор встановив, що у Книзі реєстрації видаткових касових ордерів запис про видачу грошових коштів Івановій С. П. відсутній.

Ситуація 2. У магазині «Ясень» аудитор Кім П. С. зробив перевірку діяльності підприємства за січень 2005 року. В Головній книзі він встановив некоректний запис по Д^г 92 К^т 311 – 1500 грн. Запис зроблений на підставі платіжного доручення, у виписці банку ця сума не найшла відображення. Ніяких інших документів щодо цієї господарської операції не пред'явлено.

6.5.2. Завдання

Ситуація 1. З'ясуйте, якими письмовими доказами може бути підтверджена або спростована зібрана аудитором інформація по розрахункам з підзвітними особами (табл.6.4). Наведіть методи збору доказів.

Таблиця 6.4. Аналіз інформації, зібраної аудитором

| № з/п | Інформація зібрана аудитором | Письмові докази | Методи збору доказів |
|-------|---|-----------------|----------------------|
| 1 | 2 | 3 | 4 |
| 1. | Видача грошових коштів особам на господарські потреби згідно з наказом керівника. Наказ керівника підприємства на видачу коштів Івановій П. С. відсутній. | | |
| 2. | Видача грошових коштів з каси в підзвіт працівнику Петрову В. П., який не є працівником підприємства. | | |
| 3. | Видача грошових коштів особам, які не звітували за попередній звіт. | | |
| 4. | Відсутність в авансових звітах про відрядження відміток у місяцях перебування. | | |
| 5. | Видача грошових коштів у підзвіт, що перевищують суми, зазначені в кошторисі. | | |
| 6. | Невідповідність підзвітних сум по авансовому звіту та прикладеними до нього документами. | | |
| 7. | Виплата грошових коштів згідно з авансовим звітом, де відсутня печатка у посвідчені за місцем перебування. | | |
| 8. | Некоректне складання бухгалтерських записів за операціями розрахунків з підзвітними особами. | | |

| | | | |
|-----|---|--|--|
| 9. | Неправильне виведення залишків по підзвітним особам на кінець звітного року. | | |
| 10. | Невідповідність записів у авансових звітах та в головній книзі по рахунку 372 “Розрахунки з підзвітними особами”. | | |

Ситуація 2. Аудитор підготував висновок, у якому вказав на обмеження обсягу аудиту з вини замовника. Замовник відмовився прийняти такий висновок. Яким чином можна, на вашу думку, запобігти такій конфліктній ситуації на стадії підготовки договору на здійснення аудиту?

6.6. Контрольний блок

6.6.1. Тести

1. Визначте, які завдання стоять перед аудитором під час перевірки розрахунків з постачальниками?

- а) правильність розкриття об'єкта дослідження;
- б) достовірність перерахованої суми заборгованості;
- в) законність і повнота відображення в обліку;
- г) достовірність складання договору купівлі-продажу.

2. Яким документом ви повинні надати перевагу під час аудиторського підтвердження залишків на валютному рахунку?

- а) порушення законності господарської операції;
- б) неповне відображення операцій в обліку;
- в) неправильне представлення інформації;
- г) отримання інформації від третіх осіб;
- д) виписка банку.

3. Які прийоми отримання аудиторських доказів за класифікацією МНА ви застосуєте, щоб підтвердити залишки по розрахункам з банком?

- а) підрахунок;
- б) підтвердження;
- в) спостереження;
- г) аналіз;
- д) зустрічна перевірка.

6.6.2. Контрольний блок.

На основі наведеної таблиці визначить відповіді, проставляючи їх графічно у рядок:

«Так»

«Ні».

Чи правильно, що:

1. Кількість доказів визначається поняттям достатності обґрунтування висновку згідно з вибірковою перевіркою, яка залежить від оцінки властивого ризику та ризику контролю.

2. Міжнародний досвід доказує, що найбільш надійними є свідчення, отримані у результаті виконання тестів, отриманих аудитором при проведенні аудиту.

3. Якщо властивий ризик та ризик контролю високий – повинна бути більша кількість свідчень, до яких є вищий рівень довіри.

4. Об'єктивне відображення господарських операцій не повинне підтверджуватися доказами.

5. При аудиторській перевірці аудитор спирається на аудиторські докази, які мають переконливий характер.

6. Прямі докази – це докази, що не підтверджуються первинними документами.

7. За характером одержання аудиторські докази поділяються на: візуальні, документальні та усні.

8. Одержання аудиторських доказів аудитором здійснюється шляхом застосування процедур.

9. Докази – це свідчення, які констатують будь-який факт і є незаперечними.

10. Об'єктивна істина має підтверджуватися доказами.

Результати відповідей наведені в таблиці.

Таблиця 6.5. Визначення правильних відповідей на поставлені запитання

| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | 10 |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|----|
| | | | | | | | | | |

РОЗДІЛ 7

ЕТАПИ ПІДТВЕРДЖЕННЯ ЗАЛИШКІВ НА РАХУНКАХ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

7.1. Методика послідовності здійснення тестів підтвердження

На підставі вивчення, узагальнення та оцінки результатів системи внутрішнього контролю аудитор встановлює обсяг і терміни проведення тестів. В своїй роботі аудитор складає план та програму аудиту. У випадку використання аудитором стандартних програм аудиту він повинен здійснити їх коригування.

На першому етапі, на підставі попереднього ознайомлення із фінансовою звітністю, регістрами бухгалтерського обліку (головною книгою, журналами та відомостями до них), аудитор повинен визначити основні господарські операції по процесу постачання, виробництва, реалізації тощо та рахунки обліку, на яких відображені бухгалтерські проводки по цим операціям.

На другому етапі по кожному господарському процесу аудитор планує тести з метою оцінки і підтвердження залишків на рахунках бухгалтерського обліку.

Результати вивчення системи внутрішнього контролю і бухгалтерського обліку дають змогу встановити документальні джерела аудиторської перевірки.

На третьому етапі проводиться конкретизація завдань аудиту для кожного рахунку бухгалтерського обліку відповідно до нормативних та законодавчих актів.

До початку перевірки аудитор має визначити основні нормативні документи щодо ведення бухгалтерського обліку на підприємстві. Підготовлена нормативна база буде використана також на етапі планування та для оцінки отриманих доказів. З цією метою необхідно кори-

стуватись правилами введення у дію окремих нормативних документів (табл. 7.1).

Таблиця 7.1. Порядок введення у дію нормативних актів центральних органів державної влади України

| Назва нормативного акта | Автор | Порядок введення в дію |
|--|---|--|
| Закони | Верховна Рада України | Через 10 днів з моменту опублікування |
| Постанова | Верховна Рада України | 3 дня опублікування |
| Указ, розпорядження | Президент України | Через 10 днів після опублікування |
| Декрет, постанова, розпорядження | Кабінет Міністрів України | Так само |
| Назва, інструкція, положення, лист, вказівки | Національний Банк України, центральні органи виконавчої влади | Через 10 днів після реєстрації в Міністерстві юстиції України |
| Рішення, наказ, розпорядження, постанова | Місцеві органи державної виконавчої влади | Через 10 днів після реєстрації в управліннях відповідних державних адміністраціях (якщо не передбачене інше) |

Примітка. Складене за [18, с.147-148].

Якщо виникають суперечності між окремими положеннями нормативних актів необхідно керуватись такими правилами:

- перевагу потрібно надавати тому нормативному документу, який має вищу юридичну силу;
- у випадку існування норм однакової юридичної сили, що регулює правовий чи нормативний акт, перевага надається нормі, що прийнята пізніше;
- прийнятий законодавчий документ зворотної сили не має, тобто не поширюється на факти, що відбувалися до набуття його чинності.

На жаль, навіть конституційні норми щодо чинності законодавства порушуються [18, с.149].

На четвертому етапі отримані докази після проведення тестування оцінюються відповідно до допустимого значення помилки чи відхилення по кожному рахунку бухгалтерського обліку.

На даному етапі аудитор вирішує питання щодо внесення виправлень до первинних та зведених документів і реєстрів бухгалтерського обліку, про що інформує клієнта.

На останньому етапі результати тестування залишків на рахунках обліку по операціям, пов'язаним з процесом постачання виробництва і реалізації, порівнюються між собою.

Послідовність здійснення тестів підтвердження наведено (рис. 7.1)

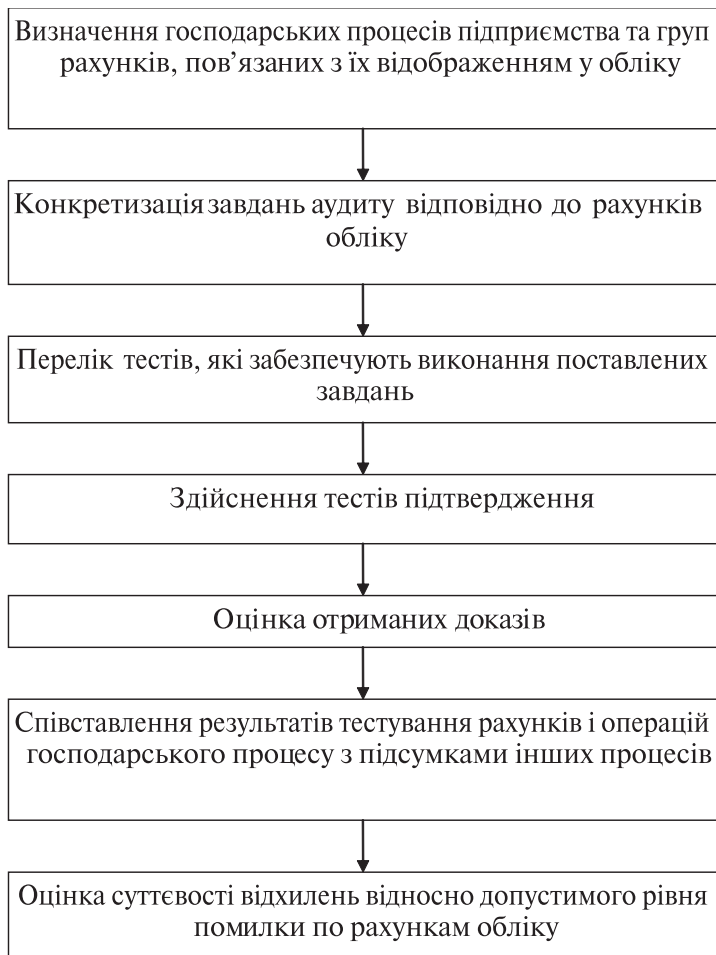


Рис. 7.1. Послідовність визначення та здійснення тестів підтвердження

Результати тестування потрібно відображати у робочих документах аудитора.

7.2. Підтвердження залишків на рахунках бухгалтерського обліку по процесам господарської діяльності підприємства

Процеси матеріально-технічного постачання, виробництва, реалізації пов'язані з використанням рахунків бухгалтерського обліку, які необхідні для їх кореспонденції.

Приблизна модель використання теорії графів для відображення кореспонденції рахунків по господарським процесам наведена на рис. 7.2.

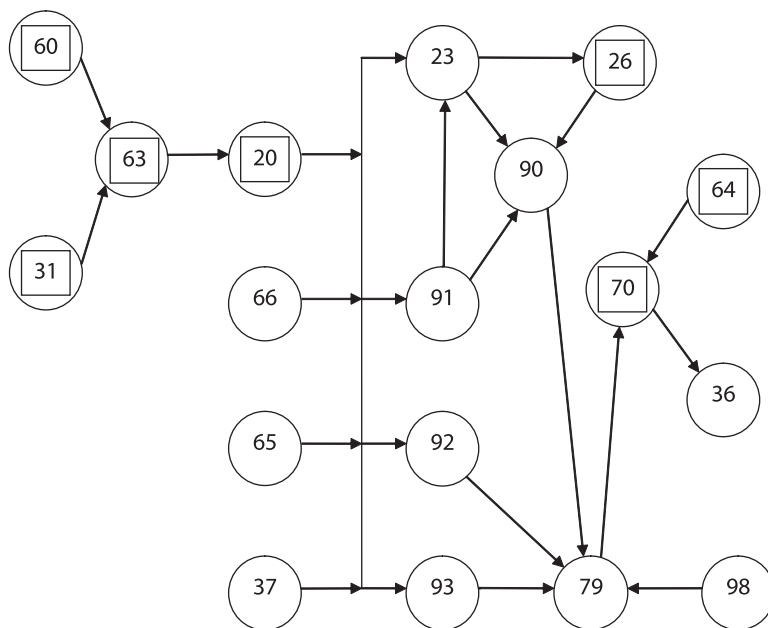


Рис. 7.2. Приблизна модель використання теорії графів для відображення кореспонденції рахунків з процесу постачання, виробництва та реалізації

Дані рис. 7.2 свідчать про те, що окремому господарському процесу притаманні, відповідно, різні рахунки бухгалтерського обліку. Так, процес матеріально-технічного постачання пов'язаний з використанням рахунків обліку сировини та матеріалів, тари, купівельних напівфабрикатів та комплектуючих виробів, палива, будівельних матеріалів, матеріалів, переданих в переробку, запасних частин, матеріалів сільськогосподарського призначення та інших матеріалів, товарів, МШП, визначенням їх

оцінки, розрахунків з постачальниками, грошовими коштами у касі і на поточних рахунках, відображенням транспортно-заготівельних витрат, розрахунків з підзвітними особами тощо.

Як правило, для даного процесу найбільш типовими є такі групи господарських операцій:

- надходження, наявність, відпуск матеріалів, сировини та інших виробничих запасів у виробництво на сторону;
- оплата рахунків постачальників за отримані виробничі запаси та транспортних організацій – за надані послуги і виконані роботи;
- переоцінка залишків запасів та їх інвентаризація;
- обчислення собівартості придбаних матеріалів, сировини та інших запасів.

Першу інформацію про надходження та рух виробничих та інших запасів аудитор отримує під час ознайомлення з бухгалтерським балансом. Кореспонденція рахунків у регістрах бухгалтерського обліку (журналах, відомостях до журналів, квадратичній матриці, головній книзі тощо) дає змогу визначити та з'ясувати основні господарські операції, пов'язані з матеріальними запасами та встановити джерела їх надходження.

Основні джерела надходження запасів схематично зображені таким чином (див. рис. 7.3).

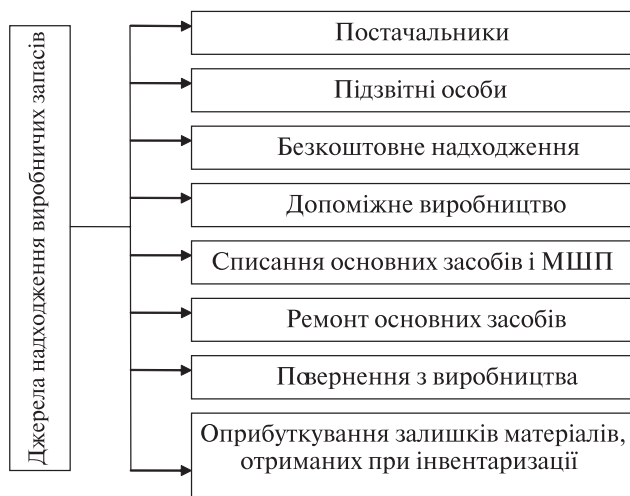


Рис. 7.3. Основні джерела надходження матеріальних запасів

Підтвердження реальності залишків матеріальних запасів на дату бухгалтерського балансу здійснюється за даними проведеної інвентаризації, проведеної у встановлені строки (річна інвентаризація).

Залишки аудитор повинен співставити з регістрами бухгалтерського обліку (журналом №3, №5 та відомістю з надходження виробничих запасів, головною книгою) та за кількістю – з даними карток (книг) складського обліку. Реальність і достовірність підтвердження залишків матеріальних запасів на дату складання бухгалтерського балансу має відповідати даним головної книги і балансу по кожному рахунку бухгалтерського обліку, на якому обліковуються товарно-матеріальні запаси.

Аудитору потрібно перевірити повноту обліку запасів. З цією метою співставляються дані первинних документів (рахунки-фактури, товарно-транспортні та залізнично-шляхові накладні, прибуткові ордери, податкові накладні, митні декларації, картки складського обліку, матеріальні звіти матеріально-відповідальних осіб) із залишками журналів по рахункам запасів та головної книги.

Оцінка запасів аналізується згідно з умовами їх отримання. З цією метою аудитор перевіряє порядок складання договорів поставки, калькуляції на виробництво продукції, платіжні та транспортні документи поставальників і транспортних організацій.

Аудитору необхідно звернути увагу на правильність розрахунку транспортно-заготівельних витрат віднесення їх до фактичної собівартості продукції та списання відхилень облікової ціни від фактичної собівартості.

За умов наявності МШП аудитору потрібно перевірити правильність їх віднесення до складу основних засобів, інших необоротних активів чи оборотних активів [8]. В ході аудиторської перевірки звертається увага на правильність нарахування зносу МШП згідно з оголошеною обліковою політикою та внесення коригувань у дані обліку і звітності.

Насамперед, проведення аудиторської перевірки оборотних МШП встановлює правомірність віднесення матеріальних цінностей до МШП.

Згідно з Положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 9 «Запаси» до складу запасів віднесено МШП, які використовуються протягом не більше одного року або нормального операційного циклу, якщо він перевищує один рік.

Докладніше склад МШП також визначено Інструкцією щодо застосування Плану рахунків. До малоцінних та швидкозношувальних предметів належать предмети, які використовуються протягом не більше одного року або нормального операційного циклу, якщо він більше одного

року, як-от інструменти, господарський інвентар, спеціальне оснащення, спеціальний одяг тощо. Будь-які предмети, що придбаються для подальшого продажу, до МШП не належать і обліковуються як товари.

В обліковій політиці МШП поділяють на дві групи: одна частина їх належить до запасів, що відображаються у другому розділі активу балансу «оборотні активи», а друга їх частина входить до складу «матеріальних необоротних активів», що відображаються у першому розділі балансу «необоротні активи» і відносяться до складу основних засобів. Послідовність методики проведення аудиту з оборотних МШП наведено на рис. 7.4.



Рис. 7.4. Послідовність методики проведення аудиту з оборотних малоцінних та швидкозношувальних предметів

Аудитор перевіряє номенклатуру МШП і виявляє предмети, які не належать до першої групи, тобто до «оборотних активів».

Аудиторською перевіркою з'ясовується порядок нарахування зносу оборотних активів, що обліковуються на рахунку 22 «Малоцінні та швидкозношувальні предмети».

При перевірці порядку нарахування зносу оборотних МШП аудитор слід пам'ятати, що на МШП, які відносять до запасів, знос не нараховується, а вартість малоцінних та швидкозношувальних предметів, переданих в експлуатацію, списується з балансу на витрати з подальшою організацією оперативного кількісного обліку за місяцями експлуатації та відповідальними особами протягом терміну фактичного використання цих предметів.

Аудитор особливу увагу звертає на закріплення МШП за конкретними особами в місцях їх зберігання і використання, на наявність на всіх підприємствах відповідного маркування (фарбами, прикріпленням жетонів, проставлянням штампів тощо), правильне оформлення первинними документами руху МШП.

Перевіряючи облік оборотних МШП, аудитор повинен пам'ятати, що рух цих предметів на складах обліковується з використанням тих методів, що й за наявності товарно-матеріальних цінностей.

Перевірка передачі МШП в експлуатацію зводиться до встановлення правильності та правомірності їх списання на валові витрати виробництва.

Потім переходять до аудиту суті здійснених операцій щодо руху окремих предметів. Слід встановити, чи немає серед МШП основних засобів. Виявляють понаднормативні запаси МШП, що довгий час не мали руху.

Встановлюють випадки передчасної заміни спецодягу і спецвзуття, їх причини внаслідок використання МШП не за призначенням або підміни нових предметів тими, що вже були в експлуатації.

При поверненні на склад з експлуатації МШП, придатних для подальшого використання, вони оприбутковуються за дебетом рахунку 22 «МШП» та кредитом рахунку 71 «Інший операційний дохід». Аналітичний облік МШП ведеться за видами предметів за однорідними групами.

Ретельній перевірці підлягають акти на списання МШП. У комісії зі списання МШП повинні брати участь кваліфіковані фахівці. На предмет списання МШП має бути документ, що підтверджує здавання їх у металобрухт або в утильсировину. Аудитор виявляє випадки довгострокового списання МШП, а також їх списання при звільненні працівників з місця роботи.

Заключним етапом аудиторської перевірки є співставлення аналітичних і синтетичних даних з обліку оборотних МШП. На цьому етапі передбачається звірка сум з обліку оборотних МШП, що фактично облікову-

ються на місцях їх збереження, з обліковими даними, які відображені в регістрах бухгалтерського обліку (журналах, відомостях, Головній книзі тощо). Після підтвердження відповідності цих даних здійснюється співставлення і арифметична перевірка облікових даних у Головній книзі і оборотній відомості по рахунках із звітними даними, відображеними у балансі.

Аудитор перевіряє тотожність відображення даних в активі балансу по рядку «Виробничі запаси» на початок і кінець звітного періоду в співставленні з відповідними кінцевими даними журналу №5, а також перевірки їх достовірності шляхом порівнювання із сумами інвентаризаційної відомості на дату проведення річної інвентаризації.

Основні тести підтвердження для окремих матеріальних запасів відображені у табл. 7.2.

Таблиця 7.2. Застосування тестів підтвердження, по рахунках бухгалтерського обліку для матеріальних запасів

| Основні завдання фінансової звітності | Конкретизація змісту поставлених завдань для матеріальних запасів | Визначені аудитором тести підтвердження |
|--|---|--|
| 1 | 2 | 3 |
| Своєчасність відображення в обліку | Запаси відображені у статтях балансу “Виробничі запаси”, “МШП”, “товари” дійсно існують на складах підприємства | Проведення вибіркового планових і контрольних інвентаризацій |
| | | Отримання документальних підтверджень відносно запасів, що знаходяться за межами підприємства (у дорозі, на зберіганні, у заставі на складах інших підприємств тощо) |
| | | Перевірка відповідності господарських операцій протягом звітного періоду з метою підтвердження залишків по рахунках обліку з виробничих запасів на кінець року |
| | | Перевірка відповідності залишків запасів у матеріальних звітах, журналу №3, відомостях обліку залишків матеріальних запасів, головній книзі |

Продовження таблиці 7.2

| | | |
|--|---|--|
| Повнота обліку запасів | Кількісна перевірка на складах (коморах) та списаних на виробництво чи інші потреби | Спостереження за своєчасністю і термінами проведення інвентаризації |
| | | Порівняльний аналіз кількості матеріальних запасів на початок і кінець звітного періоду, їх надходження та вибуття (згідно балансового методу) |
| | Кількісна перевірка запасів, що знаходяться на складах за межами підприємства | Перевірка віднесення операцій із запасами до даного звітного періоду (тести відсічення) |
| | | Підтвердження щодо кількості запасів, які знаходяться за межами підприємства |
| | Перевірка віднесення операцій із запасами до даного звітного періоду (тести відсічення) | |
| Права власності підприємства на матеріальні запаси | Право власності підприємства на запаси, що знаходяться на складах підприємства | Спостереження за своєчасністю проведення інвентаризації запасів, що знаходяться на відповідальному збереженні |
| | | Підтвердження запасів, розташованих за межами підприємства |
| | Запаси, які не належать підприємству – відсутнє його право власності | Перевірка виконання договорів постачання, платіжної дисципліни, своєчасності оприбуткування та відпуску |

Продовження таблиці 7.2

| | | |
|-------------------------------|---|--|
| | | Перевірка правильності переходу права власності на запаси протягом звітного року (тести відсічення) |
| Оцінка | Запаси оцінені за фактичною собівартістю | Перевірка правильності фактичної собівартості запасів, отриманих від постачальників та розрахунку транспортно-заготівельних витрат і включення їх до фактичної собівартості; від ліквідації основних засобів, МШП; з переробки; власного виготовлення на допоміжному виробництві; отримані від підзвітних осіб |
| | Своєчасність, достовірність переоцінки матеріальних запасів | Перевірка законності і правильності проведення переоцінки запасів |
| | Відображення нестач (збитків від <u>подвоєння</u> запасів) | Перевірка правильності віднесення суми нестач за рахунок: - підприємства; - винної особи; - постачальників; - підрядників. |
| Відображення запасів в обліку | Запаси, що належать підприємству, відображаються в балансі на рахунках "Запаси" | Перевірка правильності віднесення матеріальних запасів на рахунки обліку (20, 22, 28) |
| | Запаси, що не належать підприємству, їх обліковують за балансом | Перевірка правильності віднесення запасів до позабалансових рахунків |

Розрахунки з постачальниками перевіряються на реальність підтвердження даних головної книги та журналу №3. Достовірність обліку оцінюється згідно з договором поставки, платіжними документами постачальника та документами на оприбуткування матеріальних запасів.

Оплата рахунків з постачальниками перевіряється співставленням записів платіжних доручень, витягів банку, журналу №3 тощо. Залишки кредиторської заборгованості повинні бути підтверджені актом звірки.

Під час перевірки операцій матеріально-технічного постачання одночасно здійснюється контроль правильності визначення і законності списання ПДВ.

Під час перевірки залишків на рахунках витрат головним завданням є підтвердження правильності віднесення витрат, що обліковуються на субрахунку 901 «Собівартість реалізованої продукції», до складу собівартості.

Слід знати, що собівартість реалізованої продукції складається з:

- 1) виробничої собівартості продукції, реалізованої протягом звітного періоду;
- 2) нерозподілених постійних загально-виробничих витрат;
- 3) понаднормованих виробничих витрат.

При аудиторській перевірці слід звернути увагу на склад виробничої собівартості готової продукції. При цьому необхідно перевірити прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати, розподілені загально-виробничі витрати, що обліковуються на рахунку 23 «Виробництво».

Склад собівартості готової продукції в Україні регулюється Законом України «Про оподаткування прибутку підприємств» від 24.12.02 р. №349-IV та визначає нові положення із нарахування та оплати податку на прибуток підприємств.

Під час перевірки всі суми, віднесені у дебет рахунків витрат, підтверджуються первинними документами або даними аналітичного або синтетичного обліку та співставляються за змістом витрат.

Аудитору треба перевірити сальдо рахунку 23 «Виробництво» на кінець звітного періоду та оцінити правильність розподілу витрат між залишками незавершеного виробництва та готовою продукцією і розподіл його між звітними періодами.

Під час перевірки правильності розподілу виробничих витрат на кінець звітного періоду та загально-виробничих витрат (розподіл яких здійснюється згідно з П(С) БО 16 «Витрати» усі суми розподілу підтверджуються спеціальними розрахунками бухгалтерії.

Після тестування залишків на рахунках витрат визначається повнота та своєчасність відображення в обліку суми доходу від реалізації продукції та визначення фінансового результату від реалізації. При цьому необхід-

но звернути увагу на момент визначення суми доходу, що застосовує підприємство (надходження грошових коштів на поточний рахунок банку чи відвантаження готової продукції, формування собівартості продукції та оформлення розрахункових документів).

Фінансовий результат діяльності підприємства складається: від основної діяльності, від фінансових операцій, від іншої звичайної діяльності та надзвичайних подій.

Розглядаючи основні аспекти визначення доходу, формування фінансового результату аудитор розглядає своєчасність та достовірність нарахування ПДВ у момент реалізації.

В ході перевірки з'ясовується аудитором порядок застосування ставок оподаткування. В момент підтвердження залишків на рахунках процесу матеріально-технічного постачання, виробництва та реалізації аудитор повинен перевірити окремо суми оборотів, а також за рахунками грошових коштів і розрахунків. Ці рахунки обліку потрібно розглядати після перевірки господарських операцій з процесів господарської діяльності.

Касові та розрахункові операції повинні бути підтверджені первинними та зведеними документами (прибутковими касовими ордерами, звітом касира, витягів із банку на дату бухгалтерського балансу та регістрами бухгалтерського обліку: журналом №1 та відомостями №1, №2, №3 до журналу №1, головною книгою). Залишки на цих рахунках бухгалтерського обліку підтверджуються даними проведеної річної інвентаризації.

7.3. Основні заключні процедури підтвердження залишків на рахунках бухгалтерського обліку

На основі тестів підтвердження аудитор повинен провести групування виявлених, але не виправлених помилок. З цією метою складається робочий листок можливих уточнень [14, с.505]. Якщо замовник не внесе необхідні виправлення, аудитор повинен провести аналіз суттєвості невиправлених помилок.

Згідно з Інструкцією про порядок заповнення форм річного бухгалтерського звіту підприємства передбачені правила щодо внесення змін у фінансову звітність.

Потрібно дотримуватись основних правил щодо виправлення помилок, а саме:

- по-перше, виправлення проводиться у звітах за той період, в якому були виявлені приписки та інші перекручення;

- по-друге, виправлення помилок (перекручень, які допущено у поточному році і виявлено у поточному році до затвердження і подання річного звіту за поточний рік здійснюється у бухгалтерському обліку формуванням неправильних записів та заміною їх правильними у тому місяці, в якому вони були виявлені, але не пізніше звіту за грудень поточного року);
- по-третє, виправлення помилок, допущених у минулому році внаслідок перекручення затрат виробництва та обігу у бухгалтерському звіті та звітності про фінансові результати за минулий рік не вноситься, а відображається у поточному році як фінансовий результат минулих років, виявлений у звітному періоді.

У кореспонденції з рахунками обліку, за якими допущено перекручення [18, с. 159].

Узгодженість здійснюється на основі даних:

- аналітичного і синтетичного обліку;
- по окремим формам фінансової звітності та даним синтетичного і аналітичного обліку;
- окремих форм фінансової звітності у межах їх підрозділів;
- фінансової звітності між собою.

Аудитор повинен вивчити всі невизначені події, щоб надати правдиву інформацію інвесторам про можливі проблеми у майбутньому чи висловити застереження.

Додаткові свідчення щодо невизначених подій аудиторі необхідно отримати шляхом опитування керівництва замовника.

Слід зауважити, що у бухгалтерському обліку підприємств України таких подій на фінансову звітність передбачено.

Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку розглядає події, що відбуваються після дати складання бухгалтерського балансу [16]. Ці події поділяються на дві групи:

- перша група, що потребує коригування оцінки активів чи забор'язень у звітності;
- друга група, що потребує розкриття у додатках до звітності.

Події першої групи забезпечують додаткові свідчення щодо оцінки статей на дату складання бухгалтерського балансу, події другої групи – надають аудиторі свідчення про умови, що не існували на дату бухгалтерського балансу, але є важливими. Вони можуть вплинути на рішення користувачів фінансової звітності.

Практика бухгалтерського обліку в Україні не розглядає внесення коригувань до звітності чи розкриття подій у пояснювальній записці, що

відбулися після дати складання бухгалтерського балансу, внаслідок поки що на такого споживача звітності, як держава. Відсутні вимоги до контролю наступних подій і аудиторами.

Важливим моментом заключних процедур є оцінка можливості підприємства продовжити свою діяльність на підставі перевіреної фінансової звітності. З цією метою передбачається здійснення аудитором аналітичних процедур. Хоча в своїй робочій практиці аудитор повинен використовувати результати тестів, які проведені впродовж аудиторської перевірки. Свідчення, які аудитор отримав у результаті аудиторської перевірки, групуються у спеціальній анкеті підприємства. Така анкета дає можливість оцінити результати досліджень і обґрунтувати напрями роботи аудитора. Стандарти аудиту передбачають отримання письмових пояснень керівництва щодо поліпшення фінансового стану підприємства [13, 14, 19].

Проте такі пояснення не звільняють аудитора від потреби здійснювати необхідні тести і пересвідчитись в обґрунтованості заяв керівництва.

На підставі оцінки отриманих свідчень аудитор обирає вид аудиторського висновку.

У міжнародній практиці з метою оцінки якості проведеного аудиту згідно з міжнародними стандартами широко застосовуються контрольні листки завершення аудиту (див. табл. 7.3).

Таблиця 7.3. Контрольний листок завершення аудиту

Клієнт _____

Період, що завершився _____

| Питання | Так* | Ні | Без відповіді | Посилання на таблицю част. II |
|---|------|----|---------------|-------------------------------|
| Частина I – заповнюється менеджером | | | | |
| Постійний аудиторський файл | | | | |
| I. Чи перелічене застосовувалось у ході аудиту: | | | | |
| (а) блок-схеми і пов'язана з ними документація для: | | | | |
| (I) комп'ютерних систем? | | | | |
| (II) некомп'ютерних систем? | | | | |
| (б) анкети внутрішнього контролю? | | | | |
| (с) деталі щодо організаційної структури клієнта? | | | | |

| | | | | |
|--|--|--|--|--|
| (d) фінансова історія? | | | | |
| 2. Чи залишилась поточна угода у сил? | | | | |
| Проміжний аудиторський файл | | | | |
| 3. Чи проводились наскрізні тести з метою перевірки правильного розуміння облікової системи? | | | | |
| 4. Чи була аудиторська програма підготовлена для угоди? | | | | |
| 5. Чи адекватну увагу під час аудиту приділено слабким місцям внутрішнього контролю? | | | | |
| 6. Чи були задовільними рівні аудиторських тестів? | | | | |
| 7. Чи була повністю виконана програма аудиту? | | | | |
| 8. Чи були отримані адекватні пояснення? | | | | |
| 9. Чи є свідчення нагляду за роботою аудиторів, асистентів? | | | | |
| 10. Чи було керівництво клієнта повідомлене про слабкі місця системи внутрішнього контролю, визначені під час проміжного аудиту, офіційним листом? | | | | |
| 11. Чи є реакція клієнта на відмічені за підсумками попереднього аудиту слабкі місця? | | | | |
| 12. Чи були основні недоліки системи внутрішнього контролю виправлені клієнтом? | | | | |
| Завершувачий аудиторський файл | | | | |
| 13. Чи були підготовлені узагальнюючі таблиці для кожної ділянки аудиту і зроблені перехресні посилання на узгодженість із фінансовою звітністю? | | | | |
| 14. Чи всі робочі документи підписані і датовані персоналом, який їх готував? | | | | |
| 15. Чи всі робочі документи мають перехресне посилання? | | | | |
| 16. Чи містять робочі документи порівняльні показники, де це необхідно? | | | | |
| 17. Чи зроблені усі необхідні закінчення для кожного показника балансу? | | | | |
| 18. Чи була програма аудиту балансу повною, чи містить прізвища та ініціали виконавців, перехресні посилання на аудиторські документи? | | | | |
| 19. Чи була підготовлена узагальнююча таблиця перевірки звіту про прибутки і збитки та погоджена з окремими рахунками бухгалтерського обліку? | | | | |

Продовження тбалиці 7.3

| | | | | |
|--|--|--|--|--|
| 20. Поточні активи: | | | | |
| (а) Чи були задовільними підсумки підтвердження залишків на рахунках дебіторів? | | | | |
| (б) Чи була достатня увага приділена інвентаризації і чи були задовільними її результати? | | | | |
| (с) Чи задовільною є оцінка запасів, незавершеного виробництва і чи правильно вона розкрита у додатках до звітності? | | | | |
| 21. Зобов'язання: | | | | |
| (а) Чи були підтвержені залишки кредиторської заборгованості і чи були результати підтвердження задовільними? | | | | |
| (б) Чи усі зобов'язання і капітал повністю відображені на рахунках бухгалтерського обліку? | | | | |
| Завершення аудиту | | | | |
| 22. Чи було отримане офіційне підтвердження від керівництва клієнта? | | | | |
| 23. Чи були отримані задовільні пояснення? | | | | |
| 24. Огляд подій після дати балансу: | | | | |
| (а) Чи був здійснений всесторонній огляд і належним чином засвідчений? | | | | |
| (б) Чи здійснений огляд на саму останню дату щодо передбаченої дати аудиторського звіту? | | | | |
| 25. Чи на всі запитання отримані задовільні відповіді? | | | | |
| 26. Чи всі завершуючі поправки погоджені з клієнтом? | | | | |
| 27. Чи ви задоволені, що усі суттєві позиції, за якими не отримані інформація або пояснення, ми вимагаємо викласти окремо? | | | | |
| 28. Огляд робочих паперів | | | | |
| (а) Чи оглянули Ви усі робочі документи? (якщо ні, коротко опишіть застосовану процедуру огляду) | | | | |
| (б) Чи були коригування, зроблені у фінансовій звітності, оглянуті: | | | | |
| (і) другим партнером (короткий чи спеціальний огляд?) і /або | | | | |
| (її) фахівцями групи огляду? | | | | |
| (с) Чи був складений меморандум планування і чи застосовувались анкети оцінки ризику? | | | | |

| Фінансова звітність і звіт директорів | | | | |
|--|--|--|--|--|
| 32. Чи форма фінансової звітності узгоджена з встановленими вимогами? | | | | |
| 33. Чи завершений належним чином меморандум аналітичного огляду і зроблені відповідні висновки? | | | | |
| 34. Чи можливо довіряти результатам аналітичного огляду? | | | | |
| 35. Чи будь-які запропоновані дивіденди з розподілених прибутків розкриті у фінансовій звітності? | | | | |
| 36. Чи заповнений контрольний листок аудиторської фірми щодо необхідних додатків до звітності для впевненості, що фінансова звітність і звіт директорів згідно із: | | | | |
| a чинним законодавством? | | | | |
| b положеннями про стандарти облікової практики і стандартами фінансової звітності? | | | | |
| c вимогами фондової біржі? | | | | |
| d іншими вимогами до звітності? | | | | |
| 37. Чи не розходиться директорський звіт з даними фінансової звітності? | | | | |
| 38. Чи не розходиться з фінансовою звітністю інша фінансова інформація, яка міститься у опублікованому звіті? | | | | |

Менеджер

Дата

***Примітка.** Кожне запитання повинне мати лише одну відповідь. Біля негативної відповіді робиться посилання на таблицю у кінці форми (графі 5).

Продовження таблиці 7.3

| Запитання | Так | Ні | Коментар |
|--|-----|----|----------|
| Частина II – заповнюється звітуючим партнером | | | |
| 1. Чи задовільно заповнена частина I? | | | |
| 2. Чи усі позиції таблиці для партнера розкриті задовільно або є якісь суттєві питання, які слід розглянути групі експертів? | | | |
| 3. Чи відобразив ваш огляд поточного і постійного файлів, що свідчення, які містяться у робочих документах, достатні для формування висновку про фінансову звітність? | | | |
| 4. Чи дотримані вимоги керівництва фірми із здійснення аудиту? | | | |
| 5. Ваші знання клієнта, отримані із загального огляду фінансової звітності, меморандуму аналітичного огляду, подій після дати бухгалтерського балансу, анкет оцінки ризику відповідають інформації, що знаходиться у детальних робочих документах? | | | |
| 6. Чи усі шляхи поліпшення аудиту у майбутньому відмічені Вами? | | | |
| 7. а) Чи є будь-які спеціальні ділянки, у яких клієнт отримав прибуток завдяки нашій експертизі, наприклад, планування податків? | | | |
| б) Чи виконання таких послуг не лишилось непоміченим клієнтом? | | | |

Я підтверджую, що звіт аудитора повинен бути _____

вказується вид висновку (безумовно позитивний, умовний тощо)

як частина доданого проекту фінансової звітності

Звітуючий партнер

Дата

Лише проведення усіх розглянутих заходів надає право аудитору перейти до обґрунтування аудиторського висновку щодо достовірності фінансової звітності.

Вони заповнюються менеджером групи аудиторів та аудитором (партнером), що відповідає за аудит даного клієнта.

Контрольні листки містять запитання щодо техніки аудиту, повноти використання робочих документів, дотримання вимог професійних стандартів до організації аудиту. Вони допомагають виявити недоліки, допущені під час аудиту, узагальнити інформацію про процес аудиту.

Остання процедура завершення етапу аудиту згідно з міжнародною практикою – огляд усіх робочих документів партнером, що призначений для проведення незалежного контролю. Він оцінює повноту програми аудиту та якість її виконання.

7.4. Питання для обговорення та самоперевірки

1. Як аудитор здійснює аналіз перевіреної фінансової звітності на етапі завершення аудиту?
2. Назвіть основні джерела надходження запасів.
3. Визначте наступні події, які розглядаються у міжнародній практиці.
4. З яких елементів складається собівартість реалізованої продукції?
5. Яким законодавчим актом регулюється склад собівартості готової продукції?
6. Який майбутній період розглядається аудитором під час оцінки можливості продовжувати діяльність підприємства?
7. На якому етапі завершення аудиту аудитор повинен оцінити суттєвість?
8. З якою метою у міжнародній практиці використовується лист-представлення керівництва замовника?
9. До якого виду аудиторських свідчень можна віднести представлення замовника за рівнем довіри?
10. З якою метою під час завершення аудиту потрібно здійснювати огляд робочих документів аудиторів?
11. Які з перерахованих обставин не можуть бути віднесені до можливих причин припинення діяльності підприємства?
12. Назвіть майбутній період, який розглядається аудитором під час оцінки можливості продовжувати діяльність підприємства.

РОЗДІЛ 8

АУДИТОРСЬКІ РОБОЧІ ДОКУМЕНТИ, ЇХ ПРИЗНАЧЕННЯ

8.1. Суть робочої документації

Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку затверджено наказом Міністерства фінансів України №88 від 24 травня 1995 року визначає порядок створення, прийняття і відображення у бухгалтерському обліку, а також зберігання первинних документів підприємствами, організаціями (крім банків) незалежно від форм власності.

Міжнародним стандартом аудиту 230 «Документація» визначено зміст і форму робочої документації та конфіденційність, забезпечення зберігання й утримування робочих документів та право власності на них (дод. 16).

Документальне оформлення аудиторської перевірки складається з двох видів документації – робочої та підсумкової. Аудитор зобов'язаний вести документацію зі справ, які стосуються прийняття рішень за результатами проведеної аудиторської перевірки і, в свою чергу, будуть покладені в основу аудиторського висновку.

Термін «документація» означає матеріали або робочі документи, підготовлені аудитором і для аудитора або одержані ним у зв'язку з проведенням аудиторської перевірки та зберігаються в нього [11, с. 225].

У робочу документацію включається інформація, яка, на думку аудитора, є важливою для того щоб правильно виконати аудиторську перевірку і яка повинна підтвердити висновки та пропозиції в аудиторському висновку. Вона може бути оформлена у вигляді стандартних форм і таблиць на папері або зафіксована на електронних носіях інформації.

Під час планування та проведення аудиту робоча документація допомагає краще здійснювати аудиторську перевірку та контроль над проце-

сом її проведення. В ній реєструються результати аудиторських експертиз виконані для підтвердження прийнятих аудитором рішень.

Підсумкова документація складається з аудиторського висновку та документації, що передається замовникові перевірки.

Аудиторський висновок є обов'язковим компонентом підсумкової документації.

Зміст робочої документації є питанням професійного судження аудитора, оскільки немає ні можливості, ні необхідності документувати кожне спостереження або обстеження. Функції робочих документів наведені на рис. 8.1.

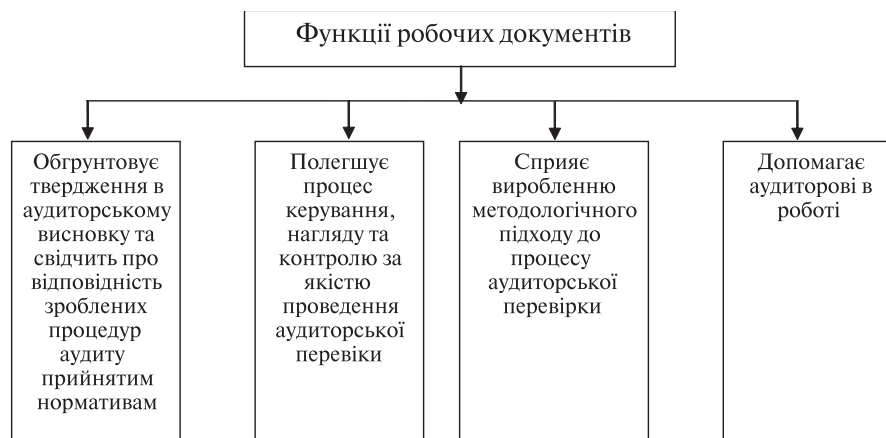


Рис. 8.1. Функції робочих документів

Робоча документація повинна відображати таку інформацію за кожним об'єктом перевірки:

- методику проведеної аудиторської перевірки;
- тести, проведені під час перевірки;
- висновки, зроблені аудитором та прийняті рішення і пропозиції.

Призначення робочих документів надано на рис. 8.2.

Аудитор повинен вести документацію зі справ, які стосуються прийняття рішень за результатами проведених аудиторських процедур. Процедури перевірки аудитором повинні бути покладені в основу аудиторського висновку.

Аудитор має зібрати докази у клієнта, які б підтвердили або спростували твердження про те, що фінансова звітність об'єктивно, повно та достовірно відображає фінансовий стан клієнта, а здійснені операції є законними і реально відображають стан підприємства.



Рис. 8.2. Призначення робочої документації

Аудитор повинен вести документацію зі справ, які стосуються прийняття рішень за результатами проведених аудиторських процедур. Процедури перевірки аудитором повинні бути покладені в основу аудиторського висновку.

Аудитор має зібрати докази у клієнта, які б підтвердили або спростували твердження про те, що фінансова звітність об'єктивно, повно та достовірно відображає фінансовий стан клієнта, а здійснені операції є законними і реально відображають стан підприємства.

Достатній рівень розкриття та деталізації процедур аудиту в робочій документації повинен забезпечити можливість контролю будь-яким аудитором процесу проведення аудиту поточного року, підтвердити обґрунтування аудиторського висновку та відповідність проведеної перевірки прийнятим аудиторським норматива, забезпечити ефективну допомогу іншим аудитором у плануванні та проведенні наступних перевірок, слугувати аудитору довідковим матеріалом з метою пояснення змісту проведеної перевірки у будь-який час. Перелік робочої документації аудитора наведений у табл. 8.1.

Таблиця 8.1. Перелік основної робочої документації аудитора

| № з/п | Назва документа аудитора | Джерела інформації |
|---|---|----------------------|
| 1 | 2 | 3 |
| Розділ I. Документи по підготовці проведення аудиту | | |
| 1.1. | Лист замовника клієнту | Аудитор, замовник |
| 1.2. | Відповідь на лист клієнта | Аудитор, замовник |
| 1.3. | Окремі вимоги Державної комісії з цінних паперів і фондового ринку, Національного банку України, Міністерства статистики України до порядку підготовки та представлення фінансової звітності. | Нормативні документи |
| 1.4. | Окремі вимоги Державної комісії з цінних паперів і фондового ринку, Національного банку України, Аудиторської палати України до порядку підготовки та представлення аудиторського висновку | Нормативні документи |
| 1.5. | Документація для попереднього обстеження клієнта, інформація про судові справи, виставлені претензії тощо | Клієнт |
| 1.6. | Договір на проведення аудиту | Клієнт, аудитор |
| 1.7. | Документи, що підтверджують розрахунки з клієнтом | Банківські документи |
| Розділ II. Організаційна інформація, встановлена законом | | |
| 2.1. | Прізвище, ім'я та по батькові директорів акціонерних товариств, їх телефони, сфера відповідальності. | Клієнт |
| 2.2. | Прізвище, ім'я та по батькові секретаря акціонерного товариства, телефон, факс | Клієнт |
| 2.3. | Копії статуту, засновницького договору, свідоцтва про | Клієнт |

Продовження таблиці 8.1

| 1 | 2 | 3 |
|------|--|--------------------------|
| | реєстрацію та інші документи, необхідні для відкриття поточних рахунків | |
| | Розділ III. Інформація діяльності підприємства | |
| 3.1. | Види діяльності підприємств, розміщення дочірніх підприємств і їх філій | Клієнт |
| 3.2. | Історія підприємства, його фінансові показники за минулі роки | Клієнт |
| 3.3. | Персонал підприємства, його характеристика (кваліфікація, освіта, досвід) | Клієнт |
| 3.4. | Облікова політика підприємства, особливості бухгалтерського обліку і внутрішньогосподарського контролю | Клієнт |
| 3.5. | Структура організації управління | Клієнт |
| 3.6. | Банківська інформація | Клієнт |
| 3.7. | Контакти клієнта з основними партнерами і конкурентами | Клієнт |
| 3.8. | Договори з торговельними партнерами, угоди про продаж з відстроченням платежу або з орендою тощо | Клієнт |
| | Розділ IV. Фінансова звітність | |
| 4.1. | Баланс (ф. 1) | Копії документів клієнта |
| 4.2. | Звіт про фінансові результати (ф. 2) | Копії документів клієнта |
| 4.3. | Звіт про власний капітал (ф. 3) | Копії документів клієнта |
| 4.4. | Звіт про рух грошових коштів (ф. 4) | Копії документів клієнта |
| 4.5. | Примітки до звітності | Аудитор |
| 4.6. | Запропоновані аудитором форми узагальнення інформації щодо оцінки ймовірності позитивного функціонування клієнта у майбутньому | Клієнт |
| 4.7. | Річна звітність клієнта за попередній рік | Клієнт |
| 4.8. | Спеціальна та інша звітність клієнта перед державними органами | Клієнт |
| | Розділ V. Документи по вивченню системи бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю | |
| 5.1. | Тести контролю й висновки по аудиторських перевірках | Аудитор |
| 5.2. | Індивідуальні і зведені графіки, документообіг | Клієнт |
| 5.3. | Опис системи бухгалтерського обліку клієнту | Клієнт |
| 5.4. | Короткий зміст запропонованих аудитором проводок, пов'язаних з процедурами консолідації | Клієнт, аудитор |

| | | |
|---|--|---|
| 5.5. | Інші документи, пов'язані з вивченням системи обліку і контролю | Аудитор, клієнт |
| Розділ VI. Оцінка ризиків | | |
| 6.1. | Вказівки з ризику здійснення діяльності в конкретній галузі підприємства | Висновки аудитора |
| 6.2. | Дані про клієнта і вказівки щодо виявлення аудитором проблемних питань | Клієнт, аудитор |
| 6.3. | Нормативи з аудиту, коефіцієнти та різноманітні економічні аналізи | Нормативні документи, аудитор, клієнт |
| 6.4. | Оцінка ризику невиявлення | Аудитор погоджує з клієнтом |
| 6.5. | Загальна оцінка ризиків | Аудитор |
| 6.6. | Оцінка організації контролю та оцінка ризику з боку органів контролю | Аудитор |
| Розділ VII. Оцінка планування аудиту | | |
| 7.1. | Інформація про процес планування | Аудитор |
| 7.2. | Документація з оцінки планування | Аудитор |
| 7.3. | Лист-опитування якості попередньо проведеної аудиторської перевірки | Клієнт, аудитор |
| 7.4. | План аудиторської перевірки | Аудитор |
| 7.5. | Робоча програма по аудиторській перевірці | Аудитор |
| Розділ VIII. Контроль роботи інших осіб, що брали участь в аудиторській перевірці. | | |
| 8.1. | Документи для перевірки аудиту внутрішнім аудитором. | Внутрішній аудитор |
| 8.2. | Документи для перевірки аудиту іншими аудиторами | Інші аудитори |
| 8.3. | Інформація інших фахівців | Інші фахівці |
| 8.4. | Робота, що делегована іншим дочірнім підприємством (філіям) аудиторської фірми | Інші аудитори |
| Розділ IX. Документальне оформлення аудиторських робіт по об'єктах обліку | | |
| 9.1. | Аудит основних засобів, нематеріальних активів | Аудитор. Аналітичні таблиці, розрахунки, оперограми, схеми тощо |
| 9.2. | Аудит запасів, грошових коштів та інших активів | Аудитор. Аналітичні таблиці, розрахунки, оперограми, схеми тощо |
| 9.3. | Аудит власного капіталу, нерозподіленого прибутку | Аудитор. Аналітичні таблиці, розрахунки, оперограми, схеми тощо |

Продовження таблиці 8.1

| 1 | 2 | 3 |
|------|--|---|
| 9.4. | Аудит довгострокових зобов'язань | Аудитор. Аналітичні таблиці, розрахунки, оперограми, схеми тощо |
| 9.5. | Аудит поточних зобов'язань | Аудитор. Аналітичні таблиці, розрахунки, оперограми, схеми тощо |
| 9.6. | Аудит доходів, витрат і результатів діяльності | Аудитор. Аналітичні таблиці, розрахунки, оперограми, схеми тощо |
| 9.7. | Аудит засновницьких та загальних документів | Аудитор. Аналітичні таблиці, розрахунки, оперограми, схеми тощо |

Після завершення аудиту робочі документи залишаються в аудитора. Вони є його власністю. Аудитор повинен складати довідки на підставі витягів із своїх робочих документів.

Проте право власності аудитора обмежене етичними нормами та умовами конфіденційності. Робочі документи не можуть розглядатись як частина фінансової документації клієнта.

По закінченні аудиторської перевірки робоча документація підлягає здачі для її зберігання в архів аудиторської організації.

Порядок зберігання підсумкової документації встановлюється аудиторською фірмою з урахуванням забезпечення вимог збереження та конфіденційності, а термін її зберігання визначається, виходячи із практики аудиторської діяльності та юридичних вимог.

По закінченні аудиторської перевірки аудитор складає два підсумкові документи: звіт про результати аудиторської перевірки та аудиторський висновок.

В аудиторському звіті відображаються результати виявлених порушень, помилок, відхилень; оцінка стану бухгалтерського обліку; достовірність фінансової звітності та законності господарських операцій.

Інформація звіту повинна бути надійною, чіткою, реальною та достовірною і компетентною, а також незалежною, об'єктивною та правдивою.

Аудиторський звіт складається в довільній формі, його зміст не підлягає оприлюдненню.

8.2. Види аудиторського висновку

У Законі України «Про аудиторську діяльність» від 22.04.93р. №3126-ХІІ (ст.7) зазначено, що аудиторський висновок — це офіційний документ, засвідчений підписом та печаткою аудитора (аудиторської фірми), який складається у встановленому порядку за наслідками проведення аудиту і містить у собі висновок стосовно достовірності повноти і відповідності чинному законодавству та встановленим нормативам бухгалтерського обліку фінансово-господарської діяльності.

Складання висновку регламентується також міжнародним стандартом аудиту 800 «Аудиторський висновок при виконанні завдань з аудиту спеціального призначення» (дод. 17).

Висновок може бути позитивним, умовно-позитивним, негативним або дається відмова від надання висновку про фінансову звітність підприємства.

У двох останніх випадках в аудиторському висновку може наводитися короткий перелік аргументів — причина такого висновку, який відрізняється від позитивного. Для більш докладного опису цих аргументів аудиторський висновок може містити посилання на інформацію, що наводиться у додатку.

Позитивний висновок (дод. 18, 19, 20) оформлюється за наявності безумовної позитивної згоди, нефундаментальної невпевненості і нефундаментальної незгоди. Невпевненість виникає у випадку, якщо аудитор не може її сформулювати, але вона відрізняється від перевіреної фінансової інформації.

Умовно-позитивний висновок визначається тоді, коли існує фундаментальна незгода та коли вплив факторів, які їх викликали, настільки значний, що може суттєво спотворити дійсний стан підприємстві.

Наявність фундаментальної незгоди — основа для негативного висновку (дод. 21), а фундаментальної невпевненості — для відмови від видачі висновку (дод. 22).

Ці види висновків можуть мати:

- обмеження, якщо існують відхилення у висновку від Національних нормативів аудиту (ННА), а також методології обліку чи недостатності інформації. При усуненні цих причин у висновок вносять зміни;
- модифікацію — додаткові пояснення, що не вносять обмежень у зміст висновку;
- доповнення — розширення структури висновку, передбаченої Національними нормативами аудиту.

МСА 800 «Аудиторський висновок при виконанні завдань з аудиту спеціального призначення» визначає основні критерії видачі аудитором позитивного висновку. Він складається, якщо:

1. Аудитор отримав всю інформацію, необхідну для цілей аудиту;
2. Інформація достатня;
3. Дані адекватності і достовірності.
4. Фінансова звітність складена на основі дійсних облікових даних.
5. Фінансова документація підготовлена згідно з прийнятою на підприємстві обліковою політикою.
6. Фінансова звітність складена належним чином за формою у встановленому порядку.

Аудитор повинен надати вичерпну інформацію, необхідну для цілей аудиту. Дані перевірки повинні свідчити про її адекватність та достовірність. Фінансову звітність потрібно складати належним чином.

У ході перевірки суцільним способом повинні перевірятися такі документи: рахунки, платіжні доручення, касові ордери, накладні, якісні посвідчення, податкові накладні, меморіальні ордери та оборотно-сальдові відомості, журнали по субконто та звітність підприємства.

8.3. Порядок складання аудиторських висновків

За формою та змістом аудиторський висновок по-вінен відповідати певним вимогам, передбаченим Законом України «Про аудиторську діяльність» від 22.04.93 р. №3126-ХІІ. Аудиторський висновок визначається як «офіційний документ, засвідчений підписом та печаткою аудитора (аудиторської фірми), містить в собі висновок стосовно достовірності звітності, повноти і відповідності чинному законодавству та встановленим нормативам бухгалтерського обліку фінансово-господарської діяльності». Законом передбачено, що аудиторський висновок, складений аудитором іноземної держави для офіційного подання, повинен бути підтверджений аудитором України, якщо інше не встановлено міжнародним законодавством.

Результати перевірки бухгалтерського балансу та річної звітності в Україні оформлюються за вимогами до міжнародного стандарту аудиту 800 «Аудиторський висновок при виконанні завдань з аудиту спеціального призначення».

Згідно зі статтями 7 і 21 Закону України «Про аудиторську діяльність» аудитор має право провести перевірку бухгалтерської річної звітності суб'єкта господарювання з метою надання висновку про достовірність

і реальність представленої інформації і її підтвердження або не підтвердження. МСА 800 регулює основні принципи, за якими складається висновок аудитора. В ньому зазначається, що аудитор повинен проаналізувати й оцінити висновки, одержані на основі отриманих аудиторських доказів, для підготовки аудиторського висновку про перевірену фінансову звітність.

Аудиторський висновок повинен містити в собі чітке уявлення аудитора про перевірену фінансову звітність. Він складається у довільній формі, але обов'язково в ньому мають бути такі розділи:

- заголовок;
- вступ;
- масштаб перевірки;
- висновок аудитора про фінансову звітність;
- дата аудиторського висновку;
- адреса аудиторської фірми;
- підпис аудиторського висновку.

У вступі відображається: інформація про склад перевіреної звітності та дату її складання; про розподіл відповідальності між керівництвом підприємства, яке перевірялося та обґрунтованість аудиторського висновку при складанні звітності аудитором.

Масштаб перевірки містить відомості про критерії якості аудиту (вимоги нормативів, що діють в Україні, або міжнародні стандарти аудиту); зауваження щодо планування і перевірки з достатнім ступенем впевненості щодо відсутності суттєвих помилок у звітності; методика дослідження (тестування) бухгалтерських принципів оцінки статей звітності, методологію обліку, що використовується на підприємстві.

Під час аудиторської перевірки аудитор повинен здійснювати оцінку помилок у системах обліку та внутрішнього контролю підприємства на предмет їх впливу на фінансову звітність. При оцінці суттєвості помилок аудитор має керуватися міжнародним стандартом аудиту 320 «Суттєвість в аудиті».

У цьому розділі можна навести такі висловлювання:

«Ми провели нашу перевірку згідно з вимогами Закону України «Про аудиторську діяльність» та міжнародного стандарту аудиту 320 «Суттєвість в аудиті» Ці законодавчі акти вимагають, щоб планування та проведення аудиту було спрямоване на одержання розумних підтверджень щодо відсутності у фінансовій звітності суттєвих помилок. Під час аудиту зроблено дослідження шляхом тестування доказів на обґрунтування сум та інформації, розкритих у фінансовому звіті, а також оцінку відповідності засто-

сованих принципів обліку нормативним вимогам щодо організації бухгалтерського обліку та звітності в Україні, чинним протягом періоду перевірки. Крім того, шляхом тестування здійснено також оцінку відповідності даних звітності з метою оподаткування бухгалтерського обліку. На нашу думку, проведена аудиторська перевірка забезпечує розумну основу для аудиторського висновку».

У висновку аудитора про перевірену фінансову звітність висвітлюється аудитором оцінка перевіреної звітності, відповідність її у всіх суттєвих аспектах інструкціям про порядок складання звітності та принципам обліку, що діють в Україні, а саме:

«Ми підтверджуємо, що за винятком невідповідностей, викладених у додатку № 1, фінансовий (бухгалтерський) звіт в усіх суттєвих аспектах достовірно та повно подає фінансову інформацію про Підприємство станом на 1 січня 20... року згідно з нормативними вимогами щодо організації бухгалтерського обліку та звітності в Україні».

У висновку надається уточнення поняття «дата аудиторського висновку». За міжнародним стандартом аудиту 800 аудитор повинен проставляти дату аудиторського висновку на день завершення аудиторської перевірки.

Дата на аудиторському висновку представляється на той самий день, коли керівництво підприємства підписує акт прийому-передачі аудиторського висновку. Дата в аудиторському висновку повинна проставлятися або перед вступною частиною аудиторського висновку, або біля підпису аудитора.

У висновку аудитор має висловити власну думку з приводу:

- вичерпності та достатності одержаної аудитором інформації;
- узгодженості системи бухгалтерського обліку з чинними нормативами та законодавчими актами;
- відповідності фінансової звітності даним бухгалтерського обліку, чинним законодавчим та нормативним актам. Пояснення повинні бути викладені наприкінці аудиторського висновку.

За Законом України «Про аудиторську діяльність» прийом-здача аудиторського висновку повинні оформлятися актом.

Слід зауважити, що деякі аудиторські фірми (аудитори) не складають окремий документ про прийом-здачу аудиторського висновку, а вказують необхідні реквізити на останньому аркуші аудиторського висновку.

Аудиторський висновок складається у трьох примірниках. Перший та третій передається замовнику, а другий — виконавцю. У другому при-

мірнику необхідно проставити підпис та розшифровку підпису замовника та виконавця.

Крім того, у висновку слід проставити печатку замовника та виконавця.

Складання аудиторського висновку завершується аудиторською перевіркою.

8.4. Складання аудиторських висновків спеціального призначення та оцінка фінансової інформації

Міжнародний стандарт 800 «Аудиторський висновок при виконанні завдань з аудиту спеціального призначення» включає такі розділи:

- вступ;
- загальні міркування;
- висновки щодо фінансових звітів, складених відповідно до всеохопної основи бухгалтерського обліку, іншої ніж міжнародні чи національні стандарти бухгалтерського обліку;
- висновки щодо компонентів фінансових звітів;
- висновки щодо узагальнених фінансових звітів;
- приклади, висновки щодо фінансових звітів, складених відповідно всеохопної основи бухгалтерського обліку, іншої, ніж міжнародні чи національні стандарти бухгалтерського обліку.

При плануванні тематичного аудиту аудитор повинен чітко уявляти мету інформації про складання висновку, а також про майбутніх користувачів інформації. Висновок аудитора за результатами тематичного аудиту складається у задовільній формі, але він повинен включати основні його елементи. До них відносяться:

- назва незалежного аудитора (аудиторської фірми);
- назва підприємства;
- вступ;
- посилання на те, яка фінансова інформація перевіряється та яку відповідальність несе керівництво клієнта, а яку — аудитор;
- характер проведеної тематичної перевірки;
- інформація про правила чи практику, яка використовувалася під час перевірки;
- опис роботи, зробленої аудитором;
- висновок аудитора про фінансову звітність, який повинен включати:

- 1) дату висновку;
- 2) адресу аудитора;
- 3) підпис аудитора.

Якщо фінансова звітність підприємства надається таким користувачам, як Національний банк України або Державна комісія з цінних паперів і фондового ринку, може існувати стандартна форма аудиторського висновку.

Аудитор повинен упевнитися, чи відповідають умови договору про проведення тематичної перевірки спеціальним вимогам користувача або замовника аудиторського висновку.

Крім того, аудитору необхідно переглянути основні вимоги договорів та встановити існування правильного розкриття цих вимог у фінансовій звітності та примітках до неї.

Аудиторський висновок про фінансову звітність, підготовлену згідно з Іншими принципами обліку містить набір критеріїв і принципів, які використовуються для підготовки фінансової звітності, що застосовуються щодо всіх її суттєвих елементів і є загально визнаними як в окремо взятій країні, так і багатьма країнами. Фінансова звітність може бути підготовлена зі спеціальною метою згідно з міжнародними обліковими принципами. Це податкові декларації, звіт про рух грошових коштів, специфічна фінансова звітність (введена, наприклад, регулюючим державним органом – Державною комісією з цінних паперів та фондового ринку, яка може встановити спеціальні вимоги щодо форми і змісту представлення фінансової звітності).

В аудиторському висновку про фінансову інформацію, підготовленою за іншими міжнародними принципами бухгалтерського обліку, необхідно вказувати на ці принципи бухгалтерського обліку, або на розділ фінансової звітності, в котрому міститься таке посилання. У даному висновку слід вказати, чи підготовлена фінансова звітність відповідно до таких принципів. З метою висловлення такого висновку застосовуються такі терміни: «дає правдиве і неупереджене уявлення», або «представлено об'єктивно, з усіх поглядів, що відповідають» тощо.

Аудитор повинен визначити, чи можна замовнику фінансової звітності підприємства, а також аудиторського висновку зі спеціальних питань зрозуміти з назви або з приміток до неї, що вона підготовлена згідно із спеціальними вимогами замовника. Якщо у назві фінансової звітності або у тексті немає відповідних посилань і вказівок, то аудитор повинен зробити відповідні доповнення до раніше підготовленого висновку.

Аудиторський висновок про окремі частини фінансової звітності передбачає перевірку однієї чи кількох позицій фінансової звітності підприємства, наприклад, про стан дебіторської заборгованості, правильність нарахувань заробітної плати, нарахування преміальних винагород, правильність розрахунків податків тощо.

Такий вид перевірки дає змогу аудитору скласти висновок по фінансовій звітності не загалом, а за окремими її позиціями, якщо елементи фінансової звітності пов'язані між собою. Наприклад, стаття «виробничі запаси», з одного боку, та «розрахунки з постачальниками», з іншого, аудитор ніколи не може визначити їх значення відокремлено одного компонента від іншого, йому необхідно проводити аудиторську перевірку в тісному взаємозв'язку.

Таким чином, аудитор повинен проаналізувати ті статті фінансової звітності підприємства, які суттєво пов'язані між собою та впливають на інформацію, про яку він дає свій висновок.

Незважаючи на це, аудитору слід визначити розмір суттєвості окремих компонентів фінансової звітності стосовно всієї звітності. Наприклад, дослідження залишку на якомусь одному рахунку може привести аудитора до прийняття ним меншого значення суттєвості, ніж встановленого ним значення при розгляді фінансової звітності загалом, виходячи з вальюти балансу.

8.5. Звіт аудитора керівництву господарючого суб'єкта

За результатами проведеного аудиту аудиторська організація зобов'язана надати адресату письмову інформацію (звіт) аудитора керівництву економічного суб'єкта.

У письмовій інформації аудитора наводяться свідчення щодо недоліків в облікових записах, бухгалтерському обліку і системі внутрішнього контролю, які можуть призвести до суттєвих помилок у бухгалтерській звітності.

Аудиторська організація зобов'язана вказати у письмовій інформації аудитора всі помилки і перекручення, які суттєво впливають на достовірність фінансової звітності.

Письмова інформація аудитора може навести будь-які відомості, що стосуються проведеного аудиту та фактів господарського життя економічного суб'єкта.

Інформація не може розглядатися як повний звіт про всі недоліки, крім тих, які виявлені в процесі аудиторської перевірки.

З урахуванням вимог законодавства кожна аудиторська організація має розробляти вимоги щодо форми підготовки письмової інформації аудитора. Внутрішні вимоги повинні бути затверджені керівником аудиторської організації та забезпечувати відповідне оформлення даного документа для різних економічних суб'єктів.

Аудитори, які здійснюють свою діяльність самостійно, зобов'язані розробляти акуратну і однакову форму надання письмової інформації. У даній інформації аудитора повинні міститись в обов'язковому порядку такі свідчення:

- реквізити аудиторської організації, а саме:
 - а) найменування і юридична адреса фірми або прізвище, ініціали і адреса аудитора;
 - б) номер і дата реєстраційного посвідчення;
 - в) номер і дата реєстрації права на здійснення аудиту;
- реквізити економічного суб'єкта, а саме:
 - а) офіційне найменування і юридична адреса клієнта або прізвище, ініціали і адреса фізичної особи – індивідуального підприємця;
 - б) номер і дата реєстраційного посвідчення;
 - в) перелік посадових осіб (прізвища, ініціали, посади), відповідальних за складання бухгалтерської звітності юридичної особи;
- вказівка на період часу, до якого відноситься документація суб'єкта, дата підписання письмової інформації аудитора;
- виявлені в ході аудиту суттєві порушення;
- результати перевірки організації і ведення бухгалтерського обліку, складання звітності і функціонування СВК економічного суб'єкта.

На додаток до обов'язкових свідчень, що вказані вище, залежно від обсягу, масштабів і специфіки аудиторської перевірки, розмірів і особливостей економічного суб'єкта слід включити у письмову інформацію аудитора такі свідчення:

- особливості виконання аудиторської перевірки, передбачені договором, а також особливості виконання роботи, що стали відомі в ході перевірки;
- дані про кількісний склад працівників, які виконують бухгалтерський облік, про структуру бухгалтерії і особливості системи бухгалтерського обліку;
- перелік основних галузей або напрямів бухгалтерського обліку, які підлягали перевірці;
- свідчення щодо методики аудиторської перевірки, підтвердження того, що аудиторська організація слідувала в роботі правилам (стандартам) аудиторської діяльності;

- перелік зауважень, вказівок на недоліки і рекомендації як такі;
- оцінку кількісних розходжень звітних або податкових показників суб'єкта і таких, що прогножуються за результатами перевірки аудиторської організації;
- у випадку перевірки великих економічних суб'єктів зі складною організаційною структурою – свідчення про здійснення перевірок філій і дочірніх фірм економічного суб'єкта;
- при наступних аудиторських перевірках – оцінку і аналіз виконання або виправлення економічним суб'єктом зауважень, які є в попередній письмовій інформації аудитора;
- у випадку відхилення від вимог правил (стандартів) аудиторської діяльності і причин такого відхилення.

У письмовій інформації аудитора повинні бути обґрунтування кількісних розрахунків і оцінок, посилань на документи законодавства.

У письмовій інформації аудитора в обов'язковому порядку повинно бути вказано, які із зауважень є суттєвими, які – ні, чи впливають або не впливають перераховані зауваження та недоліки на висновки, зроблені аудитором.

У випадку підготовки аудиторською організацією умовно-позитивного висновку, негативного висновку або відмови від висловлення думки в письмовій інформації (звіті) аудитора повинна міститись розгорнута аргументація причин, які призвели до такої думки аудитора.

Письмова інформація може бути передана таким особам:

- а) особі, яка підписала договір (контракт, лист-зобов'язання) на надання аудиторських послуг;
- б) будь-якій іншій особі – у випадку письмової вказівки на те, що в адресу аудиторської організації, підписаною особою, яка засвідчила договір (контракт, лист-зобов'язання) на надання аудиторських послуг.

8.6. Питання для обговорення та самоперевірки

1. Що таке робочі документи аудитора?
2. Назвіть основні призначення робочих документів.
3. В якій формі складаються робочі документи?
4. Для чого складаються робочі документи?
5. Що таке аудиторський звіт?
6. Якою повинна бути інформація, надана у звіті?
7. Яким міжнародним стандартом аудиту передбачений порядок складання аудиторських висновків спеціального призначення?

8. Назвіть види аудиторських висновків.
9. Які основні елементи включає аудиторський висновок за результатами тематичного аудиту?
10. Що являють собою принципи бухгалтерського обліку?
11. Які існують форми загальноприйнятої спеціальної фінансової звітності?
12. Що повинен включати аудиторський висновок про окрему позицію фінансової звітності підприємства?

8.7. Практичний блок

1. Скласти аудиторський висновок про фінансову інформацію, підготовлену згідно з іншими принципами бухгалтерського обліку (звіт про фінансові результати).
2. Скласти аудиторський висновок про окрему позицію фінансової звітності (облік дебіторської заборгованості).
3. Скласти аудиторський висновок щодо фінансової звітності підприємства, а також окремих положень договору.
4. Скласти аудиторський позитивний висновок із зауваженнями про узагальнену фінансову звітність підприємства.

РОЗДІЛ 9

АУДИТ У КОМП'ЮТЕРНОМУ СЕРЕДОВИЩІ

9.1. Вплив комп'ютерної техніки на ефективність проведення аудиту

Комп'ютеризація є однією з найважливіших стадій науково-технічного прогресу. Комп'ютеризацію пройшли найбільш розвинені країни Заходу, окремі країни третього світу, держави Східної Європи, включаючи і Україну.

Інтенсивний розвиток електронно-обчислювальної техніки і технологій дав значний вплив на ефективність аудиту і вдосконалення його методів. З'явилась можливість не тільки розрахунку, але й перевірки показників ділової активності, фінансової стійкості короткострокової і довгострокової перспективи, ліквідності і платоспроможності, оцінки рентабельності активів та капіталу. Необхідно зауважити, що облікові системи, які застосовують у комп'ютерному середовищі, сприяють проведенню аудиторських перевірок із використанням їх у комп'ютерній мережі клієнтів. Такий прийом методики аудиту із застосуванням комп'ютерів відомий під назвою «СААТs-Computer – Assisted Audit Techniques» [19, с. 120].

Існують дві складові даної програми, які використовуються при внутрішньому аудиті:

1. Програмне забезпечення аудиту.
2. Контрольні дані.

Перша комп'ютерна програма використовується для перевірки змісту файлів клієнта; друга – з метою перевірки функціонування комп'ютерних програм клієнта.

Щоб зробити достовірні висновки згідно з цією програмою, необхідно аудитору оволодіти технічними знаннями обробки даних.

З метою оволодіння методики застосування програмного забезпечення з аудиту можна використати аналітичну перевірку, за допомогою якої розглянути записи клієнта, які збираються у файлах комп'ютера, або скористатись методом контролю, що свідчить про законність, достовірність, повноту та якість результатів перевірки записів у облікових регістрах.

Більшість економістів вважають, що комп'ютер в аудиторській практиці використовується в основному з метою здійснення аналітичних, розрахункових та інших процедур.

Так, Б.Ф. Усач поділяє цю думку і вважає, що вітчизняні аудитори широко використовують комп'ютерну техніку і спеціальні програмні засоби для виконання аналітичних процедур [28, с.178].

На думку професорів С. Ф. Голова, С. Я. Зубилевича, В.С. Рудницького «аналітичні процедури необхідно здійснювати на початковій стадії аудиту з метою оцінювання показників фінансової звітності» [28, с.178].

Практики-економісти вважають, що комп'ютерна техніка використовується переважно з метою ведення обліку за допомогою спеціальних програм.

Згідно з Міжнародним стандартом аудиту 401 «Аудит в середовищі комп'ютерних інформаційних систем» передбачено, що мета і галузь діяльності аудитора не змінюється, коли йдеться про перевірку середовища електронної обробки даних, однак, прикладна програма може поставити аудитора перед необхідністю використання комп'ютера як засобу контролю. Ці різноманітні варіанти використання комп'ютера відомі як «Методи аудиту при сприянні комп'ютера (МАСК)» (дод. 23).

На якість прийняття рішень в аудиторському процесі і підвищення інформаційного забезпечення впливають такі обставини:

- збільшення кількості факторів, які враховуються аудитором при дослідженні поставлених проблем;
- поглиблення аналізу господарських операцій, що здійснюються аудитором при перевірці;
- чітке і досконале формування висновків аудитора.

Забезпечення цих вимог потребує комплексності технологій і впровадження електронної обробки даних, які впливають на перспективність аудиторської перевірки.

Комп'ютерні технології обробки інформації в аудиторському процесі сприяють удосконаленню інтелектуалізації аудиту та науковому обґрунтуванню його висновків.

Ці методи необхідно використовувати із залученням всіх відомих типів конфігурацій комп'ютерів. Необхідність використання даного методу виникає тоді, коли відсутні вхідні документи, неможливо повністю простежити здійснення всіх операцій і коли ефективність аудиту поліпшується за рахунок спеціальної комп'ютерної аудиторської програми.

Міжнародний стандарт аудиту 401 «Аудит в середовищі комп'ютерних інформаційних систем» розглядає два його методи:

- програмне забезпечення контролю;
- тестування.

Програмне забезпечення контролю складається з ряду комп'ютерних програм, які аудитор використовує як частину процедур перевірки, що обробляють контрольні тести системи обліку.

Перевірку методом тестування використовують під час проведення процедур контролю (дод. 24).

Програмним забезпеченням аудитора при аудиторській перевірці є: програми бухгалтерського обліку, юридична база даних, програми аналізу діяльності підприємства, довідники різних ставок податків, курсів валют програми складання звітності та інші свідчення.

Бухгалтерські програми допомагають при аудиторській перевірці. Характерні риси цих програм наведені в табл. 9.1.

Таблиця 9.1. Характерні риси бухгалтерських програм

| № з/п | Характерні риси бухгалтерських програм | Зміст основних рис програм |
|-------|--|--|
| 1 | Простота | Програму легко використовувати для цілей аудиту |
| 2 | Швидкість | Люба програма повинна працювати швидко |
| 3 | Гнучкість | У різних галузях господарювання програма повинна переналагоджуватися на іншу специфіку обліку та звітності (страхові організації, торгівельні фірми) |
| 4 | Удосконалений контроль операцій | Контроль має здійснюватися тоді, коли в цьому є потреба |
| 5 | Різні форми звітів | Подається інформація в різних розрізах |
| 6 | Можливість сторнування операцій | Аудитору необхідно отримати в програмі баланс, що надається в податкову інспекцію, незважаючи на помилки в ньому. Потрібно повідомляти користувачів про виявлені помилки та їх виправлення |

Таким чином, у табл.9.1 наведені характерні риси бухгалтерських програм та їх зміст.

Отже, використання комп'ютерної техніки в аудиті скорочує терміни аудиторського процесу і підвищує його вплив на результати діяльності підприємства.

9.2. Методика проведення аудиторської перевірки в умовах комп'ютерної обробки даних

Комп'ютерна обробка даних забезпечує автоматизоване збирання і обробку інформації, необхідної для оптимізації управління в різних сферах діяльності.

Вдосконалення аудиторської роботи відповідно до вимог ринку певним чином залежить від комп'ютеризації облікових та аналітичних систем, автоматизованого видавання документів та їх збереження.

Найбільш ефективним шляхом вирішення проблеми є чітка, своєчасна і достовірна методика перевірки кожного об'єкта бухгалтерського обліку.

З метою перевірки окремих розділів обліку застосовується методика, яка наведена в табл. 9.2.

Таблиця 9.2. Методика послідовності перевірки об'єктів бухгалтерського обліку

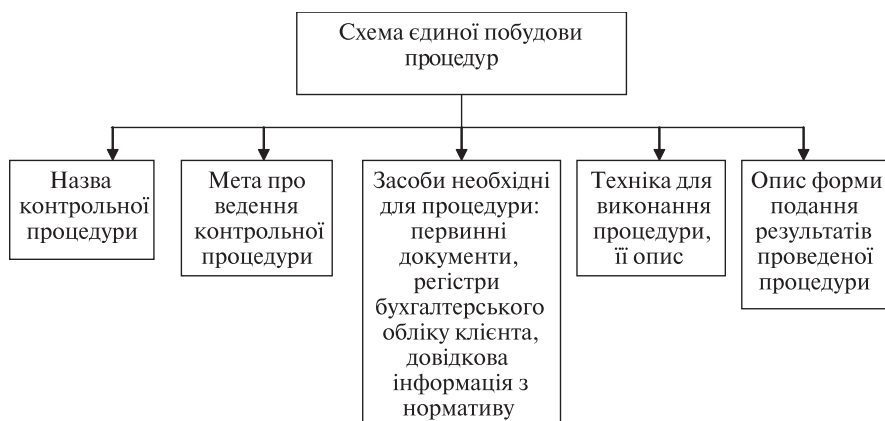
| № з/п | Основні етапи перевірки об'єктів обліку | Виконання основних етапів аудиторської перевірки |
|-------|---|---|
| 1 | Вивчення та обґрунтування основних нормативних актів | Відповідність законодавчої та нормативної бази даних аудиторській перевірці |
| 2 | Опис дієвої облікової політики згідно з документами наданими аудитору для перевірки | Опис різних варіантів прийнятих облікових рішень; порівняння їх з варіантом, що застосовується клієнтом; надання рекомендацій щодо поліпшення ведення обліку |
| 3 | Перелік первинних документів по розділам об'єкта дослідження | Первинні документи, що підлягають аудиторській перевірці з кожного розділу обліку, дозволяють аудитору дійти достовірних висновків про стан реєстрації господарських операцій у первинному обліку та застосування типових форм документів і їх оформлення |

| | | |
|---|---|--|
| 4 | Перевірка реєстрів синтетичного та аналітичного обліку і фінансової звітності | Визначення відповідності реєстрів синтетичного та аналітичного обліку загальноприйнятим нормам та надання аудиторам необхідних рекомендацій відносно їх застосування. Відповідність форм фінансової звітності Закону України „Про бухгалтерський облік і фінансову звітність” та П(С)БО |
| 5 | Використання існуючого в фірмі класифікатора можливих порушень та поповнення його за рахунок власного досвіду | Перелік можливих порушень, що мають місце по розділам об'єктів дослідження. Наприклад, для аудиторської перевірки операцій на поточних рахунках банку можна визначити таку класифікацію порушень: привласнення грошей, одержаних у банку, неповне відображення в обліку операцій по поточному рахунку, неправильний підрахунок підсумків в облікових реєстрах, неправильне відображення операцій на поточному рахунку, перерахунок коштів постачальникам по рахункам, що мають незрозумілий або неповний штамп |
| 6 | Довідник аудитора для складання аудиторської перевірки | З'ясування питань, які потрібно включити до плану аудиторської перевірки. Виявлення можливих порушень в організації та веденні обліку, оформленні документів, звітності, внутрішньому контролі |
| 7 | Перелік методів збирання аудиторських доказів, що застосовуються в результаті перевірки | Основні методи, що застосовуються в результаті аудиторської перевірки: <ul style="list-style-type: none"> -наявність аудитора при перевірці матеріальних чи грошових коштів або участь в проведенні інвентаризації; -перевірка господарських, бухгалтерських операцій та спостереження за їх виконанням; -усне опитування та одержання письмових підтверджень; |

Продовження таблиці 9.2

| | | |
|---|---------------------------|---|
| | | перевірка документів, одержаних від третіх осіб і від клієнтів; -перевірка арифметичних розрахунків; -проведення аналізу господарських операцій діяльності підприємства |
| 8 | Опис контрольних процедур | Опис контрольних процедур з метою виявлення можливих порушень чи зловживань по розділам об'єктів дослідження. |

Вказані процедури будуються за такою схемою:



Виконання перших п'яти етапів перевірки плану треба проводити за допомогою заповнення анкетних листів, які забезпечують швидкий аналіз фінансово-господарської діяльності підприємства і стану облікової політики загалом.

Аудит за напрямками обліку потрібно проводити за допомогою програми ТУРБО Бухгалтер версії 5, в якій за допомогою інтерфейсу Windows-98 аудитор формує в одному вікні звіт по журналу господарських операцій в розрізі рахунків бухгалтерського обліку. Для кожного робочого листа є перелік можливих помилок. При виявленні помилки аудитору потрібно ввести у робочий документ зміст проводки із журналу господарських операцій.

При складанні аудиторського висновку аудитор використовує стандартні форми. Робочі листи аудитора і анкети слугують основою для складання аналітичної частини висновку.

Отже, методика проведення аудиторської перевірки в умовах комп'ютеризації є основним напрямом удосконалення аудиту.

9.3. Класифікатори економічної інформації, їх види і призначення в аудиторській перевірці

На різних рівнях управління народним господарством системність економічної інформації забезпечується класифікаторами економічної інформації. За їх допомогою об'єкти систематизують за класифікаційними групами, їх ознаками і кодовими позначеннями. Структурна побудова класифікатора залежить від завдань, які вирішуються при застосуванні електронно-обчислювальних машин. При автоматизованій системі обробки інформації вони надають економічним номенклатурам однозначності за допомогою кодів і спрощують декодування для користувачів.

Додаткові ознаки, що мають у класифікаторах, виконують логічні і арифметичні процедури аудиторських даних.

У них за єдиною системою групуються об'єкти, які підлягають кодовому позначенню, що полегшує їх пошук при проведенні аудиторських перевірок.

На підприємствах різних форм власності, де функціонує автоматизована система обробки інформації, застосовується чотири категорії класифікаторів економічної інформації. Їх види, зміст, призначення в аудиті наведені в табл. 9.3.

Таблиця 9.3. Класифікатори економічної інформації, їх види, зміст і призначення в аудиті

| № з/п | Класифікатори, їх види | Зміст | Призначення |
|-------|---|---|--|
| 1. | Загальнодержавні: „Український класифікатор типів підприємств”, „Класифікатор галузей народного господарства України”, „Класифікатор валог”, „Класифікатор видів економічної діяльності”, „Класифікатор доходів і видатків”, „Класифікатор нормативних документів”, „Класифікатор системи позначень одиниць вимірювання та обліку”, „Класифікатор основних фондів України” тощо | Номенклатури об'єктів класифікації, які діють в Україні | Застосовуються при обміні інформації між автоматизованими системами управління різних рівнів. Призначені для взаємодії складових елементів економічної інформації загальнодержавного рівня |

Продовження таблиці 9.3

| | | | |
|----|---|---|--|
| 2. | Галузеві: „Класифікатор товарів і тари”, „Класифікатор сільськогосподарської продукції”, „Класифікатор будівельних матеріалів” | Галузева інформація і загальнодержавна інформація, яка має специфічні ознаки для галузей народного господарства | Призначається з метою розв'язання спеціальних задач управління в галузевих автоматизованих системах облікової інформації |
| 3. | Регіональні: „Класифікатор об'єднань і підприємств України” | Використовується в межах регіону, а також в загальнодержавних і галузевих класифікаторах для конкретних регіоні | Вирішення конкретних специфічних функціональних задач регіону і взаємодії їх з державними і галузевими |
| 4 | Локальні: „Класифікатор бухгалтерських проводок”, „План рахунків бухгалтерського обліку виробничо-господарської діяльності підприємств”, Локальний класифікатор продукції | Інформація, що використовується для об'єднань, підприємств, а також загальнодержавних, регіональних об'єднаних класифікаторів | Вирішення задач управління і аудиту в автоматизованій системі обробки інформації. Забезпечення єдності із загальнодержавними, галузевими і регіональними класифікаторами та декодування даних облікової інформації в аудиторському процесі |

В окремих розділах загальнодержавних і галузевих класифікаторів містяться інструкції до їх ведення, якими повинні керуватися аудитори при проведенні аудиту.

Зміст і структура локальних класифікаторів наводиться у складі проектної документації автоматизованої системи обробки інформації окремим документом «Інструкція про порядок внесення змін і доповнень у класифікатор».

Декодування об'єктів дослідження аудитор має відшукати за кодовим позначенням потрібного рядка класифікатора.

Система кодування економічної інформації на окремому підприємстві і методика декодування об'єктів класифікації надається в доку-

менті «Система класифікації і кодування» проекту автоматизованої системи облікової інформації.

Розділ «Описування структури кодових позначень» даного проекту містить номенклатуру об'єктів кодування, структуру і розрядність кодових позначень і їх опис.

Характеристика об'єктів класифікації визначається класифікаційними таблицями. В них передбачено: найменування класифікаційних групвань кожної групи розрядів кодового позначення відповідно до системи кодування.

Отже, використання класифікаторів економічної і нормативної інформації в аудиті дає змогу автоматизувати пошук в умовах автоматизованої системи обробки даних і декодувати об'єкти дослідження, що скорочує терміни аудиторської перевірки і підвищує вплив на результати діяльності підприємства.

9.4. Процес аудиторської перевірки за допомогою автоматизованої системи

Важливу роль при проведенні аудиту відіграє автоматизація завдань, які необхідно вирішити аудитору при перевірці в умовах програмного забезпечення. За допомогою цих засобів аудитор здійснює перевірку облікової інформації, моделювання та аналіз з метою з'ясування її повноти, достовірності та правомірності.

З цією метою проводиться порівняння облікових даних з фактичними даними інформаційної системи, а також контроль правильності відновлення даних.

Обчислювальна техніка процесу аудиту дозволяє скоротити терміни перевірки і дає нову можливість чіткої організації і методики його проведення.

За допомогою програмних засобів аудитор має можливість здійснити тестування розрахунків, робити перерахунки і зіставляти отримані результати з нормативними даними, встановити відхилення, з'ясувати їх причини і запропонувати заходи з метою поліпшення облікової та аналітичної роботи, одержати управлінські рішення.

При аудиторській перевірці за допомогою спеціального програмного забезпечення аудитор визначає окремі процедури, які наведені в табл. 9.4.

Таблиця 9.4. Процедури, визначені аудитором за допомогою спеціального програмного забезпечення

| № з/п | Етапи перевірки | Завдання, що вирішуються аудитором за допомогою спеціального програмного забезпечення |
|-------|-----------------|--|
| 1 | I етап | Визначення завдань за допомогою програмних засобів і оцінка реальності їх застосування |
| 2 | II етап | Складання плану перевірки поставлених завдань. Аналіз облікової політики на підприємстві. Можливість застосування ідеального програмного засобу та визначення потужності обчислювальної техніки і встановлення термінів виконання аудиторських робіт |
| 3 | III етап | Підготовка стандартних програмних засобів до роботи, розробка нових стандартних і програмних засобів |
| 4 | IV етап | Перевірка даних на машинних носіях |
| 5 | V етап | Оцінка стану бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Аналіз отриманої інформації, оцінка її за допомогою бази знань |
| 6 | VI етап | Формування комп'ютерного висновку за визначеним аудитором стандартом |

Аудитор у режимі запиту перевіряє показники як за окремим завданням, так і за комплексом всіх завдань загалом. Ця перевірка проводиться з метою поглибленого їх дослідження. Запит здійснюється за допомогою інформаційної мови даних з обліку, аналізу і аудиту.

У такому режимі здійснюється перевірка стану облікового процесу, одержання довідок про фінансовий стан підприємства і прогнозування шляхів досягнення мети підприємства — отримання доходу, прибутку, зменшення витрат.

Крім того, в режимі запиту проводиться формування допоміжної інформації: основних показників і окремих даних.

До основних показників належить:

- повнота, своєчасність відображення інформації в первинних, зведених документах, реєстрах бухгалтерського обліку, формах фінансової звітності, яка надійшла з інших автоматизованих робочих місць бухгалтера;
- своєчасність формування показників, відображених у фінансовій звітності;
- вірність розрахунків результатів господарсько-фінансового стану підприємства та їх відображення в обліку;

- правильність розрахунку платежів до бюджету, до Пенсійного фонду, фонду соціального страхування та інших фондів і законність їх відображення у звітних формах;
- достовірність відображення сальдо на початок і кінець звітного періоду за окремими рахунками і вірність їх формування в інформаційній аудиторській базі даних.

З метою виявлення помилок, допущених при підготовці даних, використовуються різні програмні засоби їх редагування або перевірки.

До них відносять:

- тести контролю розміщення символів, призначених для перевірки вхідних даних, а також букв у символних полях.
- тести контролю правильності знака (забезпечують перевірку даних на полях на відповідність знакам плюс і мінус);
- тести контролю пропусків (перевірка поля з метою виявлення вільних від запису місць);
- тести контролю послідовності (відсутність окремих документів та їх наявність за порядковими номерами);
- тести контролю за діапазоном значень і розуміння результатів (це автоматизовані процедури, які показують чи виходить значення даних за встановлені межі).

Контроль процесу обробки та перевірки дає гарантії того, що дані будуть оброблені і перевірені без пропусків.

9.5. Питання для обговорення та самоперевірки

1. Яким міжнародним стандартом аудиту користуються під час аудиту в комп'ютерному середовищі?

2. Чи необхідно аудитору володіти технічними знаннями і навичками роботи на комп'ютері?

3. Скільки ви знаєте складових систем СААТs (Computer – Assisted Audit Techniques)?

4. Що розуміють під терміном «аналітична перевірка»?

5. Які особливості проведення аудиту в умовах використання клієнтом обчислювальної техніки?

6. Яка мета аудиту в умовах КОД?

7. Чи може аудитор використовувати при аудиті роботу експерта в галузі інформаційних технологій, якщо він сам не має спеціальних знань?

8. Чи перевіряє аудитор алгоритм розрахунків, запрограмований у системі КОД клієнта?

9. Яким чином забезпечується актуальність даних у системі КОД?

10. Які обставини впливають на якість прийняття рішень в аудиторському процесі і підвищенні інформаційного забезпечення?

ДОДАТКИ

Додаток 1

ЗАКОН УКРАЇНИ ПРО АУДИТОРСЬКУ ДІЯЛЬНІСТЬ

Цей Закон визначає правові засади здійснення аудиторської діяльності в Україні і спрямований на створення системи незалежного фінансового контролю з метою захисту інтересів власника

Розділ I. Загальні положення

Стаття 1. Сфера дії Закону

Положення цього Закону діють на території України і поширюються на усі господарюючі суб'єкти незалежно від форм власності та видів діяльності, органи державної виконавчої влади.

Стаття 2. Законодавство про аудиторську діяльність

Аудиторська діяльність регулюється цим Законом, іншими законодавчими і нормативними актами України у випадках, якщо міжнародним договором, в якому бере участь Україна, встановлено інші правила, ніж ті, що містить цей Закон, то застосовуються правила міжнародного договору.

Стаття 3. Аудиторська діяльність

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

Аудиторські послуги можуть надаватись у формі аудиторських перевірок (аудиту) та пов'язаних з ними експертиз, консультацій з питань

бухгалтерського обліку, звітності, оподаткування, аналізу фінансово-господарської діяльності та інших видів економіко-правового забезпечення підприємницької діяльності фізичних та юридичних осіб.

Прибуток (доход) від аудиторської діяльності оподатковується згідно з чинним законодавством.

Стаття 4. Аудит

Аудит — це перевірка публічної бухгалтерської звітності, обліку, первинних документів та іншої інформації щодо фінансово-господарської діяльності суб'єктів господарювання з метою визначення достовірності їх звітності, обліку, його повноти і відповідності чинному законодавству та встановленим нормативам.

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

Аудит може проводитись з ініціативи господарюючих суб'єктів, а також у випадках, передбачених чинним законодавством (обов'язковий аудит).

Затрати на проведення аудиту відносяться на собівартість товару (продукції, послуг).

Стаття 5. Аудитор

Аудитором може бути громадянин України, який має кваліфікаційний сертифікат про право на заняття аудиторською діяльністю на території України.

Аудитор має право займатися аудиторською діяльністю індивідуально, створити аудиторську фірму, об'єднатися з іншими аудиторами в спілку з дотриманням вимог цього Закону та інших законів України.

Для здійснення аудиторської діяльності одноособове аудитор повинен на підставі чинного сертифікату отримати ліцензію.

Аудиторам забороняється безпосередньо займатися торговельною, посередницькою та виробничою діяльністю, що не виключає їх права отримувати дивіденди від акцій та доходи від інших корпоративних прав.

Аудитором не може бути особа, яка має судимість за корисливі злочини.

Стаття 6. Аудиторська фірма

Аудиторська фірма — це організація, яка має ліцензію на право здійснення аудиторської діяльності на території України і займається виключно наданням аудиторських послуг.

Аудиторські фірми можуть створюватися на основі будь-яких форм власності.

Загальний розмір частки засновників (учасників, акціонерів) аудиторської фірми, які не є аудиторами, у статутному фонді не може перевищувати 30 відсотків.

Аудиторській фірмі дозволяється здійснювати аудиторську діяльність лише за умови, якщо у ній працює хоча б один аудитор.

Керівником аудиторської фірми може бути тільки аудитор.

Стаття 7. Аудиторський висновок та інші офіційні документи

Аудиторський висновок — це офіційний документ, засвідчений підписом та печаткою аудитора (аудиторської фірми), який складається у встановленому порядку за наслідками проведення аудиту і містить в собі висновок стосовно достовірності звітності, повноти і відповідності чинному законодавству та встановленим нормативам бухгалтерського обліку фінансово-господарської діяльності.

Аудиторські послуги у вигляді консультацій можуть надаватись усно або письмово з оформленням довідки та інших офіційних документів. Аудиторські послуги у вигляді експертиз оформляються експертним висновком або актом.

Аудиторський висновок аудитора іноземної держави при офіційному його поданні установі, організації або господарюючому суб'єкту України підлягає підтвердженню аудитором України, якщо інше не встановлено міжнародним договором.

Стаття 8. Публічна бухгалтерська звітність

Публічна бухгалтерська звітність складається із аудиторського висновку, балансу, звіту про прибутки і збитки, іншої звітності в межах відомостей, які не становлять комерційну таємницю і визначені законодавством для надання користувачам та публікації.

Аудиторський висновок про достовірність, повноту і відповідність чинному законодавству та встановленим нормативам балансу та інших форм публічної бухгалтерської звітності повинен ґрунтуватися на аналізі достатнього обсягу інформації щодо наслідків фінансово-господарської діяльності, в тому числі на вивченні бухгалтерської звітності і документів, які становлять комерційну таємницю і не підлягають публікації.

Відкриття бухгалтерської звітності, що становить комерційну таємницю, для проведення аудиту та надання інших аудиторських послуг здійснюється користувачами бухгалтерської звітності.

Стаття 9. Користувачі бухгалтерської звітності

Користувачами бухгалтерської звітності можуть бути уповноважені на підставі законів України представники органів державної влади, юридичні та фізичні особи, зацікавлені в наслідках господарської діяльності

суб'єктів, в тому числі: власники, засновники господарюючого суб'єкта, кредитори, інвестори та інші особи, які відповідно до чинного законодавства мають право на отримання інформації, що міститься в бухгалтерській звітності.

Користувачі бухгалтерської звітності мають право виступати замовниками на проведення аудиту та виконання інших аудиторських послуг, визначати обсяги та напрями аудиторських перевірок в межах повноважень, наданих законодавством, установчими документами або окремими договорами.

Стаття 10. Обов'язкове проведення аудиту

Проведення аудиту є обов'язковим для:

1) підтвердження достовірності та повноти річного балансу і звітності комерційних банків, фондів, бірж, компаній, підприємств, кооперативів, товариств та інших господарюючих суб'єктів незалежно від форми власності та виду діяльності, звітність яких офіційно оприлюднюється, за винятком установ та організацій, що повністю утримуються за рахунок державного бюджету і не займаються підприємницькою діяльністю, а також суб'єктів з річним господарським оборотом у розмірі не більш як двісті мінімальних заробітних плат;

2) перевірки фінансового стану засновників комерційних банків, підприємств з іноземними інвестиціями, акціонерних товариств, холдингових компаній, інвестиційних фондів, довірчих товариств та інших фінансових посередників;

3) емітентів цінних паперів;

4) державних підприємств при здачі в оренду цілісних майнових комплексів, приватизації, корпоратизації та інших змінах форми власності;

5) порушення питання про визнання неплатоспроможним або банкрутом.

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

Стаття 11. Відповідальність за дотримання порядку ведення бухгалтерського обліку

Відповідальність за дотримання порядку ведення бухгалтерського обліку, визначеного законодавством України, своєчасне та повне надання бухгалтерської звітності користувачам та аудиторам покладається на керівника господарського суб'єкта.

Публічна бухгалтерська звітність повинна бути перевірена аудитором (аудиторською фірмою) і може оприлюднюватись протягом року, наступного за звітним.

Аудиторські перевірки не виключають здійснення державними податковими інспекціями контролю за до-триманням податкового законодавства та виконання контрольних функцій іншими суб'єктами, уповноваженими на це законами України.

Розділ II.

Сертифікація та ліцензування в аудиторській діяльності

Стаття 12. Сертифікація аудиторів

Сертифікація (визначення кваліфікаційної придатності) аудиторів здійснюється Аудиторською палатою України.

Право на отримання сертифікату мають громадяни України, які здобули вищу освіту, певні знання з питань аудиту та досвід роботи не менше трьох років підряд на посадах аудитора, ревізора, бухгалтера, юриста, фінансиста або економіста. Наявність певних знань з питань аудиту визначається шляхом проведення відповідного іспиту.

Особи, які не склали іспиту, мають право повторно скласти його не раніш як через рік після прийняття рішення Аудиторською палатою України.

Термін чинності сертифікату не може перевищувати п'яти років.

Члени Аудиторської палати України підлягають сертифікації у встановленому порядку.

Особи, делеговані до Аудиторської палати України першого скликання, підлягають сертифікації з дотриманням вимог цього Закону, за винятком складання іспиту.

Стаття 13. Ліцензування аудиторської діяльності

Ліцензія (дозвіл) на заняття аудиторською діяльністю надається Аудиторською палатою України окремим аудиторам або аудиторським фірмам з дотриманням вимог цього Закону та інших законів України.

Клопотання про отримання ліцензій подається до Аудиторської палати України після державної реєстрації аудиторської фірми або окремого аудитора як суб'єкта підприємницької діяльності.

За видачу ліцензії справляється плата у розмірі п'яти мінімальних заробітних плат, яка спрямовується де державного бюджету.

Термін чинності ліцензій не може перевищувати п'яти років.

Розділ III.
Аудиторська палата України

Стаття 14. Повноваження Аудиторської палати України

Повноваження Аудиторської палати України визначаються цим Законом та Статутом Аудиторської палати України.

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

Аудиторська палата України здійснює сертифікацію і ліцензування суб'єктів, що мають намір займатися аудиторською діяльністю, затверджує програми підготовки аудиторів, норми і стандарти аудиту, веде Реєстр аудиторських фірм та аудиторів, які одноособово надають аудиторські послуги.

Затвердження норм і стандартів аудиту є виключним правом Аудиторської палати України. Затвержені Аудиторською палатою України норми і стандарти аудиту є обов'язковими для до Grimання підприємствами та організаціями.

Стаття 15. Створення Аудиторської палати України

Аудиторська палата України створюється і функціонує як незалежний, самостійний орган на засадах самоврядування.

Аудиторська палата України є юридичною особою, веде відповідний облік та звітність.

Аудиторська палата України набуває повноважень юридичної особи від дня реєстрації у Міністерстві юстиції України на підставі заяви та Статуту, затвердженого в порядку, передбаченому цим Законом. Плата за реєстрацію не справляється.

Аудиторська палата України формується шляхом делегування до її складу п'яти представників від професійної громадської організації аудиторів України, по одному представникові від Міністерства фінансів України, Головної державної податкової інспекції України, Національного банку України, Міністерстві статистики України, Міністерства юстиції України та окремих фахівців від навчальних, наукових та інших організацій.

Фахівці від навчальних, наукових та інших організацій делегуються за їх згодою професійною громадською організацією аудиторів України в кількості п'яти представників і по одному представнику за пропозицією Міністерства фінансів України, Головної державної податкової інспекції України, Національного банку України, Міністерства статистики України та Міністерства юстиції України.

Порядок делегування визначається відповідно з'їздом, правлінням, колегією або іншим вищим керівним органом з дотриманням вимог статті 12 цього Закону.

Загальна кількість членів Аудиторської палати України становить двадцять осіб.

Аудиторська палата України створює на території України регіональні відділення, повноваження яких визначаються Аудиторською палатою України.

Ведення поточних справ в Аудиторській палаті України здійснює Секретаріат, який очолює завідуючий. Завідуючий Секретаріатом несе персональну відповідальність за ефективне використання майна та коштів Аудиторської палати України і створення належних умов для виконання функціональних обов'язків її членами.

Стаття 16. Діяльність Аудиторської палати України

Термін повноважень членів Аудиторської палати України не може перевищувати п'яти років.

Термін повноважень членів Аудиторської палати України першого скликання не може перевищувати трьох років.

Персональний склад Аудиторської палати України підлягає щорічній ротатії в кількості не менше трьох членів.

Ротатія здійснюється на підставі визначення особистого рейтингу членів Аудиторської палати України шляхом таємного анкетування аудиторів України.

Результати анкетування затверджуються Аудиторською палатою України.

Призначення нових членів Аудиторської палати України замість вибулих здійснюється у встановленому порядку.

Всі рішення Аудиторської палати України приймаються на її засіданні простою більшістю голосів при наявності двох третіх її членів, за винятком рішень, передбачених частиною другою статті 14 цього Закону. В окремих випадках, що підлягають визначенню в Статуті Аудиторської палати України, рішення можуть прийматися шляхом письмового опитування.

При рівності голосів перевага надається рішенню, за яке проголосував головуючий.

Засідання Аудиторської палати України веде головуючий, функції якого виконують по черзі всі члени палати в алфавітному порядку їх прізвищ.

Члени Аудиторської палати України виконують свої обов'язки на громадських засадах.

Матеріальні витрати на сертифікацію покриваються за рахунок осіб, що претендують на отримання сертифікатів, у розмірах, які визначаються Аудиторською палатою України.

Розділ IV.

Професійна громадська організація аудиторів України

Стаття 17. Створення професійної громадської організації аудиторів України

Аудитори України мають право об'єднатися в громадську організацію за професійними ознаками (Спілку аудиторів України), дотримуючись вимог цього Закону та інших законів України.

Спілка аудиторів України повинна мати фіксоване індивідуальне членство в особі окремих аудиторів або їх колективів.

Спілка аудиторів України може відкривати місцеві осередки при наявності в них не менше п'яти аудиторів, які є членами Спілки. Відкриття місцевих осередків не є обов'язковим.

Стаття 18. Повноваження професійної громадської організації аудиторів України (Спілки аудиторів України)

Повноваження професійної громадської організації аудиторів України визначаються цим Законом, Законом України «Про об'єднання громадян» та Статутом професійної громадської організації аудиторів України (Спілки аудиторів України).

З метою забезпечення соціального захисту своїх членів Спілка аудиторів України може створювати відповідні фонди, в тому числі фонд соціального страхування.

У порядку, встановленому цим Законом, Спілка аудиторів України має право:

- делегувати своїх представників до Аудиторської палати України та достроково їх відкликати;
- порушувати клопотання про припинення повноважень членів Аудиторської палати України, які делеговані Міністерством фінансів України, Головною державною податковою інспекцією України, Національним банком України, Міністерством статистики України та Міністерством юстиції України;
- вносити на розгляд Аудиторської палати України проекти норм і стандартів аудиту.

Рішення та клопотання з питань делегування, відкликання та припинення повноважень членів Аудиторської палати України приймаються

з'їздом Співки аудиторів України або правління з наступним затвердженням таких рішень з'їздом.

Порядок проведення аудиту та надання інших аудиторських послуг

Стаття 19. Загальні умови проведення аудиту та надання інших аудиторських послуг

Аудитор може надавати аудиторські послуги індивідуально або як працівник аудиторської фірми.

Аудитор має право індивідуально надавати аудиторські послуги тільки з дня отримання ліцензії на підставі чинного сертифіката.

Аудиторська фірма має право надавати аудиторські послуги з дня отримання ліцензії за наявності в її складі хоча б одного аудитора, що має чинний сертифікат.

Забороняється займатися наданням аудиторських послуг органам державної виконавчої влади, виконавчим органам рад народних депутатів, контрольно-ревізійним установам, що мають державно-владні повноваження, а також окремим особам, яким законами України заборонено здійснювати підприємницьку діяльність.

Стаття 20. Підстави для проведення аудиту та інших аудиторських послуг

Аудит проводиться на підставі договору між аудитором (аудиторською фірмою) та замовником.

Аудиторські послуги у вигляді консультацій можуть надаватися на підставі договору, письмового або усного звернення замовника до аудитора (аудиторської фірми).

В договорі на проведення аудиту та надання інших аудиторських послуг передбачаються предмет і термін перевірки, обсяг аудиторських послуг, розмір і умови оплати, відповідальність сторін.

Замовник має право вільного вибору аудитора (аудиторської фірми) з дотриманням вимог цього Закону.

Замовник зобов'язаний створити аудитору (аудиторській фірмі) належні умови для якісного виконання аудиту.

Стаття 21. Звіт про наслідки аудиту

Виконання аудитором (аудиторською фірмою) договору визначається актом прийому-здачі аудиторського висновку або іншого офіційного документа.

Аудиторський висновок складається з дотримання відповідних норм та стандартів і повинен містити підтвердження або аргументовану відмо-

ву від підтвердження достовірності, повноти та відповідності законодавству бухгалтерської звітності замовника.

Порядок оформлення інших офіційних документів за наслідками надання аудиторських послуг визначається Аудиторською палатою України з дотриманням вимог цього Закону та інших актів законодавства України.

Розділ VI.

Права та обов'язки аудиторів і аудиторських фірм

Стаття 22. Права аудиторів і аудиторських фірм

Аудитори і аудиторські фірми України мають право:

1) самостійно визначати форми і методи аудиту на підставі чинного законодавства, існуючих норм і стандартів, умов договору із замовником, професійних знань та досвіду;

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

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

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

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

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

Стаття 23. Обов'язки аудиторів і аудиторських фірм

Аудитори і аудиторські фірми зобов'язані:

1) належним чином надавати аудиторські послуги, перевіряти стан бухгалтерського обліку і звітності замовника, їх достовірність, повноту і відповідність чинному законодавству та встановленим нормативам;

2) повідомляти власників, уповноважених ними осіб, замовників про виявлені під час проведення аудиту недоліки ведення бухгалтерського обліку і звітності;

3) зберігати в таємниці інформацію, отриману при проведенні аудиту та виконанні інших аудиторських послуг. Не розголошувати відомості,

що становлять предмет комерційної таємниці, і не використовувати їх у своїх інтересах або в інтересах третіх осіб;

4) відповідати перед замовником за порушення умов договору відповідно до чинних законодавчих актів України;

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

Стаття 24. Спеціальні вимоги

Забороняється проведення аудиту:

1) аудитором, який має прями родинні стосунки з керівництвом господарюючого суб'єкта, що перевіряється;

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

3) аудитором – членом керівництва, засновником або власником господарюючого суб'єкта, що перевіряється;

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

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

Розділ VII.

Відповідальність аудиторів і аудиторських фірм

Стаття 25. Цивільно-правова відповідальність аудиторів та аудиторських фірм

За неналежне виконання своїх зобов'язань аудитор (аудиторська фірма) несе майнову та іншу відповідальність, визначену в договорі відповідно до чинного законодавства.

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

Всі спори майнового характеру між аудитором (аудиторською фірмою) та замовником вирішуються у встановленому порядку з дотриманням вимог цього Закону.

Стаття 26. Інші види відповідальності аудиторів

За неналежне виконання своїх професійних обов'язків до аудитора Аудиторською палатою України можуть бути застосовані стягнення у вигляді попередження, зупинення дії сертифікату та ліцензії на строк до одного року або анулювання сертифікату та ліцензії.

Стаття 27. Припинення чинності сертифікату та ліцензії

Припинення чинності сертифікату або ліцензії на аудиторську діяльність здійснюється на підставі рішення Аудиторської палати України у випадках:

- 1) встановлення неодноразових фактів низької якості аудиторських перевірок;
- 2) систематичного чи грубого порушення чинного законодавства України, встановлених норм та стандартів аудиту.

Порядок припинення чинності сертифікату та ліцензії на аудиторську діяльність визначається Аудиторською палатою України.

Рішення Аудиторської палати України щодо припинення чинності сертифікату та ліцензії можуть бути оскаржені до суду або арбітражного суду.

Розділ VIII.

Обов'язки господарюючих суб'єктів при проведенні аудиту

Стаття 28. Укладання договору на проведення аудиту

Господарюючі суб'єкти, для яких законодавством встановлено обов'язкове проведення аудиту, зобов'язані до 1 грудня поточного року повідомити відповідним податковим інспекціям про укладання договору на аудиторську перевірку.

Стаття 29. Подання аудиторського висновку до податкової інспекції

Господарюючі суб'єкти, зазначені в пункті 1 статті 10, повинні подати аудиторський висновок та інші документи публічної бухгалтерської звітності до відповідної податкової Інспекції України протягом дев'яти місяців року, що настає за звітним.

Подання аудиторського висновку до відповідної податкової інспекції здійснюється не пізніше десяти днів після закінчення аудиторської перевірки. В разі неподання або несвоечасного подання аудиторського висновку відповідним податковим інспекціям з вини господарюючого суб'єкта до нього застосовуються фінансові санкції та адміністративні штрафи, передбачені законодавчими актами України.

Стаття 30. Відповідальність господарюючого суб'єкта при проведенні аудиту

Керівництво господарюючого суб'єкта відповідно до законів України несе персональну відповідальність за повноту та достовірність бухгалтерських та інших документів, які надаються аудитору (аудиторській фірмі) для проведення аудиту.

В разі виявлення фактів недостовірності або неповноти бухгалтерських документів аудитор (аудиторська фірма) зобов'язаний повідомити замовника не пізніше дня закінчення перевірки або надання інших послуг.

*Президент України Л. КРАВЧУК
м. Київ, 22 квітня 1993 року № 3125-ХІІ*

**ЗАКОН УКРАЇНИ
ПРО ВНЕСЕННЯ ЗМІН І ДОПОВНЕНЬ
ДО СТАТТІ 10 ЗАКОНУ УКРАЇНИ «ПРО АУДИТОРСЬКУ ДІЯЛЬНІСТЬ»**

Верховна Рада України постановляє:

Внести до статті 10 Закону України «Про аудиторську діяльність» (Відомості Верховної Ради України, 1993 р., № 23, ст. 243) такі зміни і доповнення:

- у пункті 1 слова «а також суб'єктів з річним господарським оборотом у розмірі не більш як двісті мінімальних заробітних плат» виключити;
- доповнити цей пункт абзацом другим такого змісту: «Обов'язкова аудиторська перевірка річного балансу і звітності господарюючих суб'єктів з річним господарським оборотом менш як двісті п'ятдесят неоподатковуваних мінімумів проводиться один раз на три роки».

*Президент України Л. КУЧМА
м. Київ, 14 березня 1995 року № 81/95-В*

Норматив № 3
Мета та загальні принципи аудиту фінансової звітності

Зміст

| | |
|--|------|
| Параграфи | |
| Вступ | 1 |
| Мета аудиту | 2-3 |
| Загальні принципи аудиту..... | 4-6 |
| Масштаб аудиту..... | 7 |
| Обґрунтована гарантія..... | 8-11 |
| Відповідальність за фінансову звітність..... | 12 |

Вступ

1. Цей норматив визначає мету і загальні принципи аудиту фінансової звітності. Його необхідно використовувати в контексті Вимог національних нормативів аудиту.

Мета аудиту

2. Метою аудиту фінансової звітності є висловлення аудитором висновку про те, чи відповідає фінансова звітність, в усіх суттєвих аспектах, інструкціям, які регламентують порядок підготовки і представлення фінансових звітів.

3. Незважаючи на те що аудиторський висновок слугує основою довіри до фінансової звітності, для користувача це не може бути достатньою підставою для складення ним оцінки економічної стабільності підприємства в найближчому майбутньому або ефективності роботи його керівництва

Загальні принципи аудиту

4. Під час аудиту необхідно дотримуватися вимог «Кодексу професійної етики аудиторів України», затвердженого Аудиторською палатою України.

Аудиторам слід дотримуватися таких етичних принципів:

- об'єктивності і незалежності;

- професїоналїзму і компетентностї;
- конфїденцїйностї
- контролю роботи, що виконується особами, якї залучаються до аудиторської перевірки, планування роботи.

5. Аудитор зобов'язаний надавати аудиторські послуги відповідно до вимог Закону України «Про аудиторську діяльність» та затверджених Аудиторською палатою України національних нормативів аудиту в Україні і всіх офіційних роз'яснень Аудиторської палати України щодо окремих їх положень.

6. Планування і надання аудиторських послуг аудитор має здійснювати з певною часткою професійного скептицизму, враховуючи, що завжди можуть існувати обставини, котрі призводять до перекручень фінансової звітності за окремими важливими параметрами. Наприклад, аудитор повинен шукати підтвердження заявам керівництва, припускаючи, що вони можуть бути неправильними.

Масштаб аудиту

7. Термін «масштаб аудиту» належить до термінів, пов'язаних з виконанням процедур аудиторської перевірки, необхідних за певних обставин для досягнення мети аудиту. Процедури, котрі необхідні для проведення аудиту, повинні визначатися тільки аудитором з урахуванням Національних нормативів аудиту, вимог законодавства України або згідно з попередньо узгодженими умовами проведення аудиторської перевірки та вимогами до них.

Обґрунтована гарантія

8. Відповідно до Національних нормативів аудит передбачає забезпечення обґрунтованої, але не абсолютної гарантії того, що звітність, яка офіційно оприлюднюється, загалом не містить у собі істотних перекручень. Обґрунтована гарантія – це процес збирання доказів, необхідних аудиторіві для підготовки висновку про те, що загалом немає істотних перекручень у звітності. Обґрунтована гарантія стосується всього процесу аудиту.

9. Незважаючи на це, існують причини, котрі заважають аудиторіві виявити істотні неточності та перекручення, а саме:

- використання тестів під час перевірки;
- обмежувальні фактори, притаманні всім системам бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю (наприклад, можливість змови посадових осіб);

• той факт, що більшість аудиторських доказів носить більше переконувальний, ніж остаточно стверджувальний характер.

10. Під час підготовки аудиторського висновку важливе значення має ставлення аудитора до таких моментів:

а) збір необхідних свідочств про об'єкт аудиту з метою визначення характеру аудиту, терміну його проведення і масштабу аудиторських процедур;

б) підготовка висновків на основі зібраних свідчень.

11. Деякі обмежувальні фактори також можуть вплинути на достовірність існуючої інформації, на основі котрої буде підготовлено висновки щодо окремих аспектів звітності підприємства (наприклад, щодо операцій між спорідненими сторонами). У зв'язку з цим у деяких Національних нормативах аудиту передбачені відповідні процедури, які достатньою мірою забезпечують доказовість таких операцій, тобто наводиться приклад обставин, які посилюють ризик істотного перекручення звітності підприємства.

Відповідальність за фінансову звітність

12. Хоча аудитор відповідає перед замовником аудиту за свій аудиторський висновок про фінансову звітність підприємства, але відповідальність за правильність підготовки і представлення фінансової звітності користувачам згідно з вимогами українського законодавства покладається на керівництво підприємства. Проведення аудиторської перевірки фінансової звітності підприємства не звільняє його керівництво від відповідальності за достовірність і повноту звітності.

13. Процедури засвідчення бухгалтерської звітності підписом і печаткою аудитора (аудиторської фірми), які вимагаються Державною комісією з цінних паперів і фондового ринку та іншими державними установами, не означають солідарну відповідальність аудитора за достовірність і повноту фінансової звітності підприємства з керівництвом підприємства, що перевіряється. Процедури засвідчення фінансової звітності означають підтвердження аудитором відповідності показників фінансової звітності даним головної книги (оборотного балансу) та журналам ордерам, без здійснення ним процедур перевірки достовірності первинної бухгалтерської документації.

Норматив № 26 **Аудиторський висновок**

Зміст

| | |
|--|-------|
| Параграфи | |
| Вступ..... | 1-3 |
| Основні елементи аудиторського висновку..... | 4-11 |
| Види висновків та їх форма..... | 12-13 |

Вступ

1. Цей норматив розроблений на підставі Закону України «Про аудиторську діяльність», затвердженого Верховною Радою України від 22 04.93 р. Згідно зі статтею 7 і 21 Закону України «Про аудиторську діяльність» аудитор має провести перевірку бухгалтерської річної звітності суб'єкту господарювання з метою надання висновку про достовірність і реальність представленої інформації і її підтвердження або не підтвердження. Норматив регулює основні принципи, за якими складається аудиторський висновок. В ньому говориться, що аудитор повинен проаналізувати й оцінити висновки, одержані на основі отриманих аудиторських доказів, для підготовки аудиторського висновку про перевірену фінансову звітність.

2. Результати аудиту оформлюються у вигляді аудиторського висновку, який повинен містити в собі чітке і ясне уявлення аудитора про перевірену фінансову звітність.

Основні елементи аудиторського висновку

3. Аудиторський висновок складається у вільній формі, але обов'язково в ньому мають бути такі розділи: заголовок; вступ; масштаб перевірки; висновок аудитора про фінансову звітність; дата аудиторського висновку, адреса аудиторської фірми; підпис аудиторського висновку.

Заголовок аудиторського висновку

У заголовку аудиторського висновку говориться про те, що аудиторська перевірка проводилась незалежним аудитором. Дається назва

аудитора або аудиторської фірми. Також наводиться повна назва підприємства, яке перевірялося, та час перевірки.

Розділ «Вступ»

Аудиторський висновок повинен містити інформацію про склад фінансової звітності та дату підготовки звітності. У цьому розділі говориться також про те, що відповідальність за правильність підготовки звітності покладається на керівництво підприємства, про відповідальність аудитора за аудиторський висновок, який обґрунтовується результатами проведеної перевірки. Вступна частина аудиторського висновку може бути наведена з використанням таких висловлювань:

«Згідно з договором № від 01 січня 19... року аудиторська Фірма (наводиться повна назва аудиторської фірми) провела аудит поданого в додатку зведеного балансу акціонерного комерційного банку (наводиться повна назва банку) (далі — «Банк») станом на 1 січня 19... року, звіту про прибутки і збитки використання прибутку, звіту про затрати на капітальні вкладення, звіту про наявність і рух основних засобів та амортизаційного фонду, звіту про розкрадання та прорахунки за 19... рік. Відповідальність стосовно зазначеної фінансової звітності несе керівництво Банку. Нашим обов'язком є висловлення висновку стосовно цієї фінансової звітності на підставі проведеного...»

Розділ «Масштаб перевірки»

В аудиторському висновку необхідно наводити масштаб аудиту і зміст проведених робіт. Цей розділ аудиторського висновку дає впевненість його користувачам у тому, що аудиторська перевірка здійснена згідно з вимогами українського законодавства та норм, які регулюють аудиторську практику та ведення бухгалтерського обліку, або відповідно до вимог міжнародних стандартів та практики. У цьому розділі говориться, що перевірка була спланована і підготовлена з достатнім рівнем впевненості про те, що фінансова звітність не має суттєвих помилок.

Під час аудиторської перевірки аудитор має здійснювати оцінку помилок у системах обліку та внутрішнього контролю підприємства на предмет їх суттєвого впливу на фінансову звітність. При оцінці суттєвості помилок аудитор має керуватися положеннями Національного нормативу аудиту № 11 «Суттєвість та її взаємозв'язок з ризиком аудиторської перевірки».

Далі йдеться про те, що аудитор використовував принцип вибіркової перевірки інформації і що під час перевірки він брав до уваги

тільки суттєві помилки. Також дається інформація про принципи бухгалтерського обліку, які використовувалися на підприємствах у період перевірки.

В цьому розділі можна навести такі висловлювання: «Ми провели нашу перевірку згідно з вимогами Закону України «Про аудиторську діяльність» та «Національних нормативів аудиту в Україні». Ці нормативи вимагають, щоб планування та проведення аудиту було спрямоване на одержання розумних підтверджень щодо відсутності у фінансовій звітності суттєвих помилок. Під час аудиту зроблено дослідження шляхом тестування доказів на обґрунтування сум та інформації, розкритих у фінансовому звіті, а також оцінку відповідності застосованих принципів обліку нормативним вимогам щодо організації бухгалтерського обліку та звітності в Україні, чинним протягом періоду перевірки. Крім того, шляхом тестування здійснено також оцінку відповідності даних звітності з метою оподаткування бухгалтерського обліку. На нашу думку, проведена аудиторська перевірка забезпечує розумну основу для аудиторського висновку».

Розділ «Висновок аудитора про перевірену фінансову звітність»

У цьому розділі дається висновок аудитора про фінансову звітність, про її правильність в усіх суттєвих аспектах, а саме:

«Ми підтверджуємо, що за винятком невідповідностей, викладених у додатку № 1, фінансовий (бухгалтерський) звіт в усіх суттєвих аспектах достовірно та повно подає фінансову інформацію про Підприємство станом на 1 січня 19... року згідно з нормативними вимогами щодо організації бухгалтерського обліку та звітності в Україні».

Розділ «Дата аудиторського висновку»

Аудитор повинен проставляти дату аудиторського висновку на день завершення аудиторської перевірки. Дата на аудиторському висновку проставляється в той самий день, коли керівництво підприємства підписує акт прийому-передачі аудиторського висновку. Дата в аудиторському висновку проставляється або перед вступною частиною аудиторського висновку, або біля підпису аудитора.

Розділ «Підпис аудиторського висновку»

Аудиторський висновок підписується директором аудиторської фірми або уповноваженою на це особою, яка має відповідну серію сертифікату аудитора України на вид проведеного аудиту.

Розділ «Адреса аудиторської фірми»

В аудиторському висновку вказується адреса дійсного місцезнаходження аудиторської фірми та номер ліцензії на аудиторську діяльність. Ця інформація може розміщатися у кінці аудиторського висновку, після підпису аудитора, так і в матриці бланку аудиторської фірми.

Види аудиторських висновків та їх зміст

4. Висновок може бути позитивним, умовно-позитивним, негативним, або дається відмова від надання висновку про фінансову звітність підприємства. У двох останніх випадках в аудиторському висновку може наводитися короткий перелік аргументів, які підштовхнули аудитора видати такий висновок, що відрізняється від позитивного. У разі потреби у більш докладному описі цих аргументів, аудиторський висновок може містити посилання на інформацію, що наводиться в додатку.

5. Позитивний висновок представляється клієнту у випадках, коли, на думку аудитора, виконано такі умови:

- аудитор отримав всю інформацію й пояснення, необхідні для цілей аудиту;
- надана інформація достатня для відображення реального стану справ на підприємстві;
- є адекватні і достовірні дані з усіх суттєвих питань;
- фінансова документація підготовлена згідно з прийнятою на підприємстві системою бухгалтерського обліку, котра відповідає вимогам українського законодавства;
- фінансова звітність складена на основі дійсних облікових даних й не містить суттєвих суперечностей;
- фінансова звітність складена належним чином за формою, затвердженою у встановленому порядку.

Враховується також стан обліку та фінансової звітності підприємства.

У позитивному висновку наводяться стверджувальні слова, такі як: *«задовольняє вимогам», «належним чином становить», «дає достовірне дійсне уявлення», «достовірно відображає», «знаходиться у відповідності з...», «відповідає».*

Якщо під час аудиторської перевірки в аудитора виникли заперечення або сумніви щодо правильності тих або інших рішень, прийнятих керівництвом підприємства, але йому було представлено аргументоване й переконливе їх обґрунтування, то в аудиторському висновку ці події та рішення наводити необов'язково, оскільки вони не міняють зміст безумовно позитивного висновку.

6. Аудитор не може видати умовно-позитивний висновок при існуванні фундаментальної непевності і незгоди. Існують основні причини фундаментальної непевності: значні обмеження в обсязі аудиторської роботи у зв'язку з тим, що аудитор не може одержати всю необхідну інформацію й пояснення (наприклад, через незадовільний стан обліку), не може виконати всі необхідні аудиторські процедури (наприклад, через обмеження у часі перевірки, які диктуються клієнтом); ситуаційні обставини, непевність у правильності висновків у конкретній ситуації (наприклад, подвійне тлумачення окремих пунктів українського законодавства, що може призвести до значних наслідків і загрожуватиме існуванню в майбутньому). Причини незгоди, неприйнятність системи обліку або порядку проведення облікових операцій; розходження в думках стосовно відповідності фактів або суму фінансовій звітності даним обліку; фундаментальна незгода з повнотою і засобом відображення фактів в обліку та звітності; невідповідність чинному законодавству порядку оформлення або здійснення операцій та встановленим нормам.

7. Будь-яка фундаментальна непевність або незгода є підставою для відмови від надання позитивного висновку. Подальший вибір виду висновку залежить від рівня непевності або незгоди.

7.1. Непевність або незгода вважаються фундаментальними у тому випадку, коли вплив факторів на фінансову інформацію, як викликали непевність чи незгоду, настільки значний, що це може суттєво перевернути дійсний стан справ. Необхідно також урахувувати сукупний ефект усіх непевностей та незгоди на фінансову звітність.

7.8. Наявність фундаментальної незгоди може призвести до представлення клієнту негативного аудиторського висновку. Наявність фундаментальної непевності може стати підставою для відмови від видання аудиторського висновку.

8. У всіх випадках, коли аудитор складає висновок, який відрізняється від позитивного, він повинен дати опис усіх суттєвих причин його непевності і незгоди. Ці причини необхідно коротко навести в окремому розділі висновку, до того розділу, де аудитор висловлює негативний висновок або дає відмову від аудиторського висновку. У цьому ж розділі можуть більш детально обговорюватися моменти негативного характеру, або даватися посилання на додаток до аудиторського висновку, де наводиться опис цих моментів. В останніх розділах висновку аудитор стисло формулює свій висновок стосовно достовірності і повноти фінансової звітності.

9. Якщо аудитор має намір представити клієнтові позитивний висновок, у якому наявна фундаментальна непевність з окремих питань і

наводить свої зауваження, пов'язані з наявністю фундаментальної непевності, то в аудиторському висновку висловлюється аргументована незгода з окремих питань (операціях, проводках, позиціях звітності), і після цього дається остаточний висновок про достовірність і повноту фінансової звітності підприємства. При цьому в своєму висновку він використовує такі ж висловлювання, що й для безумовно позитивного висновку.

10. Якщо заперечення в аудиторському висновку пов'язані з наявністю нефундаментальної незгоди, аудитор обумовлює наявні обмеження в аудиторському висновку, або у додатку до висновку, який є невід'ємною його частиною, і дає позитивний висновок стосовно фінансової звітності підприємства

11. При підготовці негативного аудиторського висновку доречні такі висловлення: «не задовольняє вимогам», «перекручує дійсний стан справ», «не дає справжнього уявлення», «не відповідає», «суперечить».

12. Якщо аудитор дає відмову від представлення аудиторського висновку, він говорить про неможливість на підставі наведених аргументів сформулювати висновок про фінансову звітність підприємства.

13. Рекомендується наступний зміст розділу аудиторського висновку, де наводиться ставлення аудитора до фінансової звітності залежно від виду аудиторського висновку.

Позитивний висновок (існує безумовна позитивна згода)

«...В результаті проведення аудиту встановлено: надана інформація дає дійсне й повне уявлення про реальний склад активів та пасивів суб'єкта, що перевіряється. Система бухгалтерського обліку, що використовувалася на підприємстві, відповідає законодавчим та нормативним вимогам.

Фінансову звітність підготовлена на підставі дійсних даних бухгалтерського обліку і достовірно та повно подає фінансову інформацію про Підприємство станом на 01 січня 19... року згідно з нормативними вимогами щодо бухгалтерського обліку та звітності в Україні».

Позитивний висновок (існує нефундаментальна непевність)

«... У зв'язку з неможливістю перевірки фактів, які стосуються, наприклад, неучасті аудитора в інвентаризації активів, неможливості підтвердити початкові залишки в балансі з причини того, що аудит проводився іншою аудиторською фірмою, а також з причини обмеженості інформації ми не можемо дати висновок за вказаними моментами, однак,

ці обмеження мають незначний вплив на фінансову звітність та на стан справ загалом.

Ми підтверджуємо те, що за винятком обмежень, які зазначені (або «які викладені у додатку № 1 до аудиторського висновку»), фінансова звітність у всіх суттєвих аспектах достовірно і повно подає фінансову інформацію про Підприємство станом на 01 січня 19... року згідно з нормативними вимогами щодо організації бухгалтерського обліку та звітності в Україні».

Умовно-позитивний висновок (існує фундаментальна незгода)

«...Під час проведеної аудиторської перевірки встановлено, що операції (дається перелік операцій, або пишеться: «які викладені у додатку № 1 до аудиторського висновку»), проведені з порушенням встановленого порядку. Проте зазначені невідповідності мають обмежений вплив на фінансову звітність і не перекичують загальний фінансовий стан підприємства.

Ми підтверджуємо, що за винятком невідповідностей, викладених у додатку № 1, фінансовий звіт в усіх суттєвих аспектах достовірно та повно подає фінансову інформацію про Банк станом на 01 січня 19... року згідно з нормативними вимогами щодо організації бухгалтерського обліку та звітності в Україні».

Негативний аудиторський висновок

«У результаті проведення аудиту встановлено, що за звітний період Підприємство допустило суттєві порушення і перекичення (дається перелік порушень, або пишеться: «які викладені в додатку № 1 до цього висновку»). Допущені порушення суттєво впливають на фінансову звітність підприємства та перекичують реальний стан справ. Фінансова звітність має суттєві перекичення і недостовірно подає фінансову інформацію про Підприємство станом на 01 січня 19... року, не виконані такі вимоги щодо організації бухгалтерського обліку та звітності в Україні (в стислій формі дається перелік питань, стосовно яких не виконані вимоги з організації обліку, або пишеться: «з питань які наводяться в додатку № 1»).

Таким чином, дані бухгалтерського обліку і фінансової звітності не дають достовірного уявлення про дійсний стан справ на Підприємстві, що склався на 01 січня 19... року».

***Аудиторський висновок, в якому робиться відмова
від надання висновку аудитора***

«... У зв'язку з неможливістю перевірки фактів, які стосуються (вказати факти) з причини (вказати причини неможливості), ми не можемо надати висновок стосовно вказаних моментів.

Наведені моменти істотно впливають на дійсний стан справ загалом (в основному).

У зв'язку з відсутністю достатніх аудиторських доказів, ми не можемо видати об'єктивний аудиторський висновок щодо фінансової звітності, підготовленої станом на 01 січня 19... року».

МІЖНАРОДНИЙ СТАНДАРТ АУДИТУ 200 МЕТА ТА ЗАГАЛЬНІ ПРИНЦИПИ АУДИТОРСЬКОЇ ПЕРЕВІРКИ ФІНАНСОВИХ ЗВІТІВ

(Цей Стандарт є чинним. Додаток містить зміни до
Стандарту, які наберуть чинності в майбутньому)

Зміст

| | |
|--|------|
| Параграф | |
| Вступ..... | 1 |
| Мета аудиторської перевірки..... | 2-3 |
| Загальні принципи аудиторської перевірки | 4-6 |
| Обсяг аудиторської перевірки..... | 7 |
| Обґрунтована впевненість..... | 8-11 |
| Відповідальність за фінансові звіти..... | 12 |

Додаток: Зміни до МСА 200 внаслідок прийняття МСА 315, 330 та 500 (переглянуто) – чинні для аудиторських перевірок фінансових звітів за періоди, що починаються 15 грудня 2004 р. або пізніше цієї дати

Міжнародний стандарт аудиту (МСА) 200 «Мета та загальні принципи аудиторської перевірки» слід читати в контексті «Передмови до міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, надання впевненості та супутніх послуг», яка визначає застосування та статус МСА.

Вступ

1. Метою цього Міжнародного стандарту аудиту (МСА) є встановлення стандартів та надання рекомендацій щодо мети та загальних принципів аудиторської перевірки фінансових звітів. Цей МСА слід читати разом із МСА 120 «Концептуальна основа Міжнародних стандартів аудиту».

Мета аудиторської перевірки

2. Мета аудиторської перевірки фінансових звітів полягає в наданні аудиторіві можливості висловити думку стосовно того, чи складені фінансові звіти в усіх суттєвих аспектах згідно з визначеною концептуальною основою фінансової звітності. Для висловлення аудиторської думки використовуються формулювання: «справедливо й достовірно відображає» або «відображає достовірно в усіх суттєвих аспектах», які є еквівалентними термінами.

3. Незважаючи на те що думка аудитора збільшує довіру до фінансових звітів, користувач не може вважати, що думка є гарантією майбутньої життєздатності суб'єкта господарювання або свідченням вміння чи ефективності ведення управлінським персоналом справ суб'єкта господарювання.

Загальні принципи аудиторської перевірки

4. Аудиторіві слід дотримуватися «Кодексу етики професійних бухгалтерів», розробленого Міжнародною Федерацією бухгалтерів. Етичними принципами, що ними керується аудитор, виконуючи свої професійні обов'язки, є:

- а) незалежність;
- б) чесність;
- в) об'єктивність;
- г) професійна компетентність та належна ретельність;
- г) конфіденційність;
- д) професійна поведінка;
- е) дотримання технічних стандартів.

5. Аудиторіві слід проводити аудиторську перевірку відповідно до МСА. У них містяться основні принципи і процедури, а також відповідні рекомендації у формі пояснювального та іншого матеріалу.

6. Аудитор повинен планувати і проводити аудиторську перевірку з професійним скептицизмом, усвідомлюючи, що можуть існувати обставини, які є причинами суттєвого викривлення у фінансових звітах. Професійний скептицизм означає, що аудитор критично оцінює, ставлячи під сумнів, обґрунтованість отриманих аудиторських доказів та очікує на виявлення аудиторських доказів, які суперечать (чи ставлять під сумнів) достовірність документів або пояснень управлінського персоналу. Наприклад, професійний скептицизм потрібен протягом усього процесу проведення аудиторської перевірки для зменшення ризику невиявлення підозрілих обставин, надмірного узагальнення під час формування висновків з аудиторських спостережень і використання помилкових припущень при визначенні характеру, часу й обсягу аудиторських процедур та оціню-

ванні їх результатів. Плануючи та проводячи аудиторську перевірку, аудитор не робить попередніх припущень ні про нечесність, ні про безсумнівну чесність управлінського персоналу. Відповідно, пояснення управлінського персоналу не замінюють достатні та відповідні аудиторські докази для формування обґрунтованих висновків, що їх буде покладено в основу аудиторської думки¹.

Обсяг аудиторської перевірки

7. Термін «обсяг аудиторської перевірки» стосується процедур аудиту, що їх за даних обставин вважають необхідними для досягнення мети аудиторської перевірки. Згідно з МСА процедури, необхідні для проведення аудиторської перевірки, повинні визначатись аудитором з урахуванням вимог МСА, відповідних професійних організацій, законодавства, нормативних актів та, за потреби, умов завдання з аудиторської перевірки та вимог до звітності.

Обґрунтована впевненість

8. Згідно з МСА аудиторська перевірка призначена надати обґрунтовану впевненість у тому, що фінансові звіти загалом не містять суттєвих викривлень. Поняття обґрунтованої впевненості пов'язане з накопиченням аудиторських доказів, потрібних аудиторіві для висновку про відсутність суттєвих викривлень у фінансових звітах, розглянутих загалом. Обґрунтована впевненість стосується всього процесу аудиторської перевірки.

9. Однак існують обмеження, властиві аудиторській перевірці, які впливають на можливості аудитора виявити суттєві викривлення. Це є наслідком дії таких чинників, як:

- використання вибіркового тестування;
- обмеження, властиві будь-якій системі бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю (наприклад, можливість змови);

¹ Параграф 6 відображає зміни, зазначені в МСА 240 «Відповідальність аудитора за розгляд шахрайства та помилок під час аудиторської перевірки фінансових звітів» та є чинним для аудиторських перевірок фінансових звітів за періоди, що закінчуються 30 червня 2002 р. або пізніше. Первісний текст параграфа 6 наведено далі:

Аудиторіві слід планувати та проводити аудиторську перевірку з професійним скептицизмом, усвідомлюючи, що можуть існувати обставини, які є причиною суттєвого викривлення у фінансових звітах. Наприклад, аудитор, як правило, очікуватиме знайти докази на підтримку пояснень управлінського персоналу та не припускатиме, що вони обов'язково правильні.

- факту, що більшість аудиторських доказів скоріше переконуючі, ніж остаточні.

10. Крім того, робота, що її виконує аудитор для формування думки, базується на його судженнях, зокрема, про:

а) збирання аудиторських доказів (наприклад, у визначенні характеру часу та обсягу аудиторських процедур);

б) складання висновків на основі зібраних доказів (наприклад визначення обґрунтованості оцінок, зроблених управлінським персоналом під час складання фінансових звітів).

11. Крім того, на переконливість наявних доказів, на основі яких формуються висновки про твердження у фінансових звітах, можуть впливати інші обмеження (наприклад, операції між зв'язаними сторонами). Для таких випадків у деяких МСА визначено спеціальні процедури, які, завдяки характерові окремих тверджень, дають достатні аудиторські докази за відсутності:

а) незвичайних обставин, які збільшують ризик суттєвих викривлень за межі звичайно очікуваного; або

б) будь-якої ознаки наявності суттєвих викривлень.

Відповідальність за фінансові звіти

12. Тим часом, як аудитор несе відповідальність за формування і висловлення думки стосовно фінансових звітів, відповідальність за підготовку й надання фінансових звітів покладається на управлінський персонал суб'єкта господарювання. Аудиторська перевірка фінансової звітності не звільняє управлінський персонал від його відповідальності.

Особливості застосування в державному секторі

1. Незалежно від того, проводиться аудиторська перевірка у приватному чи державному секторі, основні принципи аудиту залишаються незмінними. Проте мета й обсяг проведення аудиторських перевірок у державному секторі можуть бути іншими. Часто ці фактори пов'язані з відмінностями щодо аудиторських повноважень, вимогами законодавства або формою звітності (наприклад, від суб'єктів господарювання державного сектора можуть вимагати складання додаткових фінансових звітів).

2. Проводячи аудиторські перевірки суб'єктів господарювання державного сектора, аудитор повинен брати до уваги конкретні вимоги будь-яких інших положень, постанов або наказів міністерств, що впливають на аудиторські повноваження, а також певні вимоги аудиту (зокрема, треба бра-

ти до уваги питання національної безпеки). Аудиторські повноваження можуть бути визначені конкретніше, ніж у приватному секторі, й охоплювати ширший спектр завдань та обсяг аудиту, ніж зазвичай застосований до аудиту фінансових звітів суб'єктів господарювання приватного сектора. Повноваження і вимоги можуть також впливати на ступінь свободи дій аудитора під час установаження суттєвості, доповідь про шахрайство і помилки, а також на форму аудиторського висновку. Можуть існувати відмінності у підході та стилі аудиту. Проте ці відмінності не повинні стосуватись основних принципів і процедур аудиту.

Додаток

**Зміни до МСА 200 внаслідок прийняття МСА 315, 330 та 500
(переглянутого) – чинні для аудиторських перевірок фінансових звітів за
періоди, що починаються 15 грудня 2004 р. або пізніше**

Стандарти з аудиторського ризику, випущені в жовтні 2003 р., зумовили зміни до МСА 200. Стандарти з аудиторського ризику складаються з МСА 315 «Розуміння суб'єкта господарювання та його середовища та оцінка ризиків суттєвого викривлення», МСА 330 «Аудиторські процедури відповідно до оцінених ризиків», та МСА 500 (переглянутого) «Аудиторські докази». Стандарти з аудиторського ризику та зміни до МСА 200 є чинними для аудиторських перевірок фінансових звітів за періоди, що починаються 15 грудня 2004 р. або пізніше. Після набрання чинності зміни до МСА 200 будуть внесені в основний текст Стандарту і цей Додаток буде вилучено.

9. Аудитор не може отримати абсолютну впевненість, оскільки існують обмеження, властиві аудиторській перевірці, які впливають на можливість аудитора виявити суттєві викривлення. Це є наслідком дії таких чинників, як:

- а) використання тестування;
- б) обмеження, властиві будь-якій системі бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю (наприклад, можливість нехтування ним керівництва або змови);

в) більшість аудиторських доказів є радше переконливіми, ніж остаточною.

10. Крім того, на переконливість наявних доказів, на основі яких формуються висновки про конкретні твердження¹ у фінансових звітах можуть впливати інші обмеження (наприклад, операції між зв'язними сторонами). Для таких випадків у деяких МСА визначено спеціальні аудиторські процедури, які, завдяки характерові конкретних тверджень, дають достатні аудиторські докази за відсутності:

а) незвичайних обставин, які збільшують ризик суттєвих викривлень вище очікуваного за звичайних умов; або

б) будь-якої ознаки наявності суттєвих викривлень.

11. Відповідно, внаслідок наведених чинників, аудиторська перевірка не є гарантією того, що фінансові звіти вільні від суттєвого викривлення.

Аудиторський ризик та суттєвість

12. Суб'єкти господарювання додержуються розробленої стратегії досягнення своїх цілей та залежно від характеру своєї діяльності та галузі, регуляторного середовища, в якому вони функціонують, а також розміру та складності, вони стикаються з багатьма ризиками бізнесу². Управлінський персонал несе відповідальність за ідентифікацію таких ризиків та відповіді на них. Проте не всі ризики пов'язані зі складанням фінансових звітів. Аудитор у кінцевому підсумку цікавиться лише ризиками, які можуть впливати на фінансові звіти.

13. Аудитор отримує та оцінює аудиторські докази для одержання обґрунтованої впевненості в тому, чи відображають фінансові звіти справедливо і достовірно (або чи подають достовірно, у всіх суттєвих аспектах) відповідно до застосовної концептуальної основи фінансової звітності. Концепція обґрунтованої впевненості визнає, що існує ризик невідповідності аудиторської думки. Ризик того, що аудитор висловить невідповідну аудиторську думку, коли фінансові звіти суттєво викривлені, відомий як «аудиторський ризик»³.

¹ У параграфах 15-18 МСА 500 «Аудиторські докази» розглядається застосування тверджень під час отримання аудиторських доказів.

² У параграфах 30-34 МСА 315 «Розуміння суб'єкта господарювання та його середовища та оцінка ризиків суттєвого викривлення» розглядається концепція ризиків бізнесу та їх зв'язок з ризиками суттєвого викривлення.

³ Це визначення аудиторського ризику не охоплює ризик того, що аудитор може помилково висловити думку, що фінансові звіти суттєво викривлені.

14. Аудиторів слід планувати та виконувати аудиторську перевірку для зменшення аудиторського ризику до прийнятно низького рівня, який узгоджується з метою перевірки. Аудитор зменшує аудиторський ризик шляхом розробки та виконання аудиторських доказів, на яких ґрунтуватиметься аудиторська думка. Якщо аудитор зменшує аудиторський ризик до прийнятно низького рівня, отримують обґрунтовану впевненість.

15. Аудиторський ризик – це функція ризику суттєвого викривлення фінансових звітів (або просто «ризик суттєвого викривлення») (тобто перевірки) та ризику того, що аудитор не виявить таке викривлення («ризик невиявлення»). Аудитор виконує аудиторські процедури, аби оцінити ризик суттєвого викривлення та прагне обмежити ризик невиявлення, виконуючи подальші аудиторські процедури, що ґрунтуються на цій оцінці (див. МСА 315 «Розуміння суб'єкта господарювання та його середовища та оцінка ризиків суттєвого викривлення» та МСА 330 «Аудиторські процедури відповідно до оцінених ризиків»). Процес аудиторської перевірки пов'язаний із використанням професійного судження при розробці аудиторського підходу шляхом застосування його до тих аспектів, що можуть бути неправильними (тобто, визначаючи потенційні викривлення, що можуть виникнути) на рівні тверджень (див. МСА 500 «Аудиторські докази») та виконання аудиторських процедур відповідно до оцінених ризиків з метою отримання достатніх та відповідних аудиторських доказів.

16. Аудитора цікавлять суттєві викривлення, і він не несе відповідальності за виявлення викривлень, несуттєвих для фінансових звітів загалом. Аудитор розглядає, чи є суттєвим вплив ідентифікованих невіправлених викривлень, окремо або в сукупності, для фінансових звітів загалом. Суттєвість та аудиторський ризик взаємозв'язані (див. МСА 320 «Суттєвість в аудиті»). З метою розробки аудиторських процедур для визначення, чи є викривленням, суттєвим для фінансових звітів, взятих, як ціле, аудитор розглядає ризик суттєвого викривлення на двох рівнях: загальному рівні фінансових звітів та за класами операцій, залишками на рахунках, розкриттям інформації та пов'язаними з нею твердженнями¹.

17. Аудитор розглядає ризик суттєвого викривлення на загальному рівні фінансових звітів, який означає ризик суттєвого викривлення, що стосується всіх фінансових звітів, взятих загалом, та потенційно може впливати на багато тверджень. Ризик такого характеру часто пов'язаний

¹ МСА 315 «Розуміння суб'єкта господарювання та його середовища та оцінка ризиків суттєвого викривлення» надає додаткові рекомендації щодо вимоги до аудитора оцінювати ризики суттєвого викривлення на рівні фінансових звітів та рівні тверджень.

з середовищем контролю суб'єкта господарювання (хоч ризик також може бути пов'язаним із іншими чинниками, наприклад, погіршенням економічних умов), та необов'язково є ризиком, який можна ідентифікувати щодо конкретних тверджень на рівні класу операцій, залишку на рахунку або розкриття інформації. Тобто, цей загальний ризик відображає обставини, які збільшують ризик того, що суттєві викривлення можуть бути в будь-якій кількості різних тверджень, наприклад, через недотримання внутрішнього контролю управлінським персоналом. Такий ризик може бути особливо значущим під час розгляду аудитором ризику суттєвого викривлення внаслідок шахрайства. Відповідь аудитора на оцінений ризик суттєвого викривлення на загальному рівні фінансових звітів складається з розгляду знань, навичок та здатності персоналу, якому доручені значні обов'язки щодо завдання, включаючи залучення експертів, відповідних рівнів нагляду та можливості існування подій або умов, що можуть викликати значний сумнів щодо здатності суб'єкта господарювання продовжувати свою діяльність безперервно.

18. Аудитор розглядає також ризик суттєвого викривлення на рівні класу операцій, залишку на рахунку та розкриття інформації, тому що такий аналіз прямо допомагає визначити характер, час та обсяг подальших аудиторських процедур на рівні тверджень¹. Аудитор намагається отримати достатні та відповідні аудиторські докази на рівні класу операцій, залишку на рахунку та розкриття інформації таким чином, який надасть аудиторіві можливість, на етапі завершення аудиторської перевірки, висловити думку про фінансові звіти загалом при прийняттю низькому рівні аудиторського ризику. Аудитор застосовує різні підходи для досягнення цієї мети².

19. Наступні параграфи надають пояснення компонентів аудиторського ризику. Ризик суттєвого викривлення на рівні тверджень складається з таких двох компонентів:

- «властивий ризик» — це чутливість твердження до викривлення, яке може бути суттєвим, окремо або в сукупності з іншими тверд-

¹ МСА 330 «Аудиторські процедури відповідно до оцінених ризиків» надає додаткові рекомендації щодо вимоги до аудитора розробляти та виконувати подальші аудиторські процедури відповідно до оцінених ризиків на рівні тверджень.

² Аудитор може скористатися моделлю, яка визначає загальний взаємозв'язок між компонентами аудиторського ризику мовою математики з метою отримання відповідного рівня ризику невиявлення. Деякі аудитори вважають таку модель корисною під час планування аудиторських процедур для досягнення потрібного аудиторського ризику, хоч застосування такої моделі не виключає судження, властивого процесу аудиторської перевірки.

женнями, якщо припустити, що немає відповідних процедур контролю. Ризик таких викривлень більший для деяких тверджень та пов'язаних з ними класів операцій, залишків на рахунках та розкриття інформації, ніж для інших. Наприклад, ймовірніше, що будуть викривлені складні обчислення, ніж прості. Рахунки, що складаються з сум, отриманих на основі облікових попередніх оцінок, яким притаманна значна невпевненість оцінки, становлять більший ризик, ніж рахунки, що складаються з відносно рутинних, фактичних даних. Зовнішні дані, що спричиняють ризики бізнесу, також можуть впливати на властивий ризик. Наприклад, вдосконалення технологій може зробити певний продукт застарілим і бути тим самим причиною більшої схильності запасів до завищення. Крім обставин, притаманних певному твердженню, чинники суб'єкта господарювання та його середовища, що пов'язані з кількома або всіма класами операцій, залишками на рахунках або розкриттям інформації, можуть впливати на властивий ризик, пов'язаний з конкретним твердженням. Ці чинники можуть охоплювати, наприклад, відсутність робочого капіталу, достатнього для продовження діяльності, або спад у галузі, що характеризується великою кількістю банкрутств;

- «ризик контролю» — це ризик того, викривленню, яке може виникнути, і яке може бути суттєвим окремо або разом з іншими викривленнями у твердженні, буде неможливо своєчасно запобігти або виявити та виправити за допомогою системи внутрішнього контролю суб'єкта господарювання. Цей ризик є функцією ефективності структури та функціонування системи внутрішнього контролю в досягненні мети суб'єкта господарювання стосовно підготовки фінансових звітів суб'єкта господарювання. Деякий ризик контролю існує завжди внаслідок властивих обмежень системи внутрішнього контролю.

20. Властивий ризик та ризик внутрішнього контролю — це ризики суб'єкта господарювання; вони існують незалежно від аудиторської перевірки фінансових звітів. Від аудитора вимагається оцінити ризик суттєвого викривлення на рівні тверджень як основи для подальших аудиторських процедур, хоч така оцінка є більше судженням, ніж точною оцінкою ризику. Якщо оцінка аудитором ризику суттєвого викривлення складається також з очікування операційної ефективності процедур контролю, аудитор виконує тести контролю для підтвердження оцінки ризику, МСА, як правило не посилається окремо на оцінку властивого ризику

та ризику контролю, а переважно на комбіновану оцінку «ризичу суттєвого викривлення». Хоч МСА, звичайно, описують комбіновану оцінку властивого ризику та ризику контролю, залежно від аудиторських методів, які аудитор вважає кращими, чи методологій та міркувань практичності. Оцінку ризику суттєвого викривлення можна виражати в кількісних одиницях, наприклад, у відсотках, або не кількісних одиницях. У будь-якому випадку необхідність здійснювати відповідні оцінки ризику для аудитора є важливішою, ніж різні підходи, за допомогою яких вони здійснюються.

21. «Ризик невиявлення» – це ризик того, що аудитор не виявить викривлення, яке існує в твердженні і може бути суттєвим окремо або разом з іншими викривленнями. Ризик невиявлення – це функція ефективності аудиторської процедури та її застосування аудитором. Ризик невиявлення неможливо зменшити до нуля, тому що аудитор, як правило, не перевіряє весь клас операцій, всі залишки на рахунках або розкриття всієї інформації, а також внаслідок інших чинників. Ці інші чинники охоплюють можливість того, що аудитор може набрати невідповідну аудиторську процедуру, неправильно застосувати відповідну аудиторську процедуру або неправильно тлумачити результати аудиторської перевірки. Ці інші чинники зазвичай можна враховувати за допомогою відповідного планування, належного призначення персоналу до групи з виконання завдання застосування професійного скептицизму та нагляду і огляду виконаної аудиторської роботи.

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

Відповідальність за фінансові звіти

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

яким довірено найвище управління¹. Аудиторська перевірка фінансових звітів не звільняє управлінський персонал або найвищий управлінський персонал від їхньої відповідальності.

Дата набрання чинності

24. Цей МСА чинний для аудиторських перевірок фінансових звітів за періоди, що починаються 15 грудня 2004 р. або пізніше.

¹ Структури управління варіюються в різних країнах, відображаючи культурне та правове середовище. Отже, відносна відповідальність управлінського персоналу та найвищого управлінського персоналу може варіюватись залежно від правової відповідальності в конкретній юрисдикції.

**ПРИЙНЯТИЙ З'ЇЗДОМ АУДИТОРІВ УКРАЇНИ
14 ЛЮТОГО 1992 Р. ПРОТОКОЛ № 1**

СТАТУТ СПІЛКИ АУДИТОРІВ УКРАЇНИ КИЇВ - 1993

1. ЗАГАЛЬНІ ПОЛОЖЕННЯ

1.1. Спілка аудиторів України (надалі — Спілка) є громадське об'єднання, яке об'єднує на добровільній основі громадян України, які займаються аудиторською діяльністю.

1.2. Спілка в своїй діяльності керується Конституцією України, чинним законодавством та цим Статутом.

1.3. Діяльність Спілки поширюється па територію України.

1.4. У своїй діяльності Спілка не переслідує комерційних цілей і не ставить перед собою завдань щодо отримання та перерозподілу прибутку між своїми членами.

1.5. Спілка не несе відповідальності за зобов'язаннями своїх членів та територіальних відділень, як і члени Спілки та територіальні відділення не відповідають за зобов'язаннями Спілки.

2. МЕТА ТА ЗАВДАННЯ

2.1. Мета діяльності Спілки полягає в об'єднанні зусиль аудиторів для захисту своїх законних прав та інтересів та сприяння розвитку аудиторської діяльності в Україні.

2.2. Для досягнення поставленої мети Спілка в установленому порядку вирішує такі завдання:

- представляє законні інтереси своїх членів в органах державної влади та управління України;
- вносить пропозиції до органів влади і управління з питань аудиторської діяльності;
- сприяє дотриманню законності і проведенню профілактики правопорушень серед своїх членів;
- в разі необхідності приймає участь у формуванні та виконанні національних програм соціально-економічного розвитку;
- здійснює співробітництво з державними і громадськими об'єднаннями, підприємствами і установами, а також приватними особами

як на території України, так і за її межами з питань, що відносяться до статутних завдань Спілки;

- забезпечує членів Спілки необхідними видами інформаційних, консультативних та інших послуг;
- інформує громадськість про роботу Спілки.

2.3. Для виконання поставлених завдань Спілка в порядку, встановленому чинним законодавством:

- розробляє на основі узагальнення практики науково обґрунтовані методи та рекомендації з питань аудиторської діяльності;
- бере участь у навчальній та просвітницькій діяльності, сприяє підготовці та перепідготовці кадрів, проведенню наукового та ділового туризму, обміну досвідом, в тому числі за кордоном;
- може здійснювати господарську та іншу комерційну діяльність шляхом створення госпрозрахункових установ та організацій із статусом юридичної особи, засновувати підприємства;
- розвиває міжнародне співробітництво, бере участь в роботі міжнародних громадських (неурядових) організацій;
- створює цільові фонди для здійснення соціальних гарантій та фінансової підтримки діяльності, що відповідає цілям та завданням Спілки;
- бере участь у об'єднанні інтелектуальних та матеріальних ресурсів аудиторів, у формуванні системи інформаційного забезпечення аудиторської діяльності;
- створює спільні ради з аудиторськими організаціями інших країн, представляє в них законні інтереси своїх членів, може вступати в міжнародні громадські (неурядові) організації аудиторів;
- організує видавництво газет, журналів, навчальної, методичної та довідкової літератури, книг з питань аудиторської діяльності.

2.4. Спілка є юридичною особою, має самостійний баланс, печатку і штамп зі своїм найменуванням та емблему, зразки яких затверджуються Правлінням і реєструються у встановленому законом порядку, а також рахунки в установах банку (зокрема, валютний).

2.5. Місцезнаходження керівних органів Спілки — м. Київ.

3. ЧЛЕНИ СПІЛКИ АУДИТОРІВ УКРАЇНИ ЇХ ПРАВА ТА ОБОВ'ЯЗКИ

3.1. Членство в Спілці індивідуальне.

3.2. Індивідуальними членами Спілки можуть бути й громадяни України, іноземні громадяни, які займаються аудиторською діяльністю, визнають Статут Спілки, згідно з ним виконують взяті на себе зобов'язання та сплачують членські внески.

3.3. Прийом у члени Спілки здійснюється Правлінням Спілки згідно з письмовою заявою того, хто вступає. Заява вступника розглядається в місячний строк з дня її подання. Рішення про вступ до Спілки приймається двома третинами голосів.

3.4. Члени Спілки мають право:

- добровільно вступати до Спілки та виходити з неї за письмовою заявою;
- обирати та бути обраним до керівних органів Спілки;
- брати участь в обговоренні всіх питань діяльності Спілки;
- вносити пропозиції щодо організації виконання Спілкою своїх завдань;
- звертатись за допомогою до Спілки для захисту своїх законних інтересів;
- користуватися інтелектуальним надбанням, матеріально-технічною, інформаційною та організаційною базою Спілки відповідно до обсягу свого вкладу в її створення.

3.5. Члени Спілки зобов'язані:

- брати участь в реалізації завдань Спілки, своєчасно та якісно виконувати прийняті рішення;
- інформувати Спілку про свою діяльність, надавати пропозиції щодо вирішення існуючих проблем правовими або організаційними заходами;
- дотримуватися вимог Статуту Спілки, брати активну участь в її діяльності, виконувати доручення і рішення керівних органів Спілки;
- своєчасно сплачувати вступні та членські внески;
- дотримуватися конфіденційності обумовленої інформації.

3.6. За порушення цього Статуту до члена Спілки можуть бути застосовані такі заходи впливу, як застереження та виключення з Спілки.

3.7. Членство в Спілці припиняється у випадках:

- виходу із Спілки за письмовою заявою;
- виключення із Спілки.

3.8. Підставами для виключення можуть бути:

- систематичне невиконання вимог Статуту;
- вчинення дій, що дискредитують діяльність аудитора;
- вчинення дій, несумісних з статутною діяльністю Спілки.

4. СТРУКТУРА СПІЛКИ АУДИТОРІВ УКРАЇНИ ТА ЇЇ КЕРІВНИХ ОРГАНІВ

4.1. Основою діяльності Спілки є добровільність і рівноправність її членів, самоврядування, законність і гласність. Спілка будується за професійними та територіальними принципами.

4.2. Основу Співки складають територіальні відділення, які здійснюють свою роботу на підставі своїх Положень, які не суперечать Статуту співки, приймаються їх керівними органами та затверджуються Правлінням Співки. В разі реєстрації місцевими органами державної виконавчої влади територіальні відділення набувають статусу юридичної особи. Територіальні відділення обирають свої керівні органи на власних зборах. Чисельність керівного органу, форму його обрання, строк повноважень, а також форми роботи визначаються зборами територіальної о відділення, а також Положенням про відділення.

4.3. Вищим керівним органом Співки є з'їзд делегатів Співки, який скликається один раз на два роки. Час та місце проведення, норми представництва і порядок обрання делегатів встановлюється Правлінням Співки за місяць перед з'їздом. Позачерговий з'їзд скликається за ініціативою Правління або за вимогою не менше третини територіальних відділень.

4.4. Рішення з'їзду приймається за наявності двох третин від спільної кількості, відкритим або закритим голосуванням присутніх делегатів.

4.5. З'їзд Співки:

- розглядає та затверджує основні напрями діяльності Співки;
- розглядає та затверджує Статут Співки, вносить зміни та доповнення до нього;
- затверджує програми діяльності Співки та звіти про їх виконання;
- обирає голову Співки, його заступників, Правління та Ревізійну комісію строком на 2 роки, але не більше ніж на 2 строки;
- заслуховує і затверджує звіти голови, Правління і Ревізійної комісії;
- вирішує питання по реорганізації або ліквідації Співки.

4.6. В період між з'їздами вищим керівним органом Співки є Правління на чолі з головою. Правління Співки:

- скликає з'їзди Співки, попередньо розглядає питання, які виносяться на з'їзд;
- вирішує питання про прийняття в члени Співки або виключення з неї;
- затверджує Положення про територіальні відділення, Ревізійну комісію;
- призначає дирекцію Співки, виконавчого директора та затверджує Положення про нього;
- керує діяльністю Співки в період між з'їздами;
- встановлює розміри вступних та членських внесків;
- затверджує зразки, печатки, емблеми, атрибутику;

- розпоряджається коштами та майном Спілки, встановлює порядок їх використання і контролює його виконання;
- визначає шляхи реалізації рішень з'їзду Спілки;
- координує діяльність членів Спілки;
- утворює постійні комісії, секції та групи, покликані сприяти досягненню цілей та завдань, що стоять перед Спілкою;
- представляє Спілку у взаєминах з державними установами, громадськими та міжнародними (неурядовими) організаціями;
- вирішує інші питання, що впливають з цього Статуту.

4.7. Голова Спілки:

- здійснює загальне керівництво Спілкою між засіданнями Правління;
- забезпечує виконання рішень з'їзду та правління Спілки;
- представляє Спілку у взаєминах з державними установами, громадськими та міжнародними (неурядовими) громадськими організаціями аудиторів;
- має право підпису фінансових документів як перша особа;
- укладає договори і угоди від імені Спілки;
- розглядає інші питання, які відносяться до його компетенції.

4.8. В період відсутності голови Спілки на одного із заступників покладається виконання функцій голови Спілки.

4.9. На дирекцію Спілки покладається здійснення виконавчих функцій. Дирекцію Спілки очолює виконавчий директор, який відповідає за координацію та сприяння діяльності членам Спілки.

4.10. Виконавчий директор Спілки затверджується Правлінням Спілки та діє на підставі Положення.

4.11. Ревізійна комісія:

- проводить ревізію господарсько-фінансової діяльності Спілки;
- готує та подає результати перевірок на засіданнях Правління і з'їзду Спілки. Ревізійна комісія діє на підставі Положення про неї.

4.12. Діловодство, бухгалтерський облік та інші види робіт щодо забезпечення діяльності Спілки можуть виконувати окремі особи на договірних умовах з дирекцією Спілки.

4.13. Спілки, створені нею установи та організації зобов'язані вести оперативний та бухгалтерський облік, статистичну звітність в органах державної податкової інспекції та вносити до бюджету платежі у порядку і розмірах, передбачених законодавством.

5. КОШТИ СПІЛКИ АУДИТОРІВ УКРАЇНИ

5.1. Кошти Спілки формуються з:

- вступних та членських внесків членів Спілки;
- добровільних внесків та відрахувань трудових колективів підприємств, організацій та громадян;
- прибутків від видавничої, господарської та іншої комерційної діяльності, створених госпрозрахункових установ і організацій, заснованих підприємств;
- відрахувань від діяльності госпрозрахункових структур, заснованих Спілкою;
- інших надходжень, не заборонених чинним законодавством.

5.2. Кошти Спілки не можуть перерозподілятися між членами Спілки і використовуються згідно з чинним законодавством на проведення заходів, передбачених Статутом, організаційно-господарські потреби та утримання штатного апарату.

5.3. Спілка може мати у власності приміщення, споруди, інвентар, обладнання, транспортні засоби, цінні папери, кошти (також в іноземній валюті) та інше майно, необхідне для діяльності Спілки, реалізації її цілей та завдань.

5.4. Кошти та інше майно Спілки, зокрема, в разі її ліквідації, не може перерозподілятися між її членами і використовується для виконання статутних завдань або на благодійні цілі, а у випадках, передбачених законодавством, за рішенням суду спрямовується в дохід держави.

6. ПРИПИНЕННЯ ДІЯЛЬНОСТІ СПІЛКИ АУДИТОРІВ УКРАЇНИ

6.1. Припинення діяльності Спілки може провадитися шляхом реорганізації або ліквідації згідно з чинним законодавством.

6.2. Реорганізація Спілки здійснюється за рішенням з'їзду Спілки. Ліквідація Спілки здійснюється за рішенням з'їзду Спілки або за рішенням суду.

6.3. Для вирішення питань, пов'язаних з ліквідацією Спілки, створюється ліквідаційна комісія, яка контролює отримання коштів від дебіторів для боргів та розпродаж майна Спілки.

6.4. Після припинення діяльності Спілки одержане у безкоштовне користування або в оренду майно повертається власникам.

6.5. Майно спілки, ліквідованої за рішенням з'їзду, спрямовується на цілі, передбачені цим Статутом.

Прийнятий засіданням Аудиторської палати України 28 жовтня 1993 р.

СТАТУТ АУДИТОРСЬКОЇ ПАЛАТИ УКРАЇНИ

1. ЗАГАЛЬНІ ПОЛОЖЕННЯ

1.1. Аудиторська палата України (надалі – АПУ) є незалежним самостійним органом, мета якого сприяти розвитку, вдосконаленню та уніфікації аудиторської справи в країні.

1.2. АПУ здійснює свою діяльність на підставі Закону України «Про аудиторську діяльність», інших законодавчих актів та цього Статуту.

1.3. АПУ функціонує на засадах самоврядування. Місцезнаходження АПУ – м. Київ.

1.4. АПУ є юридичною особою, має свою печатку, емблему та іншу атрибутику, а також рахунки в банку.

1.5. АПУ набуває повноважень юридичної особи від дня реєстрації у Міністерстві юстиції України на підставі заяви та цього Статуту.

1.6. АПУ створює Спостережну Раду, на яку покладається здійснення контролю за діяльністю Секретаріату АПУ, виконання представницьких та організаційних функцій відповідно до Положення про Спостережну Раду і рішень АПУ.

1.7. АПУ веде бухгалтерський облік та складає звітність в установленому порядку.

2. ПОВНОВАЖЕННЯ АПУ

2.1. Повноваження АПУ визначаються чинним законодавством та цим Статутом.

2.1.1. Головними завданнями АПУ є сприяння розвитку аудиту в країні, вирішення на єдиній методологічній основі принципів питань аудиторської діяльності в Україні.

2.2. Аудиторська палата України:

2.2.1. Здійснює сертифікацію і ліцензування суб'єктів, що мають намір займатися аудиторською діяльністю.

2.2.2. Затверджує норми і стандарти аудиту та програми підготовки аудиторів.

2.2.3. Веде Реєстр аудиторських фірм та аудиторів, які одноособово надають аудиторські послуги. Оприлюднює дані Реєстру.

2.2.4. Створює на території України регіональні відділення, визначає їх повноваження і контролює діяльність.

2.2.5. Встановлює розмір плати за проведення сертифікації осіб, які претендують на отримання сертифікату.

2.2.6. Розглядає скарги на діяльність окремих аудиторів та аудиторських фірм з питань її компетенції.

2.2.7. Застосовує до аудиторів стягнення за неналежне виконання своїх професійних обов'язків у вигляді попередження, зупинення дії сертифікату та ліцензії на строк до одного року або анулювання сертифікату та ліцензії.

2.2.8. Сприяє виданню нормативних, методичних та інших матеріалів з питань аудиторської діяльності.

2.2.9. Готує пропозиції з питань розвитку аудиту в Україні та вносить їх на розгляд відповідних інстанцій.

2.2.10. Бере участь в роботі міжнародних організацій з питань аудиту.

2.2.11. Визначає порядок оформлення офіційних документів за наслідками надання аудиторських послуг.

2.3. Для виконання своїх повноважень АПУ може створювати тимчасові комісії та робочі групи з питань, віднесених до її компетенції.

3. ЧЛЕНИ АПУ, ЇХ ПРАВА ТА ОBOB'ЯЗКИ

3.1. Члени АПУ набувають відповідних повноважень з дня їх делегування до АПУ в порядку і на умовах, визначених Законом України «Про аудиторську діяльність» та цим Статутом.

3.2. Повноваження члена АПУ не можуть передаватися іншим особам.

3.3. Термін повноважень членів АПУ не повинен перевищувати п'яти років. Термін повноважень членів АПУ першого скликання не може перевищувати трьох років.

3.4. Члени АПУ підлягають сертифікації в установленому порядку. Особи, делеговані до АПУ першого скликання, підлягають сертифікації за винятком складання іспиту.

3.5. Члени АПУ мають право:

3.5.1. Брати участь в обговоренні питань, що розглядаються на засіданнях АПУ.

3.5.2. Вносити пропозиції та проекти рішень для розгляду на засіданнях АПУ.

3.5.3. Одержувати від Секретаріату АПУ інформацію про діяльність АПУ.

3.5.4. Користуватися матеріально-технічною базою АПУ для виконання своїх функціональних обов'язків.

3.5.5. Мати інші права на підставі відповідних рішень АПУ.

3.6. Члени АПУ зобов'язані:

3.6.1. Додержуватися Закону України «Про аудиторську діяльність», інших законів України, положень цього Статуту та рішень АПУ.

3.6.2. Бути присутніми на засіданнях АПУ. Пропуск більше трьох засідань поспіль без поважних причин розглядається як підстава для клопотання про дострокове припинення повноважень члена АПУ.

3.6.3. Мати інші обов'язки на підставі відповідних рішень АПУ.

3.7. Члени АПУ виконують свої обов'язки на громадських засадах. Витрати членів АПУ на службові відрядження покриваються за рахунок коштів АПУ на підставі рішення АПУ.

4. ПОРЯДОК ФОРМУВАННЯ АПУ

4.1. АПУ формується шляхом делегування до її складу п'яти представників від професійної громадської організації аудиторів України, по одному представникові від Міністерства фінансів України, Головної державної податкової інспекції України, Національного банку України, а Міністерства статистики України, Міністерства юстиції України та окремих фахівців від навчальних, наукових та інших організацій.

4.2. Фахівці від навчальних, наукових та інших організацій делегуються за їх згодою професійною громадською організацією аудиторів України в кількості п'яти представників і по одному представнику за пропозицією Міністерства фінансів України, Головної державної податкової інспекції України, Національного банку України, Міністерства статистики України та Міністерства юстиції України.

4.3. Порядок делегування до АПУ визначається з'їздом, правлінням, колегією або іншим керівним органом установ та організацій, які уповноважені на це Законом України «Про аудиторську діяльність» з дотриманням вимог ст. 12 Закону.

4.4. Загальна кількість членів АПУ становить двадцять осіб.

4.5. Персональний склад АПУ підлягає щорічній ротації в кількості не менше трьох членів. Ротація здійснюється на підставі визначення особистого рейтингу членів АПУ шляхом таємного анкетування аудиторів України, відповідно до Положення про ротацію, яке затверджує АПУ.

4.6. Призначення нових членів АПУ замість вибулих здійснюється в установленому порядку з дотриманням вимог Закону України «Про аудиторську діяльність» та положень цього Статуту.

5. ЗАСІДАННЯ ТА ПРИЙНЯТТЯ РІШЕНЬ АПУ

5.1. Всі рішення АПУ приймаються на її засіданнях простою більшістю голосів при наявності двох третин її членів, за винятком рішень, передбачених п. 5.2 цього Статуту.

5.2. Рішення з питань затвердження Статуту, внесення змін та доповнень до нього приймаються двома третинами голосів від загальної кількості членів АПУ.

5.3. При рівності голосів перевага надається рішенню, за яке проголосував головуєчий.

5.4. Засідання АПУ веде головуєчий, функції якого виконують по черзі всі члени АПУ в алфавітному порядку їх прізвищ.

5.5. Порядок проведення засідань АПУ визначається Регламентом, який затверджується АПУ.

5.6. В окремих випадках, на підставі письмової пропозиції не менше п'яти членів АПУ, рішення можуть прийматися шляхом письмового опитування всіх членів АПУ.

5.7. Порядок проведення письмового опитування членів АПУ з метою прийняття відповідних рішень визначається регламентом.

6. СЕКРЕТАРІАТ АПУ

6.1. Ведення поточних справ в АПУ здійснює Секретаріат, який очолює завідуєчий.

6.2. Завідуєчий Секретаріатом АПУ призначається рішенням АПУ.

6.3. Повноваження завідуєчого Секретаріатом АПУ, його права та обов'язки визначаються Положенням про Секретаріат АПУ, який затверджується АПУ.

6.4. Завідуєчий Секретаріатом несе персональну відповідальність за ефективне використання майна та коштів АПУ і створення належних умов для виконання функціональних обов'язків її членів.

6.5. Діловодство, бухгалтерський облік та інші види робіт із забезпечення діяльності АПУ можуть виконувати окремі особи на договірних умовах.

7. СПОСТЕРЕЖНА РАДА

7.1. Контроль за діяльністю Секретаріату здійснює Спостережна Рада АПУ.

7.2. Спостережна Рада формується у складі трьох членів АПУ.

7.3. Персональний склад Спостережної Ради затверджується рішенням АПУ.

7.4. Повноваження Спостережної Ради визначається Положенням про Спостережну Раду, яке затверджує АПУ.

7.5. На Спостережну Раду покладається здійснення контролю за діяльністю Секретаріату АПУ, виконання представницьких та організаційних функцій відповідно до Положення про Спостережну Раду і рішень АПУ.

8. РЕГІОНАЛЬНІ ВІДДІЛЕННЯ АПУ

8.1. Регіональні відділення АПУ створюються на території України рішенням АПУ.

8.2. На регіональні відділення АПУ покладаються здійснення сертифікації суб'єктів, що мають намір займатися аудиторською діяльністю та виконання інших функцій відповідно до рішень АПУ.

8.3. Порядок формування та обсяг повноважень регіональних відділень АПУ визначається Положенням про регіональні відділення, яке затверджується АПУ.

9. СЕРТИФІКАЦІЯ АУДИТОРІВ

9.1. Сертифікація (визначення кваліфікаційної придатності) аудиторів здійснюється АПУ та її регіональними відділеннями на основі Положення про сертифікацію, яке затверджується АПУ.

9.2. Право на отримання сертифікату мають громадяни України, які здобули вищу освіту, певні знання з питань аудиту та досвід роботи не менше трьох років поспіль на посадах аудитора, бухгалтера, ревізора, економіста, юриста, фінансиста. Наявність певних знань з питань аудиту визначається шляхом проведення відповідного іспиту. Термін чинності сертифікату не може перевищувати 5 років.

9.3. Особи, які не склали іспиту, мають право повторно скласти його не раніше як через рік після прийняття рішення АПУ.

9.4. Матеріальні витрати на сертифікацію покриваються за рахунок осіб, що претендують на отримання сертифікату.

9.5. Розмір плати на сертифікацію визначається рішенням АПУ.

9.6. За неналежне виконання своїх професійних обов'язків до аудитора можуть бути застосовані стягнення у вигляді зупинення дії на строк до одного року або анулювання сертифікату.

9.7. Припинення чинності сертифікату здійснюється на підставі рішення АПУ у випадках:

1) встановлення неодноразових фактів низької якості аудиторських перевірок;

2) систематичного чи грубого порушення чинного законодавства України, встановлених норм та стандартів аудиту.

9.8. Порядок припинення чинності сертифікату визначається в Положенні про сертифікацію аудиторів.

9.9. Рішення АПУ щодо припинення чинності сертифікату можуть бути оскаржені в суді або арбітражному суді.

10. ЛІЦЕНЗУВАННЯ АУДИТОРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ

10.1. Ліцензія (дозвіл) на заняття аудиторською діяльністю надається АПУ окремим аудиторам або аудиторським фірмам з дотриманням вимог Закону України «Про аудиторську діяльність», інших законів України та Положення про ліцензування аудиторської діяльності, яке затверджується рішенням АПУ.

10.2. Клопотання про отримання ліцензії подається до АПУ після реєстрації аудиторської фірми або окремого аудитора як суб'єкта підприємницької діяльності та при наявності сертифікату.

10.3. За видачу ліцензії стягується плата у розмірі п'яти мінімальних заробітних плат, яка спрямовується до державного бюджету.

10.4. Термін ліцензії не може перевищувати п'яти років.

10.5. За неналежне виконання своїх професійних обов'язків до аудитора можуть бути застосовані стягнення у вигляді зупинення дії на строк до одного року або анулювання ліцензії.

10.6. Припинення чинності ліцензії здійснюється на підставі рішення АПУ у випадках:

1) встановлення неодноразових фактів низької якості аудиторських перевірок;

2) систематичного чи грубого порушення чинного законодавства України, встановлених норм та стандартів аудиту.

10.7. Порядок припинення чинності ліцензії визначається в Положенні про ліцензування аудиторської діяльності, яке затверджується АПУ.

10.8. Рішення АПУ щодо припинення чинності ліцензії можуть бути оскаржені в суді або арбітражному суді.

11. ФІНАНСОВО-МАТЕРІАЛЬНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ АПУ

11.1. Кошти АПУ формуються шляхом:

- надходжень від сертифікації;

- добровільних внесків або відрахувань Спілки аудиторів України та інших громадських організацій;
- інших надходжень, не заборонених чинним законодавством.

11.2. Майно АПУ формується за рахунок власних коштів і становить її власність.

11.3. АПУ не може безпосередньо одержувати майно та кошти від аудиторів та аудиторських фірм, окрім плати за сертифікацію.

11.4. Ефективне використання коштів та майна АПУ забезпечує Секретаріат.

11.5. Напрями та обсяги використання майна і коштів АПУ визначаються відповідними кошторисами та планами, які складаються завідувачем Секретаріатом і затверджуються рішенням АПУ.

12. ЗАКЛЮЧНІ ПОЛОЖЕННЯ

12.1. АПУ може припинити свою діяльність тільки у випадках, спеціально передбачених законодавством.

назва аудиторської фірми

ЛИСТОК ОЦІНКИ ВЛАСТИВОГО РИЗИКУ ТА РИЗИКУ КОНТРОЛЮ

назва підприємства

Номер _____

Етап робіт _____ схвалення замовника

Склав: _____ дата _____ Перевірив _____ дата _____

| Питання | Ризик | | Лжепела інформації |
|---|---------|---------|--------------------|
| | високий | низький | |
| <i>Зовнішні фактори властивого ризику (загальний стан галузі)</i> | | | |
| 1. Який загальний стан економіки галузі? | | | |
| спад виробництва | Так | Ні | |
| депресія | Так | Ні | |
| зростання ділової активності | Так | Ні | |
| 2. Чи вплинули негативно на розвиток підприємств у галузі: | | | |
| загальний стан економіки в Україні | Так | Ні | |
| ріст рівня інфляції | Так | Ні | |
| чинне законодавство | Так | Ні | |
| зміни офіційного обмінного курсу іноземних валют | Так | Ні | |
| зміни ставок % банків за короткостроковий кредит | Так | Ні | |
| Інші (вказати) | | | |
| 3. Чи відноситься продукція галузі до: | | | |
| конкурентоспроможної | Ні | Так | |
| швидко старіючої | Так | Ні | |
| енергоємної | Так | Ні | |
| матеріалоємної | Так | Ні | |
| трудомної | Так | Ні | |
| 4. Чи характерний для галузі тривалий виробничий цикл? | Так | Ні | |

Продовження додатка 7

| | | | |
|---|----------|----------|--|
| 5. Чи залежить галузь від імпорتنих поставок паливно-мастильних матеріалів, енергії, сировини тощо? | Так | Ні | |
| 6. Чи відбувались у галузі протягом звітного періоду: | | | |
| банкрутства (консервація виробництва) | Так | Ні | |
| страйки | Так | Ні | |
| 7. Чи отримує галузь значні дотації від уряду? | Ні | Так | |
| 8. Чи спостерігались значні зміни у тенденції прибутковості (збитковості) серед підприємств галузі? | Так (Ні) | Ні (Так) | |
| <i>Внутрішні фактори властивого ризику та ризику контролю</i> | | | |
| 1. Яка форма власності підприємства? | | | |
| державна | Ні | Так | |
| приватна і т.д. | Так | Ні | |
| 2. Як здійснюється керівництво підприємством? | | | |
| одноосібне | Так | Ні | |
| колегіальне | Ні | Так | |
| 3. Чи має керівництво: | | | |
| достатню кваліфікацію | Ні | Так | |
| практичний досвід роботи | Ні | Так | |
| 4. Чи має керівництво негативну репутацію? | Так | Ні | |
| 5. Чи є ознаки недостатньої чесності керівництва? | Так | Ні | |
| 6. Чи не знаходиться керівництво під чийось впливом? | Так | Ні | |
| 7. Чи здатне керівництво на невиправданий ризик? | Так | Ні | |
| 8. Чи є причини у керівництва прикрасити фінансовий стан підприємства (перекрутити його показники)? | Так | Ні | |
| (Вкажіть, які саме: зміна форми власності, необхідність отримання кредиту, необхідність підтримання певного курсу акцій, можлива зміна власника, інші) | | | |

| | | | |
|--|-----|-----|--|
| 9. Чи відбулися у звітному періоді (очікуються найближчим часом після його закінчення) зміни: | | | |
| у складі керівництва | Так | Ні | |
| у складі власників | Так | Ні | |
| форми власності | Так | Ні | |
| 10. Чи існує чіткий розподіл функціональних обов'язків на підприємстві? | Ні | Так | |
| 11. Чи співпадає реальний розподіл повноважень членів керівництва з формальним? | Ні | Так | |
| 12. Чи передбачений організаційною структурою підприємства орган внутрішнього контролю? | | | |
| ревізійна комісія | Ні | Так | |
| відділ внутрішнього аудиту | Ні | Так | |
| інші (вказати) | | | |
| 13. Чи усвідомлює керівництво важливість бухгалтерського обліку? | Ні | Так | |
| 14. Чи немає конфлікту між керівництвом та головним бухгалтером? | Так | Ні | |
| 15. Чи здійснюються інвентаризації перед складанням річної звітності? | Ні | Так | |
| 16. Чи укладені договори про матеріальну відповідальність у передбачених законодавством випадках? | Ні | Так | |
| 17. Чи відбулись зміни у складі традиційних користувачів звітності у звітному періоді (передбачаються найближчим часом після його закінчення)? (вказати, які саме) | Так | Ні | |
| 18. Чи були випадки крадіжок, зловживань на підприємстві? | Так | Ні | |
| 19. Чи спостерігається висока плинність кадрів серед: | | | |
| працівників бухгалтерії | Так | Ні | |
| матеріально відповідальних осіб | Так | Ні | |
| 20. Чи є підприємство позивачем (відповідачем) у судовій справі? | Так | Ні | |
| 21. Чи є філії (дочірні підприємства)? | Так | Ні | |
| 22. Чи вистачає підприємству власних обігових коштів? | Ні | Так | |

Продовження додатка 7

| | | | |
|--|-------------|-------------|--|
| 23. Чи використовуються підприємством позики? (вказати, які саме) | Так | Ні | |
| 24. Чи спостерігається високий рівень постійних витрат? | Так | Ні | |
| 25. Чи є підприємство збитковим (прибутковим)? | Так (Ні) | Ні (Так) | |
| 26. Чи були значні фінансові втрати на підприємстві? (вказати причину) | Так | Ні | |
| 27. Чи залежить підприємство від: | | | |
| незначної кількості замовників | Так | Ні | |
| незначної кількості постачальників | Так | Ні | |
| 28. Чи носять постійний характер порушення зобов'язань: | | | |
| постачальників перед підприємством | Так | Ні | |
| підприємства перед замовниками | Так | Ні | |
| 29. Чи здійснює підприємство кілька видів діяльності? | Так | Ні | |
| 30. Які форми оплати переважають на підприємстві: | | | |
| Готівкова | Так | Ні | |
| безготівкова | Ні | Так | |
| бартерна | Так | Ні | |
| 31. Чи здійснювались нетрадиційні господарські операції протягом звітного періоду? | Так | Ні | |
| 32. Який спосіб обліку реалізації застосовується на підприємстві: | | | |
| нарахування | Так | Ні | |
| касовий | Ні | Так | |
| 33. Чи високий ступінь складності здійснюваних господарських операцій? | Так | Ні | |
| 34. Чи здійснює підприємство зовнішньоекономічну діяльність? | Так | Ні | |
| 35. Чи застосовується на підприємстві: | | | |
| ручна обробка інформації | Ні | Так | |
| комп'ютерна | Так | Ні | |
| 36. Чи здійснювались перевірки діяльності підприємства у звітному році: | | | |
| ДПАУ | Ні | Так | |

| | | | |
|--|-----|-----|--|
| вищою організацією | Ні | Так | |
| іншими уповноваженими органами (вказати, якими саме) | Ні | Так | |
| 37. Чи проводився аудит у попередньому звітному періоді? | Ні | Так | |
| 38. Чи змінився аудитор підприємства? | Так | Ні | |
| 39. Чи сплачувало підприємство значні санкції по податках і платежах: | | | |
| у попередньому звітному періоді | Так | Ні | |
| протягом звітного періоду | Так | Ні | |
| 40. Чи при попередньому аудиті: | | | |
| піднімалися питання обмеження аудиту | Так | Ні | |
| виникали суперечки щодо розміру оплати | Так | Ні | |
| інші конфлікти із працівниками аудиторської фірми | Так | Ні | |
| зафіксовані недоліки у системі внутрішнього контролю | Так | Ні | |
| порушувалась незалежність аудиторів | Так | Ні | |
| 41. Чи відбувались у звітному періоді: | | | |
| зміни в обліковій політиці підприємства | Так | Ні | |
| зміни у виробничій діяльності (освоєння нових видів діяльності, продукції тощо) | Так | Ні | |
| маркетинговій політиці (освоєння нових ринків збуту, нова цінова політика тощо) | Так | Ні | |
| 42. Чи є ще якісь особливі обставини, що можуть вплинути на оцінку ризику? (Вказати, які саме) | | | |

Попередня оцінка властивого ризику:

Низький _____ середній _____ високий
(потрібне обвести)

Попередня оцінка ризику контролю:

Низький _____ середній _____ високий
(потрібне обвести)

ЛИСТ ЗАМОВНИКА ДО ПОПЕРЕДНЬОГО АУДИТОРА

Повідомляємо, що аудит нашої бухгалтерської звітності за 20____ р. буде здійснювати _____

назва аудиторської фірми

У зв'язку з цим просимо надати можливість представнику цієї фірми _____

посада, прізвище, ініціали

ознайомитись із матеріалами аудиту бухгалтерської звітності за попередній рік та дати відповідь на певні питання з цього приводу. Наперед вдячні за допомогу. Ваші відповіді не будуть розглядатись як порушення конфіденційності щодо наших відносин.

_____ дата

_____ підпис

_____ розшифровка підпису

ДОГОВІР ПРО НАДАННЯ АУДИТОРСЬКИХ ПОСЛУГ

« ____ » _____ 200 ____ р. м. _____
Аудиторська фірма « _____ », іменована в подальшому «Ви-
конавець», в особі директора _____

з однієї сторони і _____ іменованій в подаль-
шому «Замовник», в особі _____, діючі
на основі своїх установчих документів, уклали цей договір про наступне:

1. ПРЕДМЕТ ДОГОВОРУ

1.1. Замовник доручає, а Виконавець приймає на себе зобов'язання
про надання послуг:

2. ВАРТІСТЬ ПОСЛУГ І ПОРЯДОК РОЗРАХУНКІВ

2.1. Вартість послуг по цьому договору визначається за погодженням
сторін і є договірною.

Договірна ціна по цьому договору є комерційною таємницею як Ви-
конавця, так і Замовника.

2.2. Вартість наданих послуг складає _____

в т.ч. податок на додану вартість у сумі _____ грн.

2.3. Розрахунок проводиться у такому порядку:

- 50 відсотків суми договору попередня плата до початку аудиторської перевірки;
- 50 відсотків суми в 3-денний строк після підписання акту прийняття-здачі аудиторського висновку. За несвоєчасне перерахування Замовник виплачує пеню в розмірі _____ відсотків за кожний день прострочки, а у випадку відмови від послуг Виконавця з причин, не передбачених договором, виплачує штраф у розмірі _____ відсотків від суми, не виплаченої за договором.

3. ПРАВА І ОБОВ'ЯЗКИ СТОРІН

3.1. Замовник зобов'язується:

3.1.1. Представити можливість проводити аудит у масштабах, які забезпечують виконання договірних зобов'язань у повному обсязі.

3.1.2. Вказати коло осіб, які мають право доступу до інформації та документів про результати аудиту на вимогу Виконавця, якщо це не суперечить інтересам Замовника.

3.1.3. Представити всі необхідні документи та облікові дані, довідки, розрахунки, надавати необхідні пояснення, завірені підписами та печаткою адміністрації.

3.1.4. Забезпечити, у разі потреби, отримання від третіх осіб первинної документації, яка стосується діяльності Замовника, необхідних відомостей та документів, належним чином оформлених і завірених.

3.1.5. Чітко дотримуватись висновків, рекомендацій та пояснень, вказаних в заключенні про результати аудиторської експертизи.

3.1.6. При відрядженні спеціалістів Виконавця за місцем знаходження Замовника створити всі необхідні умови для повноцінного та якісного виконання останніми договірних зобов'язань з наданням житла, харчування, а також у разі потреби проїзду до місця роботи.

3.1.7. Перерахувати на розрахунковий рахунок Виконавця суму, передбачену договором.

3.1.8. До компетенції Замовника відноситься погодження можливості участі в роботі внутрішніх контрольних органів представника Виконавця з метою представлення та захисту інтересів Замовника.

3.2. Замовник має право:

3.2.1. Визначити коло осіб, які мають право доступу до результатів аудиту.

3.2.2. Під свою відповідальність залишити за собою право невнесення змін у звітність на основі результатів аудиторської експертизи.

3.3. Виконавець зобов'язується:

3.3.1. Проводити перевірку стану бухгалтерського обліку та звітності Замовника, їх достовірність і відповідність чинному законодавству, давати оцінку стану обліку та звітності.

3.3.2. Повідомляти колу осіб, уповноважених Замовником, про всі виявлені під час проведення аудиту випадки порушення чинного законодавства і вимог до ведення бухгалтерського обліку та складу звітності.

3.3.3. Зберігати конфіденційність отриманої у процесі аудиту ділової та іншої інформації, що стосується фінансової та комерційної діяльності Замовника, розголошення якої може завдати збиток клієнту, крім ви-

падків представлення відомостей за рішенням судових органів. При проведенні планових та позапланових ревізій Замовника контролюючо-ревізійними органами направляти своїх спеціалістів для участі в роботі ревізій від імені та в інтересах Замовника за погодженням з цими органами.

3.4. Виконавець має право:

3.4.1. Самостійно визначати форми і методи аудиту, керуватися особистими професійними судженнями і навичками згідно з завданнями договору і чинним законодавством.

3.4.2. Мати доступ до будь-якої інформації та документації, що стосується діяльності Замовника, яка знаходиться як у останнього, так і у третіх осіб.

3.4.3. Отримувати будь-які документи, роз'яснення у письмовій формі, завірені підписами і печаткою Замовника.

3.4.4. Не дотримуватись комерційної таємниці Замовника, якщо його діяльність спрямована на підлив державного устрою, розголошення державної таємниці або підпадає під кримінальну відповідальність.

3.4.5. За домовленістю із Замовником надавати останньому додаткові послуги, не передбачені цим договором, на основі додаткової угоди до даного договору.

4. ДОДАТКОВІ УМОВИ

4.1. Результати аудиту оформлюються висновком, засвідченим підписом аудитора, з оцінкою стану бухгалтерського обліку і звітності, рекомендаціями і поясненнями.

4.2. Момент виконання договірних зобов'язань визначається актом здачі-прийняття аудиторського висновку.

5. ВІДПОВІДАЛЬНІСТЬ СТОРІН

5.1. У випадку відмови від проведення аудиту під час даного договору за ініціативою Замовника останній виплачує Виконавцю штраф у розмірі _____ відсотків від суми договору (з врахуванням ПДВ).

5.2. Усі непорозуміння щодо даного договору вирішуються методом узгодження спірних питань з урахуванням інтересів і вимог обох сторін без участі судових органів, враховуючи специфіку наданих послуг.

5.3. За невиконання договірних зобов'язань без поважних причин Виконавець виплачує штраф у розмірі _____ відсотків від суми договору.

5.4. У випадку порушення Виконавцем п. 3.3.3 Замовник має право вимагати повернення заподіяного збитку у порядку, передбаченому цим договором.

5.5. Замовник несе відповідальність за повноту і достовірність документів та іншої інформації, пред'явленої Виконавцю для аудиторської експертизи. У випадку порушення вимог даного п.п. Замовник виплачує всю вартість замовлення згідно з договором, а Виконавець має право розірвати договір в односторонньому порядку.

5.6. Виконавець несе відповідальність за результати аудиту згідно з чинним законодавством

6. ТЕРМІН ДІЇ ДОГОВОРУ

6.1. Договір вступає в силу з моменту його підписання сторонами.

6.2. Договір не може бути розірваний в односторонньому порядку, за виключенням випадків, передбачених цим договором.

6.3. Закінчення терміну дії договору _____ 200__ р.

7. ОСОБЛИВІ УМОВИ

7.1. Сторони зобов'язані зберігати комерційну таємницю.

7.2. Перелік інформації показників, які становлять комерційну таємницю, визначається сторонами.

8. ЮРИДИЧНІ АДРЕСИ ТА РЕКВІЗИТИ СТОРІН

Виконавець: Адреса _____

Розрахунковий рахунок № _____

Замовник: Адреса _____

Розрахунковий рахунок № _____

ВІД ВИКОНАВЦЯ

Директор аудиторської фірми _____

ВІД ЗАМОВНИКА

МІЖНАРОДНИЙ СТАНДАРТ АУДИТУ 330 АУДИТОРСЬКІ ПРОЦЕДУРИ ВІДПОВІДНО ДО ОЦІНЕНИХ РИЗИКІВ

(чинний для аудиторських перевірок фінансових звітів
за періоди, що починаються 15 грудня 2004 р. або пізніше)*

ЗМІСТ

| | |
|--|-------|
| Параграф | |
| Вступ..... | 1-4 |
| Загальні дії..... | 4-6 |
| Аудиторські процедури у відповідь на ризики суттєвого викривлення на рівні тверджень..... | 7-9 |
| Розгляд характеру, часу та обсягу подальших аудиторських процедур..... | 10-21 |
| Тести контролю..... | 22-47 |
| Процедури по суті..... | 48-64 |
| Адекватність подання та розкриття інформації..... | 65 |
| Оцінювання достатності та відповідності отриманих аудиторських доказів..... | 66-72 |
| Документація..... | 73 |
| Дата набрання чинності..... | 74 |

Міжнародний стандарт аудиту (МСА) 330 «Аудиторські процедури відповідно до оцінених ризиків» слід читати в контексті «Передмови до міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, надання впевненості та супутніх послуг», яка визначає застосування та статус МСА

* Стандарти, які стосуються аудиторського ризику, МСА 315 «Розуміння суб'єкта господарювання та його середовища та оцінка ризиків суттєвого викривлення», МСА 330 та МСА 500 (переглянутий) «Аудиторські докази» обумовлюють зміни в МСА 200 «Мета та загальні принципи аудиторської перевірки фінансових звітів». Ці зміни наведені у Додатку до МСА 200 та набирають чинності для аудиторських перевірок фінансових звітів за періоди, що починаються 15 грудня 2004 р. або пізніше. Стандарти, які стосуються аудиторського ризику, обумовили відповідні зміни в інших МСА, з якими можна ознайомитися на сторінці РМСАНВ в Інтернеті <http://www.iaasb.org>

Вступ

1. Метою цього Міжнародного стандарту аудиту (МСА) є встановлення стандартних положень та надання рекомендацій щодо визначення загальних характеристик, а також планування та виконання подальших аудиторських процедур у відповідь на оцінені ризики суттєвого викривлення на рівні фінансових звітів та тверджень при аудиторській перевірці фінансових звітів. Розуміння аудитором суб'єкта господарювання та його середовища, включаючи систему внутрішнього контролю та оцінку ризиків суттєвого викривлення, наведено в МСА 315 «Розуміння суб'єкта господарювання та його середовища та оцінка ризиків суттєвого викривлення».

2. Далі наведений огляд вимог цього Стандарту:

- **Загальні дії.** Цей розділ вимагає від аудитора визначити загальні дії для розгляду ризиків суттєвого викривлення на рівні фінансових звітів та надає рекомендації щодо характеру цих дій у відповідь.
- **Аудиторські процедури у відповідь на ризики суттєвого викривлення на рівні тверджень.** Цей розділ вимагає від аудитора розробляти та виконувати подальші аудиторські процедури, включаючи перевірки ефективності процедур контролю, якщо це доречно або потрібно, та процедури по суті, характер, визначення часу та обсяг яких відповідають оціненим ризикам суттєвого викривлення на рівні тверджень. Крім того, цей розділ містить питання, які аудитор розглядає, оцінюючи характер, час та обсяг таких аудиторських процедур.
- **Оцінювання достатності та відповідності отриманих аудиторських доказів.** Цей розділ вимагає від аудитора оцінити, чи залишається відповідною оцінка ризиків, та зробити висновок, чи було отримано достатньо відповідних аудиторських доказів.
- **Документація.** Цей розділ установлює відповідні вимоги до документації.

3.3 метою зниження аудиторського ризику до прийнятно низького рівня аудиторів слід визначити загальні дії у відповідь на оцінені ризики на рівні фінансових звітів, розробити та виконати аудиторські процедури відповідно до оцінених ризиків на рівні тверджень. Загальні дії у відповідь, а також характер, час та обсяг подальших аудиторських процедур – це питання професійного судження аудитора. На додаток до вимог цього МСА аудитор також дотримується вимог та рекомендацій МСА 240 «Відповідальність аудитора за розгляд шахрайства та помилок під час аудиторської перевірки фінансових звітів», відповідаючи на оцінені ризики суттєвого викривлення внаслідок шахрайства.

Загальні дії

4. Аудиторів слід визначити загальні дії для розгляду ризиків суттєвого викривлення на рівні фінансових звітів. Такі дії можуть складатися з необхідності зберігати професійний скептицизм аудиторській групі під час збору та оцінювання аудиторських доказів, призначення досвідченішого персоналу або спеціалістів з особливими навичками або використання експертів¹, забезпечення більшого ступеня нагляду або включення додаткових елементів непередбачуваності при відборі подальших аудиторських процедур, які слід виконати. Крім того, аудитор може вносити загальні зміни в характер, визначення часу або обсяг аудиторських процедур як загальної дії, наприклад, виконуючи процедури по суті на кінець періоду, а не на проміжну дату.

5. Оцінка ризиків суттєвого викривлення на рівні фінансових звітів залежить від розуміння аудитором середовища контролю. Ефективне середовище контролю може надати можливість аудиторів більше довіряти внутрішньому контролю і достовірності аудиторських доказів, отриманих від суб'єкта господарювання, і тому, наприклад, надасть можливість аудиторів провести деякі аудиторські процедури на проміжну дату, а не на кінець періоду. Якщо середовище контролю має недоліки, аудитор, як правило, проводить більше аудиторських процедур станом на кінець року, а не на проміжну дату, шукає більше аудиторських доказів на основі процедур по суті, змінює характер аудиторських процедур, аби отримати переконливіші аудиторські докази, або збільшує кількість ділянок аудиту, які слід включити в обсяг аудиту.

6. Отже, такі міркування суттєво впливають на загальний підхід аудитора, наприклад, більша увага процедурам по суті (підхід по суті) або підхід, в якому використовуються тести контролю та процедури по суті (комбінований підхід).

Аудиторські процедури у відповідь на ризики суттєвого викривлення на рівні тверджень

7. Аудиторів слід планувати та виконувати подальші аудиторські процедури, характер, визначення часу та обсяг яких відповідають оціненим ризикам суттєвого викривлення на рівні тверджень. Мета полягає в визначенні аудитором чіткого зв'язку між характером, часом та обсягом подальших аудиторських процедур та оцінкою ризиків. Під час подальших аудиторських процедур аудитор розглядає такі питання:

¹ Призначення персоналу для виконання конкретного завдання відображає оцінку аудиторського ризику, яка ґрунтується на розумінні аудитором суб'єкта господарювання.

- суттєвість ризику;
- ймовірність того, що відбудеться суттєве викривлення;
- характеристики класу операцій, залишку на рахунку або розкриття відповідної інформації;
- характер конкретних заходів контролю, які використовує суб'єкт господарювання і, зокрема, є вони ручними чи автоматизованими;
- чи очікує аудитор отримати аудиторські докази, аби визначити ефективність процедур контролю суб'єкта господарювання в запобіганні, виявленні або виправленні суттєвих викривлень;
- характер аудиторських процедур, найважливіших для дій у відповідь на оцінені ризику.

8. Оцінка аудитором ідентифікованих ризиків на рівні тверджень створює основу для розгляду відповідного аудиторського підходу до планування та виконання подальших аудиторських процедур. У деяких випадках аудитор може визначити, що, лише виконавши тести контролю, він зможе досягти ефективної дії у відповідь на оцінені ризику суттєвого викривлення щодо конкретного твердження. В інших випадках аудитор може визначити, що тільки виконання процедур по суті є відповідним щодо конкретних тверджень, і тому аудитор виключає вплив процедур контролю з відповідної оцінки ризику. Це може відбуватися тому, що процедури оцінки аудиторського ризику не ідентифікували будь-які процедури контролю, які відповідають твердженню, або тому, що тестування ефективності процедур контролю було б неефективним. Проте аудиторів необхідно бути впевненим, що виконання лише процедур по суті щодо відповідного твердження буде ефективним у зменшенні ризику суттєвого викривлення до прийнятно низького рівня. Часто аудитор може визначити, що комбінований підхід із застосуванням як тестів операційної ефективності заходів контролю, так і процедур по суті є ефективним. Незалежно від обраного підходу аудитор планує та виконує процедури по суті для кожного суттєвого класу операцій, залишку на рахунку та розкриття інформації, як цього вимагає параграф 49.

9. У випадку зовсім малих суб'єктів господарювання, може не бути багато заходів контролю, які міг би ідентифікувати аудитор. З цієї причини ймовірно, що подальші аудиторські процедури аудитора будуть переважно процедурами по суті. В таких випадках на додаток до питань, розглянутих у параграфі 8, аудитор розглядає, чи можливо у відсутності процедур контролю отримати достатні та відповідні аудиторські докази.

Розгляд характеру, визначення часу та обсягу подальших аудиторських процедур

Характер

10. Характер подальших аудиторських процедур пов'язаний з їхнім призначенням (тести контролю або процедури по суті) та їхнім типом, (тобто перевірка, спостереження, запит, підтвердження, перерахунок, повторне виконання або аналітичні процедури. Певні аудиторські процедури можуть бути більш відповідними для деяких тверджень, ніж інші. Наприклад, стосовно доходу тести контролю можуть бути найбільш чутливими до оцінених ризиків викривлення в твердженні про повноту, у той час як процедури по суті можуть бути найбільш чутливими до оцінених ризиків викривлення в твердженні про існування.

11. Вибір аудитором аудиторських процедур ґрунтується на оцінці ризику. Чим вища оцінка ризику аудитором, тим достовірніші та доречніші аудиторські докази, яких прагне аудитор від процедур по суті. Це може впливати як на тип аудиторських процедур, які слід виконати, так і на їх поєднання. Наприклад, аудитор може підтвердити повноту умов контракту з третьою стороною, перевібивши документи.

12. Визначаючи, які аудиторські процедури слід виконати, аудитор розглядає підстави для оцінки ризику суттєвого викривлення на рівні тверджень для кожного класу операцій, залишку на рахунках та розкриття інформації. Це включає розгляд конкретних характеристик кожного класу операцій, залишку на рахунках або розкриття інформації (тобто властиві ризики) та того, чи враховує оцінка аудиторського ризику заходи контролю суб'єкта господарювання (тобто ризик контролю). Наприклад, якщо аудитор вирішує, що існує менший ризик того, що відбудеться суттєве викривлення внаслідок конкретних характеристик класу операцій без розгляду пов'язаних з ним процедур контролю, аудитор може визначити, що аналітичні процедури по суті самі можуть надати достатні та відповідні аудиторські докази. З іншого боку, якщо аудитор очікує, що існує менший ризик того, що відбудеться суттєве викривлення, позаяк суб'єкт господарювання має ефективні процедури контролю, та аудитор планує розробити процедури по суті, виходячи з ефективного функціонування таких процедур контролю, тоді аудитор виконує тести контролю для отримання аудиторських доказів щодо його операційної ефективності. Це може бути, наприклад, для класу операцій з достатньо постійними, нескладними характеристиками, які регулярно обробляються та контролюються інформаційною системою суб'єкта господарювання.

13. Аудитор повинен отримати аудиторські докази щодо точності та повноти інформації, яку створює інформаційна система суб'єкта господарювання, коли цю інформацію використовують при виконанні аудиторських процедур. Наприклад, якщо аудитор використовує нефінансову інформацію або бюджетні дані, створені за допомогою інформаційної системи суб'єкта господарювання, при виконанні аудиторських процедур, як-от суттєві аналітичні процедури або тести контролю, аудитор отримує аудиторські докази щодо точності та повноти такої інформації. Подальші рекомендації див. у МСА 500 «Аудиторські докази», параграф 11.

Визначення часу

14. Визначення часу означає, коли виконуються аудиторські процедури, або період чи дату, до яких відносяться аудиторські докази.

15. Аудитор може виконувати тести контролю або процедури по суті на проміжну дату або на кінець періоду. Чим вищий ризик суттєвого викривлення, тим ймовірніше, що аудитор вирішить, що ефективніше виконати процедури по суті ближче до кінця періоду або на кінець періоду, ніж на більш ранню дату, або виконати аудиторські процедури в неоголошений або непередбачений час (наприклад, виконуючи аудиторські процедури на відібраних ділянках і не оголошуючи про це). З іншого боку, виконання аудиторських процедур раніше кінця періоду може допомогти аудиторіві в ідентифікації значущих питань на ранньому етапові аудиторської перевірки і, отже, вирішити їх за допомогою управлінського персоналу або розробити ефективний аудиторський підхід для вирішення цих питань. Якщо аудитор виконує тести контролю або процедури по суті раніше кінця періоду, він розглядає додаткові докази, потрібні для решти періоду (див. параграфи 37-38 та 56-61).

16. Розглядаючи, коли виконувати аудиторські процедури, аудитор розглядає також такі питання:

- середовище контролю;
- коли буде наявною відповідна інформація (наприклад, електронні файли можна в подальшому переписати або процедури, за якими слід спостерігати, можуть відбуватися лише в певні моменти часу);
- характер ризику (наприклад, якщо існує ризик завищення доходів з метою відповідності прогнозам доходів шляхом створення фальшивих угод про продаж, аудитор може перевірити контракти, наявні на дату кінця періоду);
- період або дату, до яких відносяться аудиторські докази.

17. Певні аудиторські процедури можна виконати лише на кінець періоду або після кінця періоду, наприклад, узгодження фінансових звітів з обліковими реєстрами та перевірку коригувань, зроблених під час складання фінансових звітів. Якщо існує ризик того, що суб'єкт господарювання може укласти незаконні контракти про продаж, або операції можуть не бути закінченими на кінець періоду, аудитор виконує процедури відповідно до такого конкретного ризику. Наприклад, якщо операції є суттєвими окремо, або помилка у визначенні дати може спричинити суттєве викривлення, аудитор, як правило, перевіряє операції на дату, близьку до кінця періоду.

Обсяг

18. Обсяг охоплює величину конкретної аудиторської процедури, яку потрібно виконати, наприклад, розмір вибірки або кількість спостережень за діяльністю з контролю. Обсяг аудиторської процедури визначається за судженням аудитора після розгляду суттєвості, оцінених ризиків та ступеня впевненості, яку аудитор планує отримати. Зокрема, аудитор, як правило, збільшує обсяг аудиторських процедур, якщо ризик суттєвого викривлення збільшується. Проте збільшення обсягу аудиторської процедури буде ефективним, тільки якщо аудиторські процедури самі є відповідними конкретному ризику; тому розгляд характеру аудиторської процедури є дуже важливим.

19. Застосування комп'ютеризованих методів аудиту (КМА) може надати можливість більш докладної перевірки електронних операцій та облікових файлів. Такі методи можна застосовувати для відбору операцій для вибірки з основних електронних файлів, для сортування операцій з конкретними характеристиками або перевірки всієї генеральної сукупності замість вибірки.

20. Обґрунтовані висновки, як правило, можна зробити на основі методів вибіркової перевірки. Однак, якщо кількість вибірок із генеральної сукупності занадто мала, підхід на основі вибіркової перевірки не буде прийнятним для досягнення конкретної мети аудиторської перевірки, або, якщо винятки належним чином не простежуються, буде неприйнятний ризик того, що висновок аудитора на основі вибірки може відрізнятись від висновку, отриманого в разі застосування цієї аудиторської процедури до всієї генеральної сукупності. МСА 530 «Аудиторська вибірка та інші процедури вибіркової перевірки» містить рекомендації з використання вибірки.

21. В цьому Стандарті йдеться про застосування різних аудиторських процедур у комбінації як про один з аспектів характеру виконання розг-

лнаних тестів. Однак аудитор розглядає відповідність обсягу тестів при виконанні різних аудиторських процедур у поєднанні.

Тести контролю

22. Аудиторіві потрібно виконати тести контролю, якщо оцінка аудиторського ризику містить очікування ефективності процедур контролю, або якщо процедури по суті самі собою не надають достатні та відповідні аудиторські докази на рівні тверджень.

23. Якщо оцінка аудитором ризиків суттєвого викривлення на рівні тверджень містить очікування того, що процедури контролю функціонують ефективно, аудиторіві слід виконати тести контролю для отримання достатніх та відповідних аудиторських доказів того, що процедури контролю функціонували ефективно в відповідні проміжки часу протягом періоду, що перевіряється. Див. параграфи 39-44 щодо розгляду використання аудиторських доказів ефективності процедур контролю, отриманих у попередніх аудиторських перевірках.

24. Оцінка аудитором ризику суттєвого викривлення на рівні тверджень може включати очікування ефективності процедур контролю; в цьому випадку аудитор виконує тести контролю для отримання аудиторських доказів його ефективності. Тести ефективності контролю виконують стосовно лише тих процедур контролю, які, за визначенням аудитора, відповідно, розроблені для запобігання або виявлення та виправлення суттєвого викривлення в твердженні. У параграфах 104-106 МСА 315 розглядається ідентифікація процедур контролю на рівні тверджень, які можуть усунути або виявити та виправити суттєве викривлення в класі операцій, залишку на рахунках або розкритті інформації.

25. Якщо згідно з параграфом 115 МСА 315 аудитор визначив, що неможливо або нереально зменшити ризики суттєвого викривлення на рівні тверджень до прийнятно низького рівня на основі аудиторських доказів, отриманих лише шляхом виконання процедур по суті, аудиторіві слід виконати тести відповідних процедур контролю, аби отримати аудиторські докази їхньої ефективності. Наприклад, як наведено у параграфі 115 МСА 315, аудитор може встановити, що неможливо планувати ефективні процедури по суті, які самі по собі надають достатні та відповідні аудиторські докази на рівні твердження, якщо суб'єкт господарювання здійснює свою діяльність з використанням ІТ, і документація про операції не створюється або не зберігається іншими засобами, а лише за допомогою системи ІТ.

26. Тестування ефективності процедур контролю відрізняється від отримання аудиторських доказів про те, що заходи контролю впроваджені.

Під час отримання аудиторських доказів впровадження за допомогою виконання процедур оцїнки ризиків аудитор визначає, що відповідні процедури контролю існують, і що суб'єкт господарювання використовує їх. При виконанні тестів ефективності аудитор отримує аудиторські докази того, що процедури контролю функціонують ефективно. Це включає отримання аудиторських доказів того, як застосовуються процедури контролю у відповідні проміжки часу протягом періоду, що перевіряється, послїдовність їх застосування, та хто і як їх застосовує. Якщо суттєво відмінні процедури контролю застосовувалися в різні проміжки часу періоду, що перевіряється, аудитор розглядає їх окремо. Аудитор може визначити, що тестування ефективності процедур контролю одночасно з оцїнкою їх структури та отриманням аудиторських доказів їх впровадження є ефективним.

27. Хоча деякі процедури оцїнки ризиків, які виконує аудитор для оцїнки структури системи контролю та визначення, можуть не бути спеціально розроблені як тести контролю, проте вони надають аудиторські докази про ефективність процедур контролю і, отже, слугують тестами контролю. Наприклад, аудитор міг зробити запити про те, як управлінський персонал використовує бюджети, спостерігати порівняння управлінським персоналом передбачених у бюджеті витрат на місяць з фактичними витратами, та перевірити звіти, що стосуються відхилень сум фактичних витрат від передбачених у бюджеті. Цї аудиторські процедури надають знання структури бюджетної політики суб'єкта господарювання, чи була вона впроваджена, а також можуть надати аудиторські докази щодо ефективності функціонування бюджетної політики в запобіганні або виявленні суттєвих викривлень у класифікації витрат. За таких обставин аудитор розглядає, чи є достатніми аудиторські докази, отримані від цих аудиторських процедур.

Характер тестів контролю

28. Аудитор відбирає аудиторські процедури для отримання впевненості щодо ефективності процедур контролю. Згідно з підвищенням запланованого рівня впевненості аудитор шукає достовірніші аудиторські докази. За обставин, коли аудитор приймає підхід, що складається в основному з тестів контролю, зокрема, в зв'язку з тими ризиками, щодо яких неможливо або недоцільно отримати достатні та відповідні аудиторські докази лише на основі процедур по суті, аудитор, як правило, виконує тести контролю для отримання більшого рівня впевненості щодо його ефективності.

29. Аудиторів слід виконати інші аудиторські процедури в комбінації з запитами для тестування ефективності процедур контролю. Хоч тести ефективності процедур контролю відрізняються від процесу отримання розуміння структури та впровадження процедур контролю, вони, як правило, включають такі самі аудиторські процедури, як і ті, що використовуються для оцінки структури та впровадження процедур контролю, а також можуть включати повторне виконання контролю аудитором. Оскільки запит сам собою не є достатнім, аудитор використовує комбінацію аудиторських процедур для отримання достатніх та відповідних аудиторських доказів стосовно операційної ефективності процедур контролю. Процедури контролю, піддані тестуванню шляхом виконання запитів у комбінації з перевіркою та повторним виконанням надають зазвичай більше впевненості, ніж процедури контролю, щодо яких аудиторські докази складаються лише із запитів та спостережень. Наприклад, аудитор може зробити запити та спостерігати процедури суб'єкта господарювання з обробки надходжень грошових коштів для тестування ефективності процедур контролю за надходженням грошових коштів. Оскільки спостереження доцільне лише в той момент часу, в який воно здійснюється, аудитор доповнює спостереження запитами персоналові суб'єкта господарювання і може також перевірити документацію про функціонування таких процедур контролю в інші проміжки часу протягом періоду, який перевіряється, для отримання достатніх та відповідних аудиторських доказів.

30. Характер конкретної процедури контролю впливає на тип аудиторської процедури, потрібної для отримання аудиторських доказів стосовно того, чи ефективно функціонувала процедура контролю у відповідні проміжки часу протягом періоду, що перевіряється. Для деяких процедур контролю доказом ефективності є документація. За таких обставин аудитор може вирішити перевірити документацію для отримання аудиторських доказів ефективності. Проте для інших процедур контролю такої документації може не бути, або вона буде недоречною. Наприклад, документація про операцію може не існувати внаслідок деяких чинників середовища контролю, як-от розподіл повноважень та відповідальності, або для деяких типів діяльності з контролю, зокрема, процедури контролю, що виконуються комп'ютером. За таких обставин аудиторські докази ефективності можна отримати за допомогою запитів у поєднанні з іншими аудиторськими процедурами, такими, як спостереження або застосування КМА.

31. При плануванні тестів контролю аудитор розглядає необхідність отримання аудиторських доказів, що підтверджують ефектне функціо-

нування процедур контролю, пов'язаних із твердженням, а також інших непрямих процедур контролю, від яких ці процедури контролю залежать. Наприклад, аудитор може ідентифікувати огляд даних про клієнта у звіті про винятки при продажах у кредит у порівнянні з дозволеним рівнем кредиту клієнта, як пряму процедуру контролю, пов'язану зі твердженням. В таких випадках аудитор розглядає ефективність огляду даних про клієнта у звіті, а також процедури контролю, пов'язані з точністю інформації в звіті (наприклад, загальні заходи контролю ІТ).

32. У випадку автоматизованого контролю прикладних програм, внаслідок послідовності, яка властива обробці за допомогою ІТ, аудиторські докази впровадження контролю, якщо вони розглядаються в поєднанні з аудиторськими доказами, отриманими стосовно ефективності загальних заходів контролю суб'єкта господарювання (і зокрема, процедур контролю за змінами) можуть надати достатні аудиторські докази їхньої ефективності протягом відповідного періоду.

33. Відповідаючи на оцінку ризиків, аудитор може планувати виконання тестів контролю одночасно з перевіркою докладної інформації про ту саму операцію. Мета тестів контролю – оцінити, чи ефективно функціонує контроль. Мета перевірки докладної інформації – виявлення суттєвого викривлення на рівні тверджень. Хоч ці цілі різні, обидві можуть бути досягнуті паралельно шляхом виконання тесту контролю та перевірки докладної інформації щодо тієї самої операції, відомих також, як тест подвійного призначення. Наприклад, аудитор може перевіряти рахунок-фактуру, аби визначити, чи був він санкціонований, та отримати суттєві аудиторські докази про операцію. Аудитор ретельно розглядає структуру та оцінку таких тестів для досягнення обох цілей.

34. Відсутність викривлень, виявлена процедурами по суті, не надає аудиторських доказів, що процедури контролю, пов'язані зі твердженням, що перевіряється, є ефективними. Однак викривлення, які аудитор виявляє шляхом виконання процедур по суті, розглядаються аудитором при оцінюванні операційної ефективності відповідних процедур контролю. Суттєве викривлення, виявлене за допомогою аудиторських процедур, яке не було ідентифіковано суб'єктом господарювання, як правило, є ознакою наявності суттєвого недоліку внутрішнього контролю, про який повідомляють управлінський персонал та найвищий управлінський персонал.

Визначення часу тестів контролю

35. Визначення часу тестів контролю залежить від мети аудитора та визначає період довіри до таких процедур контролю. Якщо аудитор пере-

віряє процедури контролю у конкретний проміжок часу, він отримує лише аудиторські докази того, що процедури контролю функціонували ефективно протягом цього часу. Однак, якщо аудитор перевіряє процедури контролю протягом всього періоду, він отримує аудиторські докази ефективності функціонування процедур контролю протягом періоду.

36. Аудиторські докази, які стосуються лише конкретного часу, можуть бути достатніми для мети аудитора, наприклад, під час виконання тестів контролю за інвентаризацією запасів суб'єкта господарювання на кінець періоду. З іншого боку, якщо аудиторіві потрібні аудиторські докази ефективності контролю протягом періоду, аудиторські докази, які стосуються лише конкретного часу, можуть бути недостатніми, тому аудитор доповнює ці тести іншими тестами контролю, які можуть надати аудиторські докази того, що контроль функціонував ефективно у відповідні проміжки часу протягом періоду, що перевіряється. Ці інші тести можуть складатися з тестів моніторингу процедур контролю суб'єктом господарювання.

37. Якщо аудитор отримує аудиторські докази ефективності процедур контролю протягом проміжного періоду, аудиторіві слід визначити, які додаткові аудиторські докази необхідно отримати щодо решти періоду. Визначаючи це, аудитор розглядає значущість оцінених ризиків суттєвого викривлення на рівні тверджень, конкретні процедури контролю, тести яких проводилися протягом проміжного періоду, ступінь, до якого були отримані аудиторські докази ефективності цих процедур контролю, тривалість решти періоду, рівень, до якого аудитор має намір зменшити подальші процедури по суті, виходячи з довіри до процедур контролю та середовища контролю. Аудитор отримує аудиторські докази про характер та обсяг будь-яких значних змін внутрішнього контролю, включаючи зміни в інформаційній системі, процесах та персоналі, що відбуваються після проміжного періоду.

38. Додаткові аудиторські докази можна отримати, наприклад, розширивши проведення тестів ефективності процедур контролю на решту періоду або здійснюючи тести моніторингу процедур контролю суб'єктом господарювання.

39. Якщо аудитор планує використати аудиторські докази ефективності процедур контролю, отримані у попередніх аудиторських перевірках, аудиторіві слід отримати аудиторські докази того, чи відбулися зміни в цих конкретних процедурах контролю після попередньої аудиторської перевірки. Аудиторіві треба отримати аудиторські докази стосовно того, чи відбулися такі зміни, шляхом запитів у поєднанні з спостереженням

або перевіркою для підтвердження розуміння цих конкретних процедур контролю. Параграф 23 МСА 500 зазначає, що аудитор виконує аудиторські процедури для встановлення існування доречності аудиторських доказів, отриманих у попередніх періодах, коли аудитор планує використати ці аудиторські докази в поточному періоді. Наприклад, при виконанні попередньої аудиторської перевірки аудитор може визначити, що автоматизований контроль функціонував за призначенням. Аудитор отримує аудиторські докази для визначення того, чи відбулися зміни в автоматизованому контролі, які впливають на його ефективне функціонування, наприклад, за допомогою запитів управлінському персоналові та перевірки журналів, аби визначити, чи були змінені процедури контролю. Розгляд аудиторських доказів таких змін може підтвердити збільшення або зменшення очікуваних аудиторських доказів, які потрібно отримати у поточному періоді, щодо ефективності процедур контролю.

40. Якщо аудитор планує довіряти процедурам контролю, які змінилися з часу їхньої останньої перевірки, аудиторіві слід провести тести ефективності таких процедур контролю в поточній аудиторській перевірці. Зміни можуть впливати на доречність аудиторських доказів, отриманих у попередніх періодах, які більше можуть не бути підставою для подальшої довіри. Наприклад, зміни в системі, які надають можливість суб'єктові господарювання отримувати новий звіт від системи, можливо, не впливатимуть на доречність аудиторських доказів попереднього періоду; проте зміна, яка призводить до того, що дані збирають або обчислюють іншим чином, впливатиме.

41. Якщо аудитор планує довіряти процедурам контролю, які не змінювалися часу їхнього останнього тестування, аудиторіві слід проводити тести ефективності таких процедур контролю принаймні один раз у кожній третій аудиторській перевірці. Як зазначено в параграфах 40 та 44, аудитор може не довіряти аудиторським доказам ефективності процедур контролю отриманим у попередніх аудиторських перевірках, стосовно процедур контролю, які змінилися з часу їх останнього тестування, або процедур контролю, що послаблюють значний ризик. Рішення аудитора довіряти аудиторським доказам, отриманим у попередніх аудиторських перевірках – це питання професійного судження. Крім того, тривалість періоду часу між повторним виконанням тестів таких процедур контролю також є питанням професійного судження, але вона перевищувати два роки.

42. Розглядаючи, чи доцільно використовувати аудиторські докази ефективності процедур контролю, отримані у попередніх аудиторських

перевірках, та якщо так, тривалість періоду часу до виконання повторних тестів контролю, аудитор враховує:

- ефективність інших елементів внутрішнього контролю, включаючи середовище контролю, моніторинг заходів контролю суб'єктом господарювання та процес оцінки ризиків суб'єктом господарювання;
- ризики, що виникають із характеристик контролю, включаючи ручний він чи автоматизований (розгляд конкретних ризиків, що виникають внаслідок ручного чи автоматизованого контролю див. у МСА 315, параграфи 57-63);
- ефективність загальних процедур контролю ІТ;
- ефективність контролю та його застосування суб'єктом господарювання, включаючи характер та величину відхилень у застосуванні контролю на основі тестів ефективності у попередніх аудиторських перевірках;
- чи спричиняє ризик внаслідок зміни обставин відсутність зміни конкретної процедури контролю;
- ризик суттєвого викривлення та ступінь довіри до контролю.

Як правило, чим вищий ризик суттєвого викривлення, або чим більша довіра до процедур контролю, тим, можливо, коротшим має бути період часу. Чинники, які зазвичай зменшують період для повторного тестування контролю або спричиняють недовіру до аудиторських доказів, отриманих у попередніх аудиторських перевірках, включають таке:

- недоліки середовища контролю;
- недоліки моніторингу заходів контролю;
- значну частку ручного елемента у відповідних процедурах контролю;
- зміни в персоналі, які суттєво впливають на застосування контролю;
- зміни обставин, які свідчать про необхідність зміни контролю;
- недоліки загальних заходів контролю ІТ

43. Якщо існує багато процедур контролю, щодо яких аудитор визнає відповідним застосування аудиторських доказів, отриманих у попередніх аудиторських перевірках, аудиторві слід проводити тести ефективності деяких процедур під час кожної аудиторської перевірки. Мета такої вимоги – виключити можливість того, що аудитор може застосувати підхід параграфу 41 до всіх процедур контролю, яким аудитор має намір довіряти, але може провести тести всіх цих процедур контролю в одному періоді аудиторської перевірки, не виконуючи тести контролю під час двох наступних періодів аудиторської перевірки. Крім отримання аудиторських доказів ефективності процедур контролю, що перевіряються у поточній аудиторській перевірці, виконання таких тестів надає допоміжні докази постійної ефективності середовища контролю і тому сприяє рішен-

ню про доцїльнїсть довіри до аудиторських доказів, отриманих у попереднїх аудиторських перевїрках. Отже, якщо аудитор визначає згїдно з параграфами 39-42, що доцїльно використовувати аудиторські докази, отриманї у попереднїх аудиторських перевїрках, щодо багатьох процедур контролю, аудитор планує провести тести достатньої частини процедур контролю в їх генеральнїй сукупностї у кожному перїодї аудиторської перевїрки, і тести кожної процедури контролю проводити принаймнї пїд час кожної третьої аудиторської перевїрки.

44. Якщо, вїдповїдно до параграфу 108 МСА 315, аудитор визначив, що оцїнений ризик суттєвого викривлення на рївнї тверджень є значним, і аудитор планує довіряти ефективностї процедур контролю, призначених зменшити цїй значний ризик, аудиторовї слїд отримати аудиторські докази ефективностї цих процедур контролю на основї тестів контролю, виконаних у поточному перїодї. Чим вищий ризик суттєвого викривлення, тим бїльше аудиторських доказів отримує аудитор стосовно того, що вїдповїднї процедури контролю функцїонують ефективно. Вїдповїдно, хоча аудитор часто розглядає інформацїю, одержану у попереднїх аудиторських перевїрках, пїд час розробки тестів контролю для зниження значного ризику, вїн не довіряє аудиторським доказам, отриманим у попереднїй аудиторськїй перевїрцї щодо ефективностї процедур контролю за такими ризиками, а, навпаки, отримує аудиторські докази ефективностї процедур контролю за такими ризиками у поточному перїодї.

Обсяг тестів контролю

45. Аудитор планує тести контролю для отримання достатнїх і вїдповїдних аудиторських доказів того, що процедури контролю функцїонували ефективно протягом перїоду довіри. Питання, якї аудитор може розглядати при визначеннї обсягу тестів контролю, включають такї:

- частоту виконання контролю суб'єктом господарювання протягом перїоду;
- тривалїсть часу протягом перїоду аудиторської перевїрки, коли аудитор довіряє операцїйнїй ефективностї контролю;
- доречнїсть та достовїрнїсть аудиторських доказів, якї потрїбно отримати при пїдтвердженнї того, що контроль запобїгає або виявляє та виправляє суттєвї викривленнї на рївнї тверджень;
- обсяг отримання аудиторських доказів вїд тестів їнших процедур контролю, пов'язаних з твердженням;
- ступїнь, до якого аудитор планує довіряти операцїйнїй ефективностї контролю при оцїнцї ризику (ї отже, скоротити процедури по сутї, виходячи з довіри до такого контролю);

- очікувані відхилення від процедур контролю.

46. Чим більше аудитор довіряє операційній ефективності процедур контролю при оцінці ризику, тим більший обсяг тестів контролю. Крім того, аудитор збільшує обсяг тестів контролю згідно із збільшенням величини відхилення від процедур контролю. Проте аудитор розглядає, чи свідчить величина відхилення про недостатність контролю для зменшення ризику суттєвого викривлення на рівні тверджень до ризику, оціненого аудитором. Якщо очікується, що величина очікуваного відхилення буде надто високою, аудитор може вирішити, що тести контролю щодо конкретного твердження можуть бути неефективними.

47. Завдяки послідовності, яка властива обробці за допомогою ІТ, аудиторіві може виявитися непотрібним збільшувати обсяг тестування автоматизованого контролю. Автоматизований контроль має функціонувати послідовно, поки програма (включаючи таблиці, файли або інші постійні дані, які використовує програма) не змінюється. Якщо аудитор визначає, що автоматизований контроль функціонує за призначенням (це можна зробити під час первинного впровадження контролю або пізніше), аудитор розглядає виконання тестів для визначення того, що контроль продовжує функціонувати ефективно. Такі тести можуть включати визначення того, що зміни програми не вносяться без виконання відповідних процедур контролю за змінами програми, що для обробки операцій застосовується санкціонована версія програми, та що ефективні інші загальні заходи контролю. Такі тести також можуть складатися з визначення того, що зміни до програм не були зроблені, як може бути у випадку, коли суб'єкт господарювання застосовує пакет прикладних програм, не змінюючи або не обслуговуючи їх. Наприклад, аудитор може перевірити запис адміністрування захистом ІТ для отримання аудиторських доказів того, що протягом періоду не було несанкціонованого доступу.

Процедури по суті

48. Процедури по суті виконуються для виявлення суттєвих викривлень на рівні тверджень і складаються з перевірки докладної інформації про класи операцій, залишки на рахунках та розкриття інформації, а також аналітичних процедур по суті. Аудитор планує та виконує процедури по суті, які мають відповідати оцінці ризику суттєвого викривлення.

49. Незалежно від оцінених ризиків суттєвого викривлення аудиторіві слід розробити та виконати процедури по суті для кожного суттєвого класу операцій, залишку на рахунку та розкриття інформації. Ця вимога

відображає той факт, що оцінка аудитором ризику є питанням судження і може не бути достатньо точною для ідентифікації всіх ризиків суттєвого викривлення. Крім того, існують властиві обмеження внутрішнього контролю, в тому числі нехтування ним управлінським персоналом. Відповідно, хоч аудитор може визначити, що ризик суттєвого викривлення можна зменшити до прийнятно низького рівня, виконавши лише тести контролю для конкретного твердження, пов'язаного з класом операцій, залишком на рахунках або розкриттям інформації (див. параграф 8), аудитор завжди виконує процедури по суті для кожного суттєвого класу операцій, залишку на рахунках та розкриття інформації.

50. Аудиторські процедури по суті мають складатися з таких аудиторських процедур, пов'язаних із процесом перевірки фінансових звітів на кінець періоду:

- узгодження фінансових звітів з первинними обліковими записами;
- перевірка суттєвих журнальних проводок та інших коригувань, зроблених під час складання фінансових звітів.

Характер та обсяг перевірки аудитором журнальних проводок та інших коригувань залежить від характеру та складності процесу фінансової звітності суб'єкта господарювання та пов'язаних з ним ризиків суттєвого викривлення.

51. Якщо, згідно з параграфом 108 МСА 315, аудитор визначив, що оцінений ризик суттєвого викривлення на рівні твердження є значним, аудиторіві слід виконати процедури по суті, які конкретно відповідають на цей ризик. Наприклад, якщо аудитор ідентифікує, що на управлінський персонал здійснюється тиск щодо виконання прогнозів з прибутків, може існувати ризик того, що управлінський персонал завищує обсяг реалізації шляхом неналежного визнання доходу, пов'язаного з угодами про продаж, умови яких включають визнання доходу, або шляхом оформлення рахунків-фактур на продаж до відвантаження. За таких обставин аудитор може, наприклад, розробити зовнішні підтвердження не лише аби підтвердити суми заборгованості, але й підтвердити докладну інформацію в угодах про продаж, включаючи дати, будь-які права на повернення та умови доставки. Крім того, аудитор може вважати ефективним доповнити такі зовнішні підтвердження запитами не фінансовим працівникам суб'єкта господарювання щодо будь-яких змін в угодах про продаж та умовах доставки.

52. Якщо підхід до значних ризиків складається лише з процедур по суті, аудиторські процедури, доцільні для розгляду таких значних ризиків, складатимуться лише з перевірки докладної інформації або поєднання перевірки докладної інформації та аналітичних процедур по суті. Аудитор розглядає рекомендації у параграфах 53–64 при визначенні характеру, та

обсягу процедур по суті для значних ризиків. З метою отримання достатніх та відповідних аудиторських доказів процедури по суті, пов'язані зі значними ризиками, найчастіше призначені для отримання аудиторських доказів з високим рівнем достовірності.

Характер процедур по суті

53. Аналітичні процедури по суті застосовують, як правило, більше до крупних обсягів операцій, які можна передбачити в часі. Перевірки докладної інформації зазвичай більш відповідають аудиторським доказам стосовно певного твердження про залишки на рахунках, включаючи існування та оцінку вартості. В деяких випадках аудитор може визначити, що виконання лише аналітичних процедур по суті може зменшити ризик суттєвого викривлення до прийнятно низького рівня. Наприклад, аудитор може визначити, що виконання лише аналітичних процедур по суті є відповіддю на оцінені ризики суттєвого викривлення для класу операцій, коли оцінка ризику аудитором підтверджується отриманням аудиторських доказів внаслідок виконання тестів операційної ефективності процедур контролю. В інших ситуаціях аудитор може визначити, що відповідними будуть лише перевірки докладної інформації, або що поєднання аналітичних процедур по суті та перевірок докладної інформації найбільш відповідає оціненим ризикам.

54. Аудитор розробляє докладні тести у відповідь на оцінені ризики з метою отримання достатніх та відповідних аудиторських доказів, щоб досягти запланованого ступеня впевненості на рівні тверджень. Під час розробки процедур по суті, пов'язаних з твердженням щодо існування або наявності, аудитор обирає з статей, що містяться у фінансових звітах, суму та отримує відповідні аудиторські докази. З іншого боку, під час розробки аудиторських процедур, пов'язаних з твердженням щодо повноти, аудитор обирає аудиторські докази, які свідчать, що стаття має бути включена у відповідну суму в фінансових звітах, та перевіряє, чи включена ця стаття. Наприклад, аудитор може перевірити подальші виплати грошових коштів, аби визначити, чи не випущені будь-які придбання з кредиторської заборгованості.

55. Під час розробки аналітичних процедур по суті аудитор розглядає такі питання:

- доречність застосування аналітичних процедур до конкретного твердження;
- достовірність даних, внутрішніх чи зовнішніх, виходячи з яких розробляються очікування щодо відображених у звітності сум або показників;

- чи є достатньо точним очікування для визначення суттєвого викривлення на потрібному рівні впевненості;
- суму будь-яких відхилень у відображених у звітності сумах в очікуваних величинах, яка буде прийнятною.

Аудитор розглядає процедури контролю, якщо вони є, за підготовленою суб'єктом господарювання інформацією, що використовується аудитором при застосуванні аналітичних процедур. Якщо такі процедури ефективні, аудитор має більше довіри до достовірності інформації і, отже, до результатів аналітичних процедур. В інших випадках аудитор може розглядати, чи проводилася аудиторська перевірка інформації у поточному або попередньому періоді. Визнаючи аудиторські процедури, які слід застосувати до інформації, на якій базується очікування аналітичних процедур по суті, аудитор враховує рекомендації в параграфі 11 МСА 500.

Визначення часу процедур по суті

56. Якщо процедури по суті виконуються на проміжну дату, аудиторів слід виконати подальші процедури по суті або процедури по суті у поєднанні з тестами контролю, щоб охопити період, що залишився, які забезпечують обґрунтовану основу для поширення аудиторських висновків на період з проміжної дати до кінця періоду.

57. За деяких обставин процедури по суті можна виконувати на проміжну дату. Це збільшує ризик невиявлення аудитором суттєвих викривлень, що можуть існувати на кінець періоду. Цей ризик збільшується, якщо тривалість періоду, що залишився, збільшується. Розглядаючи, чи виконувати процедури по суті на проміжну дату, аудитор враховує такі чинники:

- середовище контролю та інші відповідні процедури контролю;
- наявність інформації на пізнішу дату, необхідну для аудиторських процедур;
- мету процедур по суті;
- оцінений ризик суттєвого викривлення;
- характер класу операцій або залишку на рахунках та пов'язане з ними твердження;
- можливості аудитора виконати відповідні процедури по суті або процедури по суті у поєднанні з тестами контролю, аби охопити період, що залишився, з метою зменшення ризику того, що викривлення, які існують на кінець періоду, не будуть виявлені.

58. Хоча від аудитора не вимагається отримувати аудиторські докази щодо операційної ефективності процедур контролю, щоб мати обґрунто-

вану основу для поширення аудиторських висновків на період з проміжної дати до кінця періоду, аудитор розглядає, чи є достатнім виконання лише процедур по суті для охоплення періоду, що залишився. Якщо аудитор доходить висновку, самі процедури по суті будуть недостатніми, виконуються тести операційної ефективності відповідних процедур контролю, або процедури по суті виконують станом на кінець року.

59. За обставин, коли аудитор визначив ризики суттєвого викривлення внаслідок шахрайства, відповідь аудитора на ці ризики може включати зміну визначення часу аудиторських процедур. Наприклад, аудитор може дійти висновку, що у разі наявності ризиків навмисного викривлення або маніпуляцій аудиторські процедури з поширення аудиторських висновків на основі проміжного періоду на кінець періоду не будуть ефективними. За таких обставин аудитор може вирішити, що необхідно виконати процедури по суті на кінець або майже на кінець звітної періоду для розгляду ідентифікованого ризику суттєвого викривлення внаслідок шахрайства (див. МСА 240).

60. Як правило, аудитор порівнює та узгоджує інформацію стосовно залишку на кінець періоду з порівнювальною інформацією на проміжну дату для ідентифікації сум, які здаються незвичними, перевіряє будь-які такі суми та виконує аналітичні процедури по суті або перевірки докладної інформації щодо проміжного періоду. Якщо аудитор планує виконати аналітичні процедури по суті стосовно проміжного періоду, аудитор розглядає, чи можна обґрунтовано прогнозувати залишки конкретних класів операцій або рахунків на кінець періоду стосовно сум, відносної суттєвості та структури. Аудитор розглядає, чи є відповідними процедури суб'єкта господарювання для аналізу та коригування таких класів операцій або залишків на рахунках на проміжні дати та для встановлення відповідності дат. Крім того, аудитор розглядає, чи буде інформаційна система, що стосується фінансової звітності, надавати інформацію стосовно залишків на кінець періоду та операцій протягом частини періоду, що залишився, тобто чи достатня вона для того, щоб надати можливість перевірити суттєві незвичні операції або проводки (включаючи операції або проводки на кінець періоду або близько до кінця періоду), інші причини значних відхилень або очікувані відхилення, які не відбулися, та зміни у складі класів операцій або залишках на рахунках. Процедури по суті, пов'язані з рештою періоду, залежать від того, чи виконав аудитор тести контролю.

61. Якщо викривлення виявлені в класах операцій або залишках на рахунках на проміжну дату, аудитор, як правило, змінює відповідну оці-

нку ризику та запланований характер, час або обсяг процедур по суті, що охоплюють період, що залишився, та стосуються цих класів операцій або залишків на рахунках, або розширює чи повторює аудиторські процедури на кінець періоду.

62. Використання аудиторських доказів на основі застосування процедур по суті у попередній аудиторській перевірці недостатнє для розгляду ризику суттєвого викривлення у поточному періоді. У більшості випадків аудиторські докази від виконання процедур по суті у попередньому періоді надають мало аудиторських доказів щодо поточного періоду або зовсім не надають їх. Щоб використати аудиторські докази, отримані у попередньому періоді, в поточному періоді як аудиторські докази по суті, аудиторські докази та пов'язаний з ними предмет не слід змінювати фундаментально прикладом аудиторського доказу, отриманого внаслідок виконання процедур по суті у попередньому періоді, які можуть бути доречними в поточному році, – судове рішення стосовно структури сек'юритизації, в якій не відбулося змін протягом поточного періоду. Як вимагає параграф 23 МСА 500, якщо аудитор планує використати аудиторські докази, отримані внаслідок виконання процедур по суті у попередній аудиторській перевірці, він виконує аудиторські процедури протягом поточного періоду для встановлення існування доречності аудиторських доказів.

Обсяг виконання процедур по суті

63. Чим вищий ризик суттєвого викривлення, тим більший обсяг процедур по суті. Оскільки ризик суттєвого викривлення враховує внутрішній контроль, обсяг процедур по суті можна збільшити внаслідок незадовільних результатів тестів операційної ефективності процедур контролю. Проте збільшення обсягу аудиторської процедури є доречним лише тоді, коли сама аудиторська процедура є доречною для конкретного ризику.

64. Під час розробки перевірок докладних тестів обсяг тестування, як правило, розглядають з точки зору розміру вибірки, на який впливає ризик суттєвого викривлення. Проте аудитор розглядає також інші питання, включаючи те, чи буде більш ефективним використати інші вибіркові процедури тестування, наприклад, відбір крупних або незвичних статей з генеральної сукупності замість виконання репрезентативної вибірки або стратифікації генеральної сукупності на рівно складені підсукупності для вибірки. МСА 530 містить рекомендації щодо застосування вибірки та інших методів відбору статей для перевірки. Під час розробки аналітичних процедур по суті аудитор розглядає суму відхилення від очікування,

яка може бути прийнятною без подальшої перевірки. На такий розгляд впливає в основному, суттєвість та відповідність бажаному рівню впевненості. Визначення цієї суми пов'язано з розглядом можливості того, що поєднання викривлень у конкретному залишку на рахунку, класі операцій або розкриття інформації може у сукупності призвести до неприйнятної суми. Під час розробки аналітичних процедур по суті аудитор збільшує потрібний рівень впевненості відповідно до збільшення ризику суттєвого викривлення. МСА 520 «Аналітичні процедури» надає рекомендації застосування аналітичних процедур під час аудиторської перевірки.

Адекватність подання та розкриття інформації

65. Аудиторів слід виконувати аудиторські процедури, щоб оцінити, чи відповідає загальне подання фінансових звітів, включаючи відповідне розкриття інформації, прийнятній концептуальній основі звітності. Аудитор розглядає, чи представлені окремі фінансові звіти таким чином, що вони відображають відповідну класифікацію та опис фінансової інформації. Подання фінансових звітів відповідно до прийнятої концептуальної основи фінансової звітності включає адекватне розкриття інформації щодо суттєвих питань. Ці питання пов'язані з формою, структурою та змістом фінансових звітів та приміток, що додаються до них, включаючи, наприклад, використані терміни, ступінь докладності, класифікацію статей у звітах та основи наведених сум. Аудитор розглядає, чи розкрив управлінський персонал конкретне питання з огляду на обставини та факти, про які знає аудитор на той час. При виконанні оцінки загального подання фінансових звітів, включаючи відповідне розкриття інформації, аудитор розглядає оцінені ризики суттєвого викривлення на рівні тверджень. Роз'яснення твердження, пов'язаного з поданням та розкриттям інформації, див. у параграфі 17 МСА 500.

Оцінювання достатності та відповідності отриманих аудиторських доказів

66. Виходячи з виконаних аудиторських процедур та отриманих аудиторських доказів, аудиторів слід оцінити, чи залишаються відповідними оцінки ризиків суттєвого викривлення на рівні тверджень.

67. Аудиторська перевірка фінансових звітів — процес накопичення та повторення. Під час виконання аудитором запланованих аудиторських процедур отримані аудиторські докази можуть спричинити зміну характеру, часу або обсягу інших запланованих аудиторських процедур аудитором. Увагу аудитора може привернути інформація, яка суттєво відрізняється від інформації, на якій ґрунтувалася оцінка ризику. Наприклад, ступінь

викривлень, які виявляє аудитор, виконуючи процедури по суті, може змінити судження аудитора щодо оцінки ризику і свідчити про суттєвий недолік внутрішнього контролю. Крім того, аналітичні процедури, виконанні на етапі загального огляду, можуть вказувати на попередньо невизнаний ризик суттєвого викривлення. За таких обставин аудитором може бути потрібним переоцінити заплановані аудиторські процедури, виходячи з переглянутого аналізу оцінених ризиків для всіх або деяких класів операцій, залишків на рахунках або розкриття інформації та відповідних тверджень. Параграф 119 МСА 315 наводить подальші рекомендації з перегляду оцінки ризику аудитором.

68. Концепція ефективності функціонування процедур контролю визнає, що можуть відбуватися деякі відхилення у способі застосування процедур контролю суб'єктом господарювання. Відхилення від встановлених процедур контролю може зумовлюватися такими чинниками, як зміни основного персоналу, значні сезонні коливання обсягів операцій та суб'єктивні помилки. Якщо такі відхилення виявляються під час виконання тестів контролю, аудитор звертається з запитом, аби зрозуміти ці питання та можливі наслідки, наприклад, запитуючи про визначення часу змін персоналу, який виконує основні функції внутрішнього контролю. Аудитор визначає, чи надають виконані тести контролю відповідну основу для довіри до контролю, чи необхідні додаткові тести контролю, або чи слід розглянути можливі ризики викривлення, застосовуючи процедури по суті.

69. Аудитор не може припускати, що факт шахрайства або помилки є лише окремим випадком, і тому розглядає, як виявлення викривлення впливає на оцінені ризики суттєвого викривлення. До формулювання висновку про аудиторську перевірку аудитор оцінює, чи зменшився аудиторський ризик до прийнятно низького рівня та чи слід переглянути характер, час та обсяг аудиторських процедур. Наприклад, аудитор переглядає таке:

- характер, визначення часу та обсяг процедур по суті;
- аудиторські докази операційної ефективності відповідних процедур контролю, включаючи процес оцінки ризику суб'єкта господарювання.

70. Аудитором слід зробити висновок, чи були отримані достатні та відповідні аудиторські докази для зменшення ризику суттєвого викривлення у фінансових звітах до прийнятно низького ризику. При формулюванні думки аудитор враховує всі відповідні аудиторські докази незалежно від того, чи здаються вони такими, що підтверджують або суперечать твердженням у фінансових звітах.

71. Достатність та відповідність аудиторських доказів на підтримку висновків аудитора в ході аудиторської перевірки – це питання професійного судження. Судження аудитора стосовно того, що є достатніми та відповідними аудиторськими доказами, залежить від таких чинників:

- значущість можливого викривлення в твердженнях та ймовірність того, що воно матиме суттєвий вплив окремо або в сукупності з іншими потенційними викривленнями на фінансові звіти; ефективність дій у відповідь та процедур контролю управлінського персоналу щодо розгляду ризиків;
- досвід, набутий протягом попередніх аудиторських перевірок стосовно подібних можливих викривлень;
- результати виконаних аудиторських процедур, включаючи те, чи виявили аудиторські процедури конкретні випадки шахрайства чи помилок;
- джерело та достовірність наявної інформації;
- переконливість аудиторських доказів;
- розуміння суб'єкта господарювання та його середовища, включаючи його систему внутрішнього контролю.

72. Якщо аудитор не отримав достатні та відповідні аудиторські докази щодо суттєвого твердження у фінансових звітах, аудиторів слід спробувати одержати подальші аудиторські докази. Якщо аудитор не в змозі отримати достатні та відповідні аудиторські докази, йому слід висловити умовно-позитивну думку або відмовитися від її висловлення. Подальші рекомендації див. у МСА 700 «Аудиторський висновок про фінансову звітність».

Документація

73. Аудиторів слід документувати загальні дії у відповідь на проблеми оцінених ризиків суттєвого викривлення на рівні фінансових звітів та характер, визначення часу та обсяг подальших аудиторських процедур, зв'язок цих процедур з оціненими ризиками на рівні тверджень та результати аудиторських процедур. Крім того, якщо аудитор планує використати аудиторські докази операційної ефективності процедур контролю, отримані у попередніх аудиторських перевірках, аудиторів треба документувати висновки, сформульовані щодо довіри до таких процедур контролю, які були перевірені в попередній аудиторській перевірці. Спосіб документування цих питань ґрунтується на професійному судженні аудитора. МСА 230 «Документація» встановлює стандартні положення та наводить рекомендації щодо аудиторської перевірки фінансових звітів.

Дата набрання чинності

74. Цей МСА набирає чинності для аудиторських перевірок за періоди, що починаються 15 грудня 2004 або пізніше.

Особливості застосування в державному секторі

1. При проведенні аудиторських перевірок суб'єктів господарювання державного сектора аудитор повинен урахувати законодавство і будь-які інші відповідні нормативні акти, накази та директиви міністерств, які впливають на аудиторську перевірку, а також будь-які інші спеціальні вимоги до аудиту. Ці чинники можуть впливати, наприклад, на рішення аудитора під час встановлення суттєвості та судження про характер та обсяг аудиторських процедур, які слід застосувати. Параграф 3 цього МСА може застосовуватися лише після врахування таких обмежень,

**МІЖНАРОДНИЙ СТАНДАРТ АУДИТУ 400
ОЦІНКА РИЗИКІВ ТА ВНУТРІШНІЙ КОНТРОЛЬ**
**(чинний стандарт; його буде відкликано
після вступу в дію МСА 315 та 330)***

Зміст

| | |
|--|-------|
| Параграф | |
| Вступ..... | 1-10 |
| Властивий ризик..... | 11-12 |
| Системи бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю..... | 13-20 |
| Ризик контролю..... | 21-39 |
| Взаємозв'язок між оцінками властивого ризику та ризику контролю... | 40 |
| Ризик не виявлення..... | 41-47 |
| Аудиторський ризик на малих підприємствах..... | 48 |
| Обговорення недоліків..... | 49 |

Додаток: Ілюстрація взаємозв'язку між компонентами аудиторського ризику

Міжнародний стандарт аудиту (МСА) 400 «Оцінка ризиків та внутрішній контроль» слід розуміти в контексті «Передмови до міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, надання впевненості та супутніх послуг», де вказано застосування та статус МСА

Вступ

1. Метою цього Міжнародного стандарту аудиту (МСА) є встановлення положень і надання рекомендацій для досягнення розуміння систем бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю та аудиторського ризику і його компонентів: властивого ризику, ризику контролю та ризику невиявлення.

* МСА 315 “Розуміння суб’єкта господарювання та його середовища та оцінка ризиків суттєвих викривлень”, та МСА 330 “Аудиторські процедури відповідно до оцінених ризиків” чинні для аудиту фінансових звітів за періоди, що починаються на дату або пізніше 15 грудня 2004 р.

2. Аудитор повинен достатньо розуміти системи бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю, щоб спланувати аудиторську перевірку й розробити ефективний аудиторський підхід. Аудитор повинен використовувати своє професійне судження для оцінки аудиторського ризику і для розробки аудиторських процедур, аби забезпечити зменшення цього ризику до допустимо низького рівня.

3. «Аудиторський ризик» – це ризик того, що аудитор висловить невідповідну аудиторську думку, якщо фінансові звіти містять суттєво викривлену інформацію. Аудиторський ризик поділяється на три різновиди: властивий ризик, ризик контролю та ризик невиявлення.

4. «Властивий ризик» – це ризик викривлення залишку на рахунку (або класу операцій), який може бути суттєвим, окремо або разом з викривленням залишків на інших рахунках (або класів операцій), якщо припустити відсутність відповідних заходів внутрішнього контролю.

5. «Ризик контролю» – це ризик того, що викривленню залишку на рахунку (або класу операцій), які могли б виникнути і які могли б бути суттєвими, окремо або разом із викривленнями залишків на інших рахунках (або класів операцій), не можна буде своєчасно запобігти (або виявити та виправити його) за допомогою систем бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю.

6. «Ризик невиявлення» – це ризик того, що аудиторські процедури по суті не виявлять викривлення залишку на рахунку (або класу операцій), які можуть бути суттєвими, окремо або разом з викривленнями залишків на інших рахунках (або класів операцій).

7. «Облікова система» – це послідовність завдань та записів суб'єкта господарювання, за допомогою якої відображають операції і яка є засобом ведення обліку. За допомогою таких систем визначають, збирають, аналізують, обчислюють, класифікують, записують, підсумовують і відображають у звітності господарські операції та інші події.

8. «Система внутрішнього контролю» – це політика і процедури (заходи внутрішнього контролю), прийняті управлінським персоналом суб'єкта господарювання для сприяння досягненню цілей управлінського персоналу щодо забезпечення (наскільки це можливо) правильного й ефективного ведення господарської діяльності, у тому числі дотримання політики управлінського персоналу, а також забезпечення збереження активів, запобігання шахрайству та помилкам і виявлення їх, точності й повноти облікових записів, своєчасної підготовки достовірної фінансової інформації. Система внутрішнього контролю включає й інші питання, безпосередньо пов'язані з функціями облікової системи:

а) «середовище контролю» – охоплює загальне ставлення, обізнаність дії директорів та управлінського персоналу щодо системи внутрішнього контролю та її важливості для суб'єкта господарювання. Середовище контролю впливає на ефективність характерних процедур контролю. Жорстке середовище контролю разом, наприклад, із заходами посиленого бюджетного контролю й ефективного функціонування внутрішнього аудиту можуть суттєво доповнити конкретні процедури контролю. Проте жорстке середовище саме по собі не забезпечує ефективності системи внутрішнього контролю. Фактори, відображені в середовищі контролю:

- діяльність ради директорів та її комітетів;
- філософія управлінського персоналу і стиль роботи;
- організаційна структура суб'єкта господарювання, а також розподіл повноважень і відповідальності;
- система контролю управлінського персоналу, в тому числі функціонування внутрішнього аудиту, кадрова політика і процедури та розподіл обов'язків;

б) «процедури контролю» – політика і процедури на додаток до середовища контролю, розроблені управлінським персоналом для досягнення конкретних цілей суб'єкта господарювання. До процедур контролю належать:

- звітність, перевірка й підтвердження результатів звірянь;
- перевірка арифметичної точності записів;
- контроль за прикладними програмами та середовищем комп'ютерних інформаційних систем, наприклад, шляхом розробки заходів контролю над:
 - змінами комп'ютерних програм;
 - доступом до файлів з даними;
 - ведення й перевірка контрольних рахунків і пробних балансів
- візування документів і контроль за документами;
- порівняння внутрішніх даних із зовнішніми джерелами інформації;
- порівняння результатів інвентаризації грошових коштів у касі, залишків й запасів з даними обліку;
- обмеження прямого фізичного доступу до активів та записів;
- порівняння та аналіз фінансових результатів із сумами бюджету.

9. У процесі аудиторської перевірки фінансових звітів аудитора цікавить лише та політика й ті процедури в системах бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю, які стосуються тверджень у фінансових звітах. Розуміння відповідних аспектів систем бухгалтерського обліку і внутрі-

шнього контролю (поряд з оцінкою властивого ризику й ризику контролю та іншими думками) дає аудиторіві змогу:

а) визначити типи можливих суттєвих викривлень, які могли б з'явитися у фінансових звітах;

б) урахувати фактори, які впливають на ризик суттєвих викривлень;

в) розробити відповідні аудиторські процедури.

10. Розробляючи аудиторський підхід, аудитор бере до уваги попередню оцінку ризику контролю (в поєднанні з оцінкою властивого ризику), щоб визначити відповідний ризик невиявлення, який може бути прийнятним для тверджень у фінансових звітах, та щоб визначити характер, час і обсяг процедур по суті.

Властивий ризик

11. Розробляючи загальний план аудиторської перевірки, аудитор повинен оцінити властивий ризик на рівні фінансового звіту. Розробляючи програму аудиторської перевірки, аудитор повинен установити зв'язок такої оцінки з суттєвими залишками на рахунках і класами операцій на рівні тверджень або припустити високий рівень властивого ризику щодо твердження.

12. Під час оцінювання властивого ризику аудитор використовує професійне судження для оцінки численних факторів, наприклад:

На рівні фінансового звіту:

- чесність управлінського персоналу;
- досвід і знання управлінського персоналу, а також зміни в його складі за період (наприклад, недосвідченість управлінського персоналу може вплинути на підготовку фінансових звітів суб'єкта господарювання);
- незвичайний тиск на управлінський персонал (наприклад, обставини, внаслідок яких управлінський персонал може схилитися до викривлення фінансових звітів, а саме: велике число банкрутств у цій галузі або нестача капіталу в суб'єкта господарювання для продовження діяльності);
- характер бізнесу суб'єкта господарювання (наприклад, потенційна можливість технологічного старіння його продукції та послуг, складність структури його капіталу, значущість зв'язаних сторін, а також кількість приміщень і географічне розташування виробничих потужностей);
- фактори, що впливають на галузь, до якої належить суб'єкт господарювання (наприклад, економічні та конкурентні умови спричинені фінансовими тенденціями й показниками, а також зміни в техно-

логії, споживчому попиті та в обліковій практиці, спільній для цієї галузі).

На рівні залишків рахунків і класу операцій:

- рахунки фінансових звітів, які можуть бути чутливими до викривлень, наприклад, рахунки, які потребували коригувань у попередньому періоді або які пов'язані з високим ступенем оцінки;
- складність основних операцій та інших подій, що можуть потребувати використання роботи експерта;
- рівень судження, необхідного для визначення сальдо рахунків;
- чутливість активів до втрат або незаконного привласнення (наприклад, найпривабливіші й рухомі активи, зокрема, грошові кошти);
- здійснення незвичайних і складних операцій, особливо наприкінці або ближче до кінця звітного періоду;
- операції, що не піддаються звичайній обробці.

Системи бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю

13. Заходи внутрішнього контролю, які стосуються системи бухгалтерського обліку, сприяють досягненню таких цілей:

- операції здійснюються за загальним або спеціальним дозволом управлінського персоналу;
- всі операції та інші події відразу обліковуються в точних сумах, на відповідних рахунках та в належних звітних періодах так, щоб уможливити підготовку фінансових звітів відповідно до визначеної концептуальної основи фінансової звітності;
- доступ до активів та облікових записів дозволяється лише за розпорядженням управлінського персоналу;
- активи, відображені в обліку, порівнюються з наявними активами з достатньою періодичністю; стосовно будь-яких розбіжностей вживаються відповідні заходи.

Системи бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю

14. Системи бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю не можуть забезпечити управлінський персонал переконливими доказами того, що цілей досягнуто, оскільки їм властиві деякі обмеження. Ці обмеження охоплюють таке:

- звичайну вимогу управлінського персоналу, щоб витрати, пов'язані зі здійсненням внутрішнього контролю, не перевищували очікуваних вигод;
- більша частина заходів внутрішнього контролю має тенденцію спрямовуватися на традиційні, а не на незвичайні операції;

- можливість помилки внаслідок людського фактору – через недбалість, неуважність, помилки в судженні й неправильне розуміння інструкцій;
- можливість уникнути заходів внутрішнього контролю шляхом змови представника управлінського персоналу (або працівника) із зовнішніми (стосовно суб'єкта господарювання) або внутрішніми сторонами;
- можливість того, що особа, відповідальна за здійснення внутрішнього контролю, зловживатиме відповідальністю (наприклад, представник управлінського персоналу, який діє в обхід процедур внутрішнього контролю);
- можливість того, що процедури можуть стати невідповідними через зміни в умовах, а їх виконання може погіршитися.

Розуміння систем бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю

15. Отримуючи розуміння систем бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю з метою планування аудиторської перевірки, аудитор одержує знання про організацію систем бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю та їх функціонування. Наприклад, аудитор може провести «наскрізну» перевірку, тобто простежити кілька операцій у системі бухгалтерського обліку. Якщо обрані операції є типовими операціями, що проходять через усю систему, то цю процедуру можна розглядати як частину тестів контролю. Характер і обсяг наскрізної перевірки, виконаної аудитором, самі по собі не можуть бути достатніми відповідними аудиторськими доказами, щоб забезпечити оцінку ризику контролю як радше низького, ніж високого.

16. Характер, розрахунок часу та обсяг процедур, виконуваних аудитором для отримання розуміння систем бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю, змінюватимуться залежно від факторів, серед яких:

- розмір та складність суб'єкта господарювання і його комп'ютерної системи;
- міркування щодо суттєвості;
- застосовувані заходи внутрішнього контролю;
- характер документування суб'єктом господарювання конкретних заходів внутрішнього контролю;
- аудиторська оцінка властивого ризику.

17. Як правило, аудитор отримує розуміння систем бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю (яке є важливим для аудиторської пере-

вірки) використовуючи попередній досвід роботи із суб'єктом господарювання й доповнюючи його:

а) запитами до відповідних представників управлінського персоналу, середньої ланки управління та інших співробітників на різних рівнях організаційної структури суб'єкта господарювання, поряд із посиланням на документацію замовника, наприклад, положення про організацію роботи відділів, посадові інструкції та схеми організації виробництва;

б) перевіркою створених документів і здійснених записів у процесі функціонування систем бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю;

в) спостереженням за діяльністю та операціями суб'єкта господарювання, включаючи спостереження за організацією комп'ютерних операцій, управлінням персоналом і характером обробки операцій.

Система бухгалтерського обліку

18. Аудитор повинен розуміти системи бухгалтерського обліку так, щоб визначити і зрозуміти:

а) основні класи операцій, що здійснюються суб'єктом господарювання;

б) як такі операції санкціонуються;

в) суттєві облікові записи, підтверджувальні документи й рахунки у фінансових звітах;

г) процес ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності від моменту ініціювання суттєвих операцій (та інших подій) до моменту їх внесення до фінансових звітів.

Середовище контролю

19. Аудитор повинен одержати достатнє розуміння середовища контролю, щоб оцінити ставлення директорів і управлінського персоналу, їх поінформованість і дії стосовно заходів внутрішнього контролю, їх важливості для суб'єкта господарювання.

Процедури контролю

20. Аудитор має одержати достатнє розуміння процедур контролю для розробки плану аудиторської перевірки. Одержуючи таке розуміння, аудитор повинен розглянути відомості про наявність (або відсутність) процедур контролю, отримані від розуміння середовища контролю й системи бухгалтерського обліку, щоб визначити потребу додаткових знань про процедури контролю. Оскільки процедури контролю інтегровані до середовища контролю й системи бухгалтерського обліку, то, отримуючи

розуміння про них, можна здобути деякі знання про процедури контролю (наприклад, одержуючи розуміння про систему бухгалтерського обліку грошових коштів, аудитор, як правило, дізнається про проведення звіряння банківських рахунків). Як правило, розробляючи загальний план аудиторської перевірки, не є обов'язковим розуміння процедур контролю щодо кожного твердження у фінансових звітах, за кожним залишком рахунку і класу операцій.

Ризик контролю

Попередня оцінка ризику контролю

21. Попередня оцінка ризику контролю – це оцінювання ефективності систем бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю суб'єкта господарювання стосовно запобігання суттєвим викривленням та виявленню й виправленню їх. Певний ризик контролю завжди існує внаслідок властивих обмежень будь-якої системи бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю.

22. Після здобуття впевненості щодо обізнаності з системами бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю аудитор повинен попередньо оцінити ризик контролю на рівні тверджень про кожний суттєвий залишок або клас операцій.

23. Як правило, аудитор оцінює ризик контролю на високому рівні щодо деяких або всіх тверджень, якщо:

- а) системи бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю суб'єкта господарювання не є ефективними; або
- б) оцінка ефективності систем бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю суб'єкта господарювання не є дієвою.

24. Попередня оцінка ризику контролю щодо тверджень у фінансових звітах має бути високою за винятком випадків, коли аудитор:

- а) може визначити заходи внутрішнього контролю стосовно тверджень, які, з певною ймовірністю, запобігатимуть суттєвим викривленням або виявлятимуть і виправлятимуть такі викривлення;
- б) планує проводити тести контролю для підтвердження оцінки.

Документація щодо розуміння та оцінки ризику контролю

25. Аудитор повинен відобразити в робочих документах аудиторської перевірки:

- а) отримане розуміння систем бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю суб'єкта господарювання;

б оцінку ризику контролю. Якщо ризик контролю оцінено як радше низький, ніж високий, то аудитор повинен задокументувати обґрунтування висновків.

26. Можна використовувати різні методи документування інформацію стосовно систем бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю. Обрання конкретного методу є предметом судження аудитора. Звичайні методи, що застосовуються окремо або в поєднанні один з одним, — це характеристики описового характеру, анкети, контрольні листи і схеми організації виробництва. На форму та обсяг документації впливають розмір і складність структури суб'єкта господарювання, а також характер його систем бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю. Загалом, що складніша система бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю суб'єкта господарювання і що більшими за обсягом є аудиторські процедури, то більшим повинен бути обсяг документації аудитора.

Тести контролю

27. Тести контролю виконуються з метою отримання аудиторських доказів щодо ефективності:

а) організації систем обліку та внутрішнього контролю, тобто чи організовані вони належним чином, щоб запобігати суттєвим викривленням та виявляти й виправляти їх;

б) функціонування внутрішнього контролю протягом певного періоду.

28. Деякі процедури, що виконуються для отримання розуміння систем обліку і внутрішнього контролю можуть спеціально не плануватися як тести контролю, але можуть забезпечити аудиторськими доказами щодо ефективності організації та здійснення заходів внутрішнього контролю стосовно визначених тверджень, тобто слугувати за тести контролю. Наприклад, отримуючи розуміння систем бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю щодо грошових коштів, аудитор може отримати докази ефективності процесу банківського звіряння шляхом запиту та спостереження.

29. Якщо аудитор доходить висновку, що процедури, виконані для отримання розуміння систем бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю, також надають аудиторські докази стосовно відповідності організації та ефективності здійснення політики і процедур стосовно окремого твердження у фінансовому звіті, то аудитор може використати ці аудиторські докази (за умови їх достатності) для підтвердження оцінки ризику контролю як радше низького, ніж високого.

30. Тести контролю можуть містити:

- перевірку документів, які підтверджують операції та інші події, для отримання аудиторських доказів належного функціонування заходів внутрішнього контролю; це, наприклад, перевірка наявності дозволу на здійснення операції;
- запити щодо заходів внутрішнього контролю та спостереження за ними, що не залишають «аудиторського сліду», наприклад, визначення дійсного виконавця кожної функції, а не того, кому слід її виконувати;
- повторне застосування заходів внутрішнього контролю, наприклад, звіряння банківських рахунків для того, щоб упевнитися в їх правильному веденні суб'єктом господарювання.

31. Аудитор повинен одержати аудиторські докази шляхом проведення тестів контролю для підтвердження будь-якої оцінки ризику контролю як радше низького, ніж високого. Що нижча оцінка ризику контролю, то більше підтверджень аудитор має одержати щодо належної організації та ефективного функціонування систем бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю.

32. У процесі отримання аудиторських доказів щодо ефективного функціонування заходів внутрішнього контролю аудитор розглядає, як їх застосовують, яка послідовність їх застосування протягом періоду, а також те, хто їх застосовував. Поняття ефективного функціонування припускає можливу появу відхилень. Відхилення від передбачених заходів контролю можуть бути спричинені змінами у складі основного персоналу, суттєвими сезонними коливаннями обсягів операцій та помилками внаслідок людського фактору. Якщо аудитор виявить відхилення, то він здійснює запити стосовно цих питань, зокрема, стосовно періодичності змін у складі працівників, які виконують ключові функції внутрішнього контролю. Після цього аудитор переконується в тому, що тести контролю належним чином охоплюють період, протягом якого відбулися зміни або коливання.

33. У середовищі комп'ютерних інформаційних систем цілі тестів контролю не відрізняються від цілей тестів контролю при ручній обробці даних, однак, деякі аудиторські процедури можуть змінюватись. Аудитор може вважати за необхідне віддати перевагу використанню комп'ютеризованих методів аудиту. Використання таких методів (наприклад, інструментів дослідження файлів або даних аудиторської перевірки) може бути доцільним, коли системи бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю не надають наочного свідчення, яке б документально підтверджувало здійснення заходів внутрішнього контролю, запрограмованих у комп'ютерній системі бухгалтерського обліку.

34. На підставі результатів тестів контролю аудитор повинен оцінити організовані й функціональні заходи внутрішнього контролю, передбачені в попередній оцінці ризику контролю. Результатом оцінки відхилень може стати висновок аудитора щодо необхідності перегляду визначного рівня ризику контролю. У таких випадках аудитор повинен модифікувати характер, час та обсяг запланованих процедур по суті.

Якість і своєчасність аудиторських доказів

35. Певні типи аудиторських доказів, отримані аудитором, є достовірнішими за інші. Як правило, спостереження аудитора забезпечує більш достовірні аудиторські докази порівняно із запитами (наприклад, аудитор може одержати аудиторський доказ щодо належного розподілу обов'язків, спостерігаючи за особою, яка застосовує процедуру контролю, або здійснюючи запиту відповідних співробітників). Однак аудиторський доказ, отриманий за допомогою таких тестів контролю, як спостереження, стосується лише моменту часу здійснення цієї процедури. Отже, аудитор може вирішити доповнити цими процедурами інші тести контролю, які можуть надати аудиторський доказ щодо інших періодів.

36. Визначаючи відповідні аудиторські докази для підтвердження висновків щодо ризику контролю, аудитор може розглянути аудиторські докази, отримані під час попередніх аудиторських перевірок. Якщо здійснення завдання триватиме, аудитор буде обізнаний із системами бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю внаслідок попередньо проведеної роботи, але йому треба поновлювати отримані знання й розглянути необхідність отримання додаткових аудиторських доказів щодо будь-яких змін у системі контролю. Перш ніж покладатися на процедури, виконані в ході попередніх аудиторських перевірок, аудитор має одержати аудиторські докази, що підкріплюють цю довіру. Аудитор повинен одержати аудиторські докази щодо характеру, часу та обсягу будь-яких змін у системах бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю суб'єкта господарювання, що відбулися з моменту виконання цих процедур, та після отримання доказів оцінити їх вплив на довіру аудитора. Що більше часу проходить з моменту виконання таких процедур, то меншою буде впевненість у них.

37. Аудитор повинен розглянути здійснення заходів внутрішнього контролю протягом усього періоду. Якщо в різний час протягом періоду, застосовувалися засоби контролю, які значно відрізнялись один від одного, аудитор повинен окремо розглянути кожний захід. Якщо здійснення заходів контролю припинялося в окремий період, то це вимагає окремого

розгляду характеру, строків і обсягу аудиторських процедур, необхідних для операцій та інших подій цього періоду

38. Аудитор може вирішити провести кілька тестів контролю під час проміжного відвідування суб'єкта господарювання до закінчення звітного періоду. Однак аудитор не може покладатися на результати таких тестів без урахування потреби одержати додаткові докази стосовно частини звітного періоду, що залишилися. При цьому слід розглянути:

- результати проміжних тестів; тривалість періоду, що залишився;
- чи відбулися зміни в системах бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю протягом періоду, що залишився;
- характер і суму операцій та інших подій, а також відповідних залишків на рахунках;
- середовище контролю, особливо наглядові заходи;
- процедури перевірки по суті, що їх аудитор планує провести.

Остаточна оцінка ризику контролю

39. До завершення аудиторської перевірки, керуючись результатами процедур по суті та іншими отриманими аудиторськими доказами, аудитор повинен розглянути підтвердження оцінки ризику контролю.

Взаємозв'язок між оцінками властивого ризику та ризику контролю

40. Управлінський персонал часто реагує на ситуації, пов'язані з властивим ризиком, організацією систем бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю для запобігання викривленням та для виявлення і виправлення викривлень, а тому часто властивий ризик і ризик контролю тісно взаємопов'язані. У таких ситуаціях, якщо аудитор намагається оцінити властивий ризик і ризик контролю окремо, виникає можливість невідповідної оцінки ризику. Отже, в таких випадках аудиторський ризик можна визначити точніше шляхом комбінованої оцінки.

Ризик невиявлення

41. Рівень ризику невиявлення прямо пов'язаний з аудиторськими процедурами по суті. Оцінка ризику контролю аудитора – поряд з оцінкою властивого ризику – впливає на характер, строки й обсяг аудиторських процедур по суті, які слід здійснити для зменшення ризику невиявлення, а отже, зменшення аудиторського ризику до допустимо низького рівня. Навіть якщо аудиторіві доведеться перевірити сто відсотків залишків на рахунках (або операцій цього класу), завжди буде певний ри-

зик невиявлення, тому, наприклад, більша частина аудиторських доказів має радше переконливий, ніж остаточний характер.

42. Аудитор повинен розглянути оцінені рівні властивого ризику та ризику контролю, визначаючи характер, час і обсяг процедур по суті, необхідних для зменшення аудиторського ризику до допустимо низького рівня. При цьому аудитор розглядає:

а) характер процедур по суті, наприклад, проведення тестів, орієнтованих на незалежні сторони за межами суб'єкта господарювання, а не тестів, орієнтованих на сторони або документацію всередині нього; або проведення детальних тестів для досягнення конкретної мети аудиту (на додаток до аналітичних процедур);

б) час виконання процедур по суті, наприклад, їх проведення наприкінці звітного періоду, а не раніше;

в) обсяг процедур по суті, наприклад, використання більшого обсягу вибірки.

43. Існує зворотний взаємозв'язок між ризиком невиявлення й загальним рівнем властивого ризику та ризику контролю. Наприклад, якщо властивий ризик і ризик контролю високі, треба, щоб допустимий ризик невиявлення був низьким, що уможливить зменшення аудиторського ризику до допустимо низького рівня. Якщо ж, навпаки, властивий ризик і ризик контролю мають низький рівень, аудитор може прийняти висщий ризик невиявлення, однак, зменшити аудиторський ризик до допустимо низького рівня. У Додатку до цього МСА наведено ілюстрації взаємозв'язку між компонентами аудиторського ризику.

44. Оскільки тести контролю і процедури по суті різняться за своїми цілями, результати одного типу процедур можуть сприяти досягненню цілей інших. Викривлення, виявлені під час процедур по суті, можуть спонукати аудитора модифікувати попередню оцінку ризику контролю. У Додатку до цього МСА наведено ілюстрації взаємозв'язку між компонентами аудиторського ризику.

45. Оцінені рівні властивого ризику та ризику контролю не можуть бути достатньо низькими, щоб ліквідувати потребу в проведенні аудитором будь-яких процедур по суті. Незалежно від оцінених рівнів властивого ризику й ризику контролю, аудитор має провести деякі процедури по суті стосовно суттєвих залишків рахунків і класів операцій.

46. Аудиторська оцінка компонентів аудиторського ризику може змінюватися у процесі аудиторської перевірки; наприклад, під час процедур по суті аудитор може одержати інформацію, яка суттєво відрізняється від тієї, на основі якої аудитор попередньо оцінив властивий ризик і ри-

зик контролю. У таких випадках аудитор повинен модифікувати заплановані процедури по суті, ґрунтуючись на перегляді оцінок властивого ризику та ризику контролю.

47. Що вища оцінка властивого ризику й ризику контролю, то більше аудиторських доказів аудитор повинен одержати, проводячи процедури по суті. Якщо і властивий ризик, і ризик контролю оцінюються як високі, аудитор повинен розглянути, чи забезпечують процедури по суті достатніми й відповідними аудиторськими доказами для зменшення ризику невиявлення а відповідно, аудиторського ризику до допустимо низького рівня. Коли аудитор установлює, що ризик невиявлення щодо твердження у фінансовому звіті стосовно суттєвого залишку або рахунку класу операцій не можна зменшити до допустимо низького рівня, аудитор повинен висловити умовно-позитивну думку або відмовитися від висловлення думки.

Аудиторський ризик на малих підприємствах

48. Аудиторів слід одержати однаковий рівень упевненості для висловлення безумовно-позитивної думки щодо фінансових звітів і малих, і великих підприємств. Однак багато заходів внутрішнього контролю не практикуються стосовно малих підприємств. Наприклад, на малих підприємствах облікові процедури можуть виконуватися невеликою кількістю осіб, які можуть виконувати обов'язки, пов'язані з обробкою та збереженням документації; отже, розподіл обов'язків може бути або він може бути досить обмеженим. У деяких випадках невідповідний розподіл обов'язків може компенсуватися системою жорсткого управлінського контролю, коли наглядові заходи контролю з боку власника зумовлені особистим знанням діяльності суб'єкта господарювання й особистою участю в операціях. Коли можливість розподілу обов'язків обмежена й не вистачає аудиторських доказів стосовно наглядових заходів, тоді аудиторські докази, необхідні для підтвердження думки аудитора стосовно фінансових звітів, можна отримати, лише провівши процедури по суті.

Обговорення недоліків

49. Отримавши знання систем бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю та провівши тести контролю, аудитор може дізнатися про недоліки в цих системах. Аудитор повинен повідомити в найкоротший термін управлінський персонал відповідного рівня відповідальності про суттєві недоліки організації або функціонування систем бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю, що були ним виявлені. Як правило, кон-

такт з управлінським персоналом з приводу суттєвих недоліків проходить у письмовій формі. Однак, якщо аудитор вважає, що доцільнішим є усний контакт, такий контакт слід задокументувати в робочих документах аудитора. Під час контакту важливо зазначити, що у звіті вказані лише ті недоліки, які стали відомі аудиторіві під час аудиторської перевірки, а також що перевірка не була організована для визначення відповідності внутрішнього контролю цілям управління.

Особливості застосування в державному секторі

1. Згідно з параграфом 8 цього МСА аудитор повинен усвідомлювати, що на цілі управління суб'єктів господарювання державного сектора можуть впливати інтереси, які стосуються громадської відповідальності; крім того, можуть існувати цілі, джерелами яких є законодавство, нормативні акти, постанови уряду й директиви міністерств. Оцінюючи ефективність процедур внутрішнього контролю щодо цілей аудиторської перевірки, аудитор повинен розглянути джерело і характер таких цілей.

2. Параграф 9 цього МСА констатує, що при аудиторській перевірці фінансових звітів аудитор враховує лише ту політику і процедури в системах бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю, які стосуються тверджень у фінансових звітах. Аудитори державного сектора часто виконують додаткові обов'язки стосовно заходів внутрішнього контролю, навіть щодо аудиторської перевірки фінансових звітів. Огляд заходів внутрішнього контролю може бути ширшим і детальнішим, ніж при аудиторській перевірці фінансових звітів у приватному секторі.

3. Параграф 49 цього МСА стосується контакту з приводу недоліків. Для аудиторів державного сектора можуть передбачатися додаткові вимоги щодо звітності. Наприклад, можливо, треба буде звітувати перед законодавчим чи іншим урядовим органом про недоліки системи внутрішнього контролю, виявлені в фінансовому звіті та під час інших аудиторських перевірок.

Ілюстрація взаємозв'язку між компонентами аудиторського ризику

Наведена таблиця ілюструє, як допустимий рівень ризику невиявлення може змінюватися залежно від оцінок властивого ризику та ризику системи контролю.

| | | Оцінка ризику контролю аудитором | | |
|------------------------------------|---------|----------------------------------|---------|---------|
| | | Висока | Середня | Низька |
| Оцінка властивого ризику аудитором | Висока | Найнижча | Нижча | Середня |
| | Середня | Нижча | Середня | Вища |
| | Низька | Середня | Вища | Найвища |

Заштриховані ділянки таблиці стосуються ризику невиявлення.

Існує зворотний зв'язок між ризиком невиявлення й загальним рівнем властивого ризику та ризику контролю. Наприклад, якщо властивий ризик і ризик контролю є високими, то треба, щоб допустимий рівень ризику невиявлення був низьким, - для зменшення аудиторського ризику до допустимо низького рівня. З іншого боку, коли властивий ризик і ризик контролю є низькими, аудитор може допустити вищий ризик невиявлення і зменшити аудиторський ризик до допустимо низького рівня.

**МІЖНАРОДНИЙ СТАНДАРТ АУДИТУ 320
СУТТЄВІСТЬ В АУДИТІ
(чинний стандарт)**

Зміст

| | |
|--|-------|
| Параграф | |
| Вступ..... | 1-3 |
| Суттєвість..... | 4-8 |
| Взаємозв'язок між суттєвістю й аудиторським ризиком..... | 9-11 |
| Оцінка наслідків викривлень..... | 12-16 |

Міжнародний стандарт аудиту (МСА) 320 «Суттєвість в аудиті» слід розуміти в контексті «Передмови до міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, надання впевненості та супутніх послуг», де вказано застосування та статус МСА

Вступ

1. Метою цього Міжнародного стандарту аудиту (МСА) є встановлення положень і надання рекомендацій щодо поняття суттєвості та її взаємозв'язків з аудиторським ризиком.

2. У процесі проведення аудиторської перевірки аудитор повинен оцінювати суттєвість у взаємозв'язку з аудиторським ризиком.

3. У «Концептуальній основі фінансової звітності», розробленій Комітетом з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, поняття «суттєвість» визначається так:

«Інформація є суттєвою, якщо її пропуск або неправильне відображення може вплинути на економічне рішення користувачів, прийняті на основі фінансових звітів. Суттєвість залежить від величини суми статті або значущості помилки, допущеної за певних обставин у зв'язку з пропуском чи неправильним відображенням. Таким чином, суттєвість скоріше виступає певним порогом або критерієм відсікання, а не основною якісною характеристикою, яка має бути притаманною інформації, щоб вона стала корисною».

Суттєвість

4. Аудиторська перевірка фінансових звітів має на меті надання аудиторіві можливості висловити думку про те, чи складені ці фінансові звіти в усіх суттєвих аспектах відповідно до визначеної концептуальної основи фінансової звітності. Оцінка суттєвості є предметом професійного судження.

5. Розробляючи план аудиту, аудитор установлює прийнятний рівень суттєвості з метою виявлення суттєвих (з кількісної точки зору) викривлень. Однак треба й враховувати обсяг (кількість), і характер (якість) викривлень. Прикладами якісних викривлень є: недостатній чи невідповідний опис облікової політики, коли є ймовірність того, що користувач фінансових звітів буде введений в оману таким описом, а також ненадання інформації про порушення нормативних вимог, коли є ймовірність того, що подальше накладення нормативних обмежень суттєво зменшить операційні можливості.

6. Аудитор повинен розглянути можливість викривлень порівняно невеликих сум, які в сукупності можуть вплинути на фінансові звіти. Наприклад, помилка у процедурі, проведеній наприкінці місяця, може свідчити про потенційне суттєве викривлення, яке виникне, якщо така помилка повторюватиметься кожного місяця.

7. Аудитор розглядає суттєвість і на рівні фінансових звітів у цілому, і стосовно сальдо окремих рахунків, класів операцій та інформації, що розкривається. На суттєвість можуть впливати законодавчі й нормативні вимоги, а також фактори, що стосуються сальдо окремих рахунків фінансових звітів і взаємозв'язків між ними. У результаті можна отримати різні рівні суттєвості залежно від розгляданого аспекту фінансових звітів.

8. Аудитор повинен оцінювати суттєвість:

а) визначаючи характер, розрахунок часу та обсягу аудиторських процедур;

б) оцінюючи наслідки викривлень.

Взаємозв'язок суттєвістю й аудиторським ризиком

9. Плануючи аудиторську перевірку, аудитор розглядає питання про те, що могло б спричинити суттєве викривлення фінансових звітів. Аудиторська оцінка суттєвості, що сальдо окремих рахунків і класів операцій, допомагає аудиторіві вирішити, наприклад, питання про те, які статті досліджувати, а також те, чи треба використовувати вибірку й аналітичні процедури. Це дає аудиторіві змогу відібрати аудиторські процедури, котрі, як передбачається, в сукупності зменшать аудиторський ризик до прийняттого низького рівня.

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

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

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

Суттєвість і аудиторський ризик при оцінці аудиторських доказів

11. Аудиторська оцінка суттєвості й аудиторського ризику на початковій стадії планування може відрізнитися від оцінки після проведення підсумків аудиторських процедур. Це може бути спричинено зміною обставин або зміною знань аудитора в результаті аудиторської перевірки. Наприклад, якщо аудиторська перевірка планується до кінця звітного періоду, аудитор прогнозуватиме результати господарської діяльності й фінансовий стан. Якщо фактичні результати діяльності й фінансовий стан істотно відрізняються від прогнозованих, оцінка суттєвості й аудиторського ризику також може змінюватися. Крім того, плануючи аудиторську перевірку, аудитор може навмисно встановлювати прийнятий рівень суттєвості на рівні нижчому, ніж той, що передбачається використати для результатів аудиторської перевірки. Це може бути зроблено з метою зменшення ймовірності невиявлення викривлень, а також з метою надання аудиторі певної безпеки для оцінки наслідків викривлень, виявлених у процесі аудиторської перевірки.

Оцінка наслідків викривлень

12. Оцінюючи достовірність подання інформації у фінансових звітах, аудитор повинен оцінити, чи є суттєвою сукупність не виправлених викривлень, виявлених під час аудиту.

13. Сукупність не виправлених викривлень охоплює:

а) конкретні викривлення, виявлені аудитором, зокрема, прямий вплив не виправлених викривлень, виявлених під час аудиту в попередніх періодах;

б) найкращу можливу аудиторську оцінку інших викривлень, що їх не можна конкретно визначити (тобто прогнозованих помилок).

14. Аудитор повинен розглянути, чи є сукупність не виправлених викривлень суттєвою. Якщо аудитор дійде висновку про те, що викривлення можуть виявитися суттєвими, йому треба розглянути питання про зменшення аудиторського ризику за допомогою розширення аудиторських процедур або внесення управлінським персоналом змін до фінансових звітів. У будь-якому випадку управлінський персонал може побажати внести зміни у фінансові звіти з урахуванням виявлених викривлень.

15. Якщо управлінський персонал відмовляється вносити виправлення до фінансових звітів, а результати розширених аудиторських процедур не дають аудиторіві змоги зробити висновок, що сукупність не виправлених викривлень не є суттєвою, аудитор має розглянути питання про внесення відповідного пояснювального параграфу до аудиторського висновку згідно з МСА 700 «Аудиторський висновок про фінансову звітність».

16. Якщо сукупність не виправлених викривлень, виявлених аудитором, наближається до рівня суттєвості, аудитор повинен визначити, чи є ймовірність того, що не виявлені викривлення, розглянуті разом із сукупними не виправленими викривленнями, можуть перевищити рівень суттєвості. Отже, в міру того, як сукупні не виправлені викривлення наближаються до рівня суттєвості, аудитор має розглянути питання про зменшення ризику за допомогою проведення додаткових аудиторських процедур або вимагати від управлінського персоналу внесення змін до фінансових звітів з урахуванням виявлених викривлень.

Особливості застосування в державному секторі

1. Оцінюючи суттєвість, крім застосування професійного судження, аудитор державного сектора повинен урахувати будь-які закони або нормативні акти, що можуть вплинути на цю оцінку. У державному секторі суттєвість ґрунтується також на «контексті й характері» статті і включає, наприклад, порядак із вартістю, і чутливість. Чутливість охоплює багато питань, серед яких – відповідність вимогам органів влади й законодавства чи інтересам громадськості.

Питання для іспиту на сертифікат серії «А» із загальноекономічних питань

1. Державна програма переходу України на міжнародну систему обліку, статистики і аудиту.
2. Склад витрат виробництва (обігу), що відносяться на собівартість продукції (робіт, послуг).
3. Порядок індексації заборгованості при визначенні собівартості продукції.
4. Порядок виконання банками доручень підприємств щодо перерахування платежів.
5. Санкції, які можуть застосовуватися підприємствами до підприємств-боржників.
6. Санкції, які можуть застосовуватися до підприємств оптової та роздрібною торгівлі за прострочку платежів товаровиробникам сільськогосподарської продукції та продовольства.
7. Порядок розрахунків підприємств оптової та роздрібною торгівлі з підприємствами — постачальниками товарів.
8. Основні характеристики векселів. Порядок вексельних розрахунків підприємств.
9. Порядок митного оформлення товарів та інших предметів, які перетинають кордон України.
10. Порядок оформлення страхових резервів у страхових компаніях.
11. Виплати, що включаються у розрахунок середньої заробітної плати.
12. Порядок віднесення на собівартість процентів за використання кредитів банків.
13. Порядок застосування норм прискореної амортизації активної частини основних засобів.
14. Методика оцінки вартості об'єктів приватизації.
15. Форми безготівкових розрахунків між суб'єктами підприємницької діяльності.
16. Порядок визначення та використання курсу гривні. Курс валюти.
17. Індикативні ціни та їх використання при здійсненні суб'єктами підприємницької діяльності України експортно-імпортних операцій.
18. Порядок державного регулювання цін в умовах наявності монополії на виробництво окремих видів продукції.

Питання для іспиту на сертифікат серії «А» з бухгалтерського обліку

1. Бухгалтерський облік, суть, предмет і метод обліку.
2. Технологія бухгалтерського обліку, відображення операцій на рахунках, види бухгалтерських проводок.
3. Форми бухгалтерського обліку.
4. Реформа бухгалтерського обліку. В чому, на ваш погляд, її необхідність, зміст і можливості проведення.
5. Закон України «Про бухгалтерський облік» (проект). Зміст і призначення.
6. Документування господарських операцій і відображення їх у бухгалтерських реєстрах.
7. Бухгалтерський баланс: методика його складання, зміст та призначення окремих статей балансу, методика читання балансу.
8. Звіт про фінансові результати та їх використання (зміст, методика складання, аналізу і використання при проведенні аудиту).
9. Облік статутного фонду.
10. Облік фондів спеціального призначення.
11. Облік фінансових результатів підприємства.
12. Облік валютних операцій.
13. Облік цінних паперів власної емісії та операцій з ними.
14. Облік розрахунків з товарних операцій (з постачальниками, кредиторами тощо).
15. Облік товарних операцій (розрахунків з покупцями, замовниками тощо).
16. Облік фінансових вкладень.
17. Облік кредитних операцій (короткотермінових, довготермінових).
18. Облік праці та її оплати. Облік своєчасно неоподаткованої зарплати.
19. Облік страхування працюючих та розрахунків по страхуванню.
20. Облік наявності та руху виробничих запасів на складах та в бухгалтерії.
21. Інвентаризація, визначення її результату та відображення у бухгалтерському обліку.
22. Облік товарних запасів і витрат обігу у підприємствах роздрібною торгівлі.
23. Побудова обліку малоцінних та швидкозношуваних предметів, нарахування зносу по них.
24. Облік нематеріальних активів.
25. Основи побудови обліку витрат діяльності (об'єкти, система рахунків тощо).

26. Облік витрат виробничої діяльності за елементами затрат.
27. Побудова обліку готової продукції власного виробництва.
28. Облік реалізації продукції (товарів).
29. Облік доходів від реалізації продукції (товарів).
30. Облік фінансових результатів, їх розподілу та використання.
31. Характеристика системи рахунків.
32. Заключні операції після здачі балансу за річного звіту.
33. Склад, призначення та порядок ведення забалансових рахунків.
34. Облік витрат на відрядження та їх відшкодування.
35. Організація бухгалтерського обліку основних засобів виробництва (придбання, рух, відновлення, списання).
36. Порядок індексації основних фондів і обліку її результатів.
37. Облік нарахувань та сплати до бюджету податку на додану вартість.
38. Склад та порядок подання бухгалтерської звітності у державні контролюючі органи, оприлюднення звітності.
39. Облік кредиторської та депонентської заборгованості.
40. Склад типових реєстрів журнально-ордерної форми бухгалтерського обліку.
41. Порядок віднесення витрат до видатків майбутніх періодів, їх списання на собівартість продукції.
42. Порядок обліку бартерних операцій.
43. Облік розрахунків з бюджетом.

Питання для іспиту на сертифікат серії «А» з питань права

1. Поняття аудиту в законодавстві.
2. Супутні аудиту роботи.
3. Порядок створення та функції аудиторських фірм.
4. Порядок створення підприємств та господарських товариств.
5. Повноваження керівних органів підприємств та господарських товариств.
6. Ліквідація та реорганізація підприємств та господарських товариств.
7. Правове регулювання банківських операцій.
8. Порядок відкриття поточних та бюджетних рахунків в банках.
9. Правова основа створення страхових компаній. Види страхування.
10. Види іноземних інвестицій.
11. Правові основи створення та регулювання підприємств з іноземними інвестиціями.
12. Декларування товарів та вантажів.

13. Здійснення валютних операцій підприємствами та господарськими товариствами.
14. Види зовнішньоекономічної діяльності.
15. Ліцензування та квотування у сфері зовнішньоекономічної діяльності.
16. Спеціальні економічні зони: законодавчо-правовий статус.
17. Правовий статус довірчих товариств.
18. Правовий статус інвестиційних фондів. Порядок їх створення і використання.
19. Законодавча база створення та операції товарних бірж.
20. Правовий статус фондових бірж.
21. Цінні папери, порядок їх випуску, обігу, види діяльності щодо випуску і обігу.
22. Господарські суперечки та порядок їх розв'язання.
23. Економіко-правовий аналіз та його застосування в аудиторській діяльності.
24. Міжнародні нормативні акти з питань аудиту.
25. Поняття оприлюднення звітності в законодавстві України.
26. Порядок укладання та зміст колективного договору.
27. Умови, за яких не допускається здійснення діяльності із випуску та обігу цінних паперів.
28. Державний контроль за випуском і обігом цінних паперів.
29. Порядок переміщення через митний кордон України товарів та інших предметів. Митна декларація.
30. Правові основи створення та регулювання діяльності підприємств з іноземними інвестиціями.
31. Правова основа придбання іноземними інвесторами майна та окремих видів майнових прав в Україні.
32. Зловживання монопольним становищем на ринку, неправомірні угоди між підприємствами.
33. Правові умови створення підприємства та його державна реєстрація.
34. Утворення і використання майна підприємства.
35. Ліквідація і реорганізація підприємства.
36. Захист права власності.
37. Обмеженнях здійсненні підприємницької діяльності.
38. Право на здійснення зовнішньоекономічної діяльності.
39. Договори (контракти) зовнішньоекономічної діяльності та вимоги, що застосовуються до них.

40. Правові основи регулювання зовнішньоекономічної діяльності.
41. Дії підприємств і неправомірні угоди, які відносяться до зловживання монополістичним становищем на ринку.
42. Відповідальність підприємств за порушення антимонопольного законодавства.
43. Державні органи фінансового контролю: їх функції, права та обов'язки.
44. Види підприємницької діяльності, які потребують державного ліцензування та порядок видачі таких ліцензій.
45. Договір на аудиторські послуги: зміст та порядок складання.
46. Порядок створення холдингових компаній.
47. Черговість здійснення платежів з рахунків клієнтів у комерційних банках.
48. Здійснення валютних операцій підприємствами та господарськими товариствами.
49. Поняття застави у законодавстві України. Предмет, сфера застосування, зберігання, страхування предмету застави.
50. Питання банкрутства у законодавстві України, оголошення банкрутства, його наслідки і задоволення вимог кредиторів.
51. Порядок переміщення іноземної валюти через кордон України.

Екзаменаційні питання на сертифікат серії «А» з оподаткування

1. Права державних податкових інспекцій при здійсненні ними своїх повноважень.
2. Порядок стягнення невнесених у строк платежів.
3. Порядок накладення податковою інспекцією адміністративних штрафів на посадових осіб.
4. Визначення недоїмки по податках та інших обов'язкових платежах.
5. Порядок нарахування пені за несвоєчасну сплату податків та інших обов'язкових платежів.
6. Порядок стягнення недоїмок з підприємств, організацій, закладів та іноземних юридичних осіб.
7. Джерела погашення недоїмок з податку та інших обов'язкових платежах.
8. Порядок надання відстрочки та розстрочки з податків та інших обов'язкових платежів.
9. Порядок оскарження дій посадових осіб податкових інспекцій та інших державних органів стягнення обов'язкових платежів.

10. Об'єкт оподаткування, платники та порядок обчислення і сплати акцизного збору.

11. Особливості обчислення та сплати акцизного збору по товарах, ввезених в Україну, виготовлених з давальницької сировини, а також придбаних для промислової переробки.

12. Порядок сплати, повернення та зарахування до бюджету акцизного збору.

13. Об'єкт оподаткування прибутковим податком та особливості його визначення.

14. Суми, які підлягають включенню у сукупний оподатковуваний прибуток при визначенні прибуткового податку з громадян.

15. Пільги з прибуткового податку з громадян та порядок їх надання.

16. Методика складання та перевірки річної декларації з прибуткового податку.

17. Платники, об'єкти та порядок обчислення і сплати податку з власників транспортних засобів.

18. Податок на додану вартість, визначення оподатковуваного обороту у різних галузях господарювання, податкові пільги, передбачені законодавчими актами України.

19. Порядок обчислення та сплати земельного податку.

20. Порядок сплати та ставки державного мита.

21. Оподаткування бартерних операцій податком на додану вартість у сфері зовнішньоекономічної діяльності.

22. Порядок визначення оподатковуваного обороту для розрахунку податку на додану вартість та особливості його визначення у промисловості, торгівлі, громадському харчуванні, при обміні товарами.

23. Податок на додану вартість — його платники, об'єкт, порядок і строки на подання декларацій.

24. Пільги по податку на додану вартість, відшкодування та кредитування податку.

25. Місцеві податки. Законодавство. Порядок нарахування оплати.

26. Оподаткування іноземних юридичних осіб».

27. Податок на прибуток суб'єктів господарської діяльності.

28. Порядок обчислення та сплати відрахувань на фінансування автотранспортного господарства.

29. Платники, порядок обчислення та сплати податку з транспортних засобів.

30. Порядок обчислення оподатковуваного прибутку підприємствами України.

31. Операції, що не є об'єктом оподаткування при обчисленні податку на прибуток.
32. Суми, на які зменшується прибуток при визначенні податку на прибуток.
33. Особливості визначенні виручки від реалізації продукції (робіт, послуг) при обчисленні прибутку від товарообмінних операцій.
34. Особливості обчислення прибутку від здійснення операцій з цінними паперами, борговими зобов'язаннями та вимогами, а також від надання матеріальних цінностей в оренду (лізинг).
35. Особливості оподаткування прибутку підприємств і організацій агропромислового комплексу.
36. Особливості обчислення прибутку від здійснення страхової діяльності при визначенні податку на прибуток страхових компаній.
37. Особливості визначення виручки від реалізації продукції (робіт, послуг), одержаної підприємствами в іноземній валюті, здійснення форвардних, ф'ючерсних операцій, а також операцій з опціонами при обчисленні податку на прибуток.
38. Ставки податку на прибуток підприємств і організацій та порядок їх застосування.
39. Особливості оподаткування прибутку підприємств з іноземними інвестиціями.
40. Порядок зменшення податку на прибуток при визначенні суми, яка перераховується підприємствами до бюджету.
41. Порядок обчислення та сплати авансових платежів по податку на прибуток.
42. Порядок на термін сплати податку на прибуток підприємств і організацій.
43. Усунення подвійного оподаткування прибутку підприємств та організацій.
44. Порядок встановлення, розрахунку та сплати податку на рекламу.
45. Мито та його види, нарахування та сплата мита.
46. Порядок надання підприємствам податкового кредиту.
47. Загальна структура майнових, ресурсних і неподаткових платежів, місцевих податків і зборів та їх класифікація.
48. Порядок обчислення і сплати коштів за порушення державних стандартів, норм і правил суб'єктами підприємництва.
49. Порядок обчислення і сплати платежів за спеціальне використання прісних водних ресурсів.
50. Система оподаткування, класифікація податків.

51. Порядок нарахування та сплати до бюджету коштів фонду по здійсненню заходів щодо ліквідації наслідків Чорнобильської катастрофи і соціального захисту населення.

52. Порядок застосування фінансових санкцій до підприємств – порушників валютного законодавства України.

53. Методика визначення обсягів прибутку, що підлягає оподаткуванню.

**МІЖНАРОДНИЙ СТАНДАРТ АУДИТУ 500 (ПЕРЕГЛЯНУТИЙ)
АУДИТОРСЬКІ ДОКАЗИ
(чинний для аудиторських перевірок фінансових звітів за періоди,
що починаються 15 грудня 2004 р. або пізніше)***

Зміст

| | |
|--|-------|
| Параграф | |
| Вступ..... | 1-2 |
| Концепція аудиторських доказів..... | 3-6 |
| Достатні та відповідні аудиторські докази..... | 7-14 |
| Використання тверджень при отриманні аудиторських доказів..... | 19-38 |
| Аудиторські процедури при отриманні аудиторських доказів..... | 19-25 |
| Перевірка записів або документів..... | 26-27 |
| Перевірка матеріальних активів..... | 28 |
| Спостереження..... | 29 |
| Запити..... | 30-34 |
| Підтвердження..... | 35 |
| Перерахування..... | 36 |
| Повторне виконання..... | 37 |
| Аналітичні процедури..... | 38 |
| Дата набрання чинності..... | 39 |

Міжнародний стандарт аудиту (МСА) 500 (переглянутий) «Аудиторські докази» слід читати в контексті «Передмови до міжнародних стандартів контролю якості, надання впевненості та супутних послуг», яка визначає застосування та статус МСА.

* Стандарти, які стосуються аудиторського ризику, - МСА 315 «Розуміння суб'єкту господарювання та його середовища та оцінка ризиків суттєвого викривлення», МСА 330 «Аудиторські процедури у відповідно до оцінених ризиків» та МСА 500 (переглянутий) обумовили зміни в МСА 200 «Мета та загальні принципи аудиторської перевірки фінансових звітів». Ці зміни наведені у Додатку до МСА 200 та набирають чинності для аудиторських перевірок фінансових звітів за періоди, що починаються 15 грудня 2004 р. Або пізніше. Стандарти, які стосуються аудиторського ризику, обумовлюють відповідні зміни в інших МСА, з якими можна ознайомитися на сторінці РМСАНВ в Інтернеті <http://www.iaasb.org>.

Вступ

1. Метою цього Міжнародного стандарту аудиту (МСА) є встановлення стандартних положень і надання рекомендацій стосовно того, з чого складаються аудиторські докази в аудиторській перевірці фінансових звітів, кількості та якості аудиторських доказів, які слід отримувати, та аудиторських процедур, які використовують аудитори для одержання цих аудиторських доказів.

2. Аудитор повинен одержати достаті та відповідні аудиторські докази, щоб мати змогу сформулювати обґрунтовані висновки, на яких ґрунтуватиметься думка аудитора.

Концепція аудиторських доказів

3. «Аудиторські докази» – це вся інформація, яку використовує аудитор для формулювання висновків, на яких ґрунтується аудиторська думка; вони охоплюють інформацію, яка міститься в облікових записах, що є основою фінансових звітів та іншої інформації. Не очікується, що аудитори розглядатимуть всю інформацію, яка може існувати. Аудиторські докази, які є накопичувальними за характером, охоплюють аудиторські докази, отримані від аудиторських процедур, виконаних в ході аудиторської перевірки, і можуть містити аудиторські докази, отримані з інших джерел, наприклад, попередні аудиторські перевірки процедури контролю якості на фірмі щодо прийняття клієнтів та продовження роботи з ними.

4. Облікові записи, як правило, складаються з записів первісних проводок та підтверджувальних записів, наприклад, чеків та записів систем електронного переведення платежів; рахунків-фактур; контрактів; головних та допоміжних книг; журнальних проводок та інших коригувань фінансових звітів, які не відображаються в офіційних журнальних проводках; а також записів, наприклад, відомості обліку робіт та електронні таблиці, що підтверджують розподіл витрат, обчислення, звіряння та розкриття інформації. Проводки в облікових записах часто здійснюються, записуються, обробляються та наводяться в звітності в електронній формі. Крім того, облікові записи можуть бути складовою інтегрованих систем, які здійснюють обмін даними та підтверджують усі аспекти фінансової звітності, діяльності та цілі дотримання відповідності суб'єктом господарювання.

5. Управлінський персонал несе відповідальність за складання фінансових звітів на основі облікових записів суб'єкта господарювання. Аудитор отримує деякі аудиторські докази, перевіряючи облікові записи, наприклад, за допомогою аналізу та огляду, повторно виконуючи процеду-

ри, яких дотримувалися в процесі підготовки фінансової звітності, та звіряючи відповіді типи та використання тієї самої інформації. За допомогою виконання таких аудиторських процедур аудитор може визначити, що облікові регістри є внутрішньо послідовними та узгоджуються з фінансовими звітами. Проте, оскільки самі облікові записи не забезпечують достатні аудиторські докази, на яких ґрунтується думка аудитора про фінансові звіти, аудитор отримує інші аудиторські докази.

6. Інша інформація, яку аудитор може використати як аудиторські докази, охоплює: протоколи зборів; підтвердження третіх сторін; висновки аналітиків; порівняльні дані про конкурентів (аналіз оціночних показників); посібники з процедур контролю; інформацію, отриману аудитором за допомогою таких аудиторських процедур, як запит, спостереження та перевірка; а також іншу інформацію, розроблену аудитором або доступну йому, яка надає аудитору можливість дійти висновку на основі достатніх доказів.

Достатні та відповідні аудиторські докази

7. Достатність – це критерій кількості аудиторських доказів. Відповідність – це оцінка якості аудиторських доказів, тобо їх доречності та достовірності щодо підтвердження класів операцій, залишків на рахунках та розкриття інформації і пов'язаних з нею тверджень або виявлення викривлень в них. На кількість необхідних аудиторських доказів впливає ризик викривлення (чим вище ризик, тим більше аудиторських доказів може знадобитися), а також якість таких аудиторських доказів (чим вища якість, тим менше потрібно аудиторських доказів). Відповідно, достатність та відповідність аудиторських доказів взаємозалежні. Однак отримання більшої кількості аудиторських доказів не може компенсувати їхню низьку якість.

8. Певний комплекс аудиторських процедур може надати аудиторські докази, які є доречними для одних тверджень, але недоречними для інших. Наприклад, перевірка записів та документів, пов'язаних з погашенням дебіторської заборгованості після закінчення періоду, може надати аудиторські докази стосовно існування та оцінки вартості, але необов'язково щодо відповідності відсічення на кінець року. З іншого боку, аудитор часто отримує аудиторські докази з різних джерел або різного характеру, які відносяться до того самого твердження. Наприклад, аудитор може аналізувати строки погашення дебіторської заборгованості та подальше погашення дебіторської заборгованості, щоб отримати аудиторські докази, пов'язані з оцінкою резервів сумнівних боїв. До того ж отримання ауди-

торських доказів, пов'язаних із конкретним твердженням, наприклад, фізичним існуванням записів, не змінює отримання аудиторських доказів стосовно іншого твердження, наприклад, вартості запасів.

9. На достовірність аудиторських доказів впливає їхнє джерело та характер; вона залежить від конкретних обставин, за яких їх одержують. Можна розробити загальні правила щодо достовірності різних типів аудиторських доказів; проте є важливі винятки з таких загальних правил. Навіть якщо аудиторські докази отримані з незалежного джерела, зовнішнього для суб'єкта господарювання, можуть існувати обставини, які впливають на достовірність отриманої інформації. Наприклад, аудиторські докази, отримані з незалежного зовнішнього джерела, можуть бути недостовірними, якщо джерело не є добре поінформованим. Незважаючи на визнання можливості існування винятків, наведені далі загальні правила щодо достовірності аудиторських доказів можуть бути корисними:

- аудиторські докази достовірніші, якщо отримані з незалежних джерел за межами суб'єкта господарювання;
- аудиторські докази, отримані з внутрішніх джерел, достовірніші, якщо відповідні процедури внутрішнього контролю є ефективними;
- аудиторські докази, отримані безпосередньо аудитором (наприклад, спостереження за застосуванням контролю), достовірніші, ніж аудиторські докази, отримані непрямо або шляхом припущення (наприклад, запит про застосування контролю);
- аудиторські докази достовірніші, якщо вони існують у формі документів, що зберігаються на паперових, електронних чи інших носіях (наприклад, стенограма зборів, записана під час їх проведення, достовірніша, ніж пізніше усне подання обговорюваних питань);
- аудиторські докази, отримані із оригіналів документів, достовірніші, ніж аудиторські докази, отримані з ксерокопій чи копій, переданих факсом.

10. Аудитор рідко займається засвідченням автентичності документації, він не має професійної підготовки експерта з такого засвідчення автентичності, і від нього не очікується, що він є таким експертом. Проте аудитор розглядає достовірність інформації, яку використовують як аудиторські докази, наприклад, ксерокопії, факси, документи на плівці, у цифровій чи іншій електронній формі відображення, включаючи розгляд заходів контролю за їхньою підготовкою та збереженням, якщо доречно.

11. Якщо аудитор використовує інформацію, створену суб'єктом господарювання, для виконання аудиторських процедур, йому слід отримати аудиторські докази щодо точності та повноти інформації. Для отри-

мання аудитором достовірних аудиторських доказів, інформація, на якій базуються аудиторські процедури, має бути повною та точною. Наприклад, під час аудиторської перевірки доходу з застосуванням стандартних цін до записів обсягу реалізації, аудитор розглядає точність інформації щодо цін та повноту і точність даних щодо обсягу реалізації. Отримання аудиторських доказів щодо повноти та точності інформації, створеної інформаційною системою суб'єкта господарювання, можна здійснювати одночасно з фактичною аудиторською процедурою, застосованою до інформації, оскільки отримання таких доказів є невід'ємною частиною самої аудиторської процедури. В інших ситуаціях аудитор, можливо, отримує аудиторські докази точності та повноти такої інформації, перевіряючи заходи контролю за створенням та збереженням інформації. Проте в деяких ситуаціях аудитор може визначити, що необхідні додаткові аудиторські процедури. Такі додаткові процедури можуть, наприклад, включати застосування комп'ютеризованих методів аудиту (КМА) для перерахування інформації.

12. Аудитор зазвичай отримує вищий рівень впевненості на основі послідовних аудиторських доказів, отриманих із різних джерел чи різного характеру, ніж на основі окремих аудиторських доказів при окремому розгляді. Крім того, отримання аудиторських доказів із різних джерел чи різного характеру може свідчити, що окремий аудиторський доказ є недостовірним. Наприклад, підтверджувальна інформація з джерела, яке не залежить від суб'єкта господарювання, може підвищити рівень впевненості, отриманої на основі пояснень управлінського персоналу. І навпаки, якщо аудиторські докази, отримані з одного джерела, не відповідають доказам, отриманим з іншого, то аудитор визначає, які додаткові процедури потрібні для усунення такої невідповідності.

13. Аудитор розглядає зв'язок між витратами на одержання аудиторських доказів і користю отриманої інформації. Однак питання пов'язаної з цим складності чи витрат само по собі не є достатньою підставою для невиконання аудиторської процедури, щодо якої немає альтернативи.

14. Для формування аудиторської думки аудитор не перевіряє всю наявну інформацію, оскільки висновків можна зазвичай дійти, застосовуючи методи вибіркової перевірки та інші підходи до відбору статей для перевірки. Крім того, аудитор, як правило, вважає за необхідне покластися не аудиторські докази, що є рідше переконливими, ніж остаточними; проте, аби отримати обґрунтовану впевненість, аудитор не задовольняється аудиторськими доказами, що є менш, ніж переконливі. Аудитор застосовує професійне судження та ставиться з професійним скептицизмом,

оцїнюючи кїлькїсть та якїсть аудиторських доказів і, отже, їхню достатнїсть та вїдповїднїсть для пїдтвердження аудиторської думки.

Використання тверджень при отриманнї аудиторських доказів

15. Управлїнський персонал несе вїдповїдальнїсть за достовїрне подання фїнансових звїтїв, якї вїдображають характер та дїяльнїсть суб'єкта господарювання. Пояснюючи, що фїнансовї звїти справедливо й достовїрно вїдображають (або подають достовїрно, в усїх суттєвих аспектах) вїдповїдно до застосованої концептуальної основи фїнансової звїтнїстї, управлїнський персонал явно чи неявно робить твердження щодо визнання, оцїнки, подання рїзних елементїв фїнансових звїтїв та розкриття пов'язаної з ними вїнформацїї.

16. Аудиторвї слїд достатньо докладно використовувати твердження щодо класїв операцїй, залишкїв на рахунках та подання й розкриття вїнформацїї для формування основи для ризикїв суттєвого викривлення, планування та виконання подальших аудиторських процедур. Аудитор використовує твердження пїд час оцїнювання ризикїв, розглядаючи рїзнї типи потенцїйно можливих викривлень, якї можуть вїдбутися, і таким чином плануючи аудиторські процедури у вїдповїдь на оцїненї ризики. В вїнших МСА обговорюються конкретнї ситуацїї, коли аудиторвї необхїдно одержати аудиторські докази на рївнї тверджень.

17. Твердження, якї використовує аудитор, подїляються на такї категорїї:

а) твердження щодо класїв операцїй та подїй за перїод, що перевїряється:

I) наявнїсть: операцїї та подїї, якї вїдображенї в звїтнїстї, вїдбулися та стосуються суб'єкта господарювання;

II) повнота: вїдображенї всї операцїї та подїї, якї мають бути вїдображенї в звїтнїстї;

III) точнїсть: суми та вїншї данї, якї стосуються вїдображених в звїтнїстї операцїй та подїй, вїдображенї належним чином;

IV) вїдсїчення: операцїї та подїї, вїдображенї у вїдповїдному звїтному перїодї;

V) операцїї та подїї, вїдображенї на вїдповїдних рахунках;

б) твердження про залишки на рахунках на кїнець перїоду:

I) вїснування: активи, зобов'язання та частки участї в капїталї вїснують;

II) права і зобов'язання: суб'єкт господарювання утримує чи контролює права на активи, зобов'язання є зобов'язаннями суб'єкта господарювання;

III) повнота: відображені всі активи, зобов'язання та частки участі в капіталі, які мають бути відображені в звітності;

IV) оцінка вартості та розподіл: активи, зобов'язання та частки участі в капіталі включені в фінансові звіти у відповідних сумах та будь-які остаточні коригування оцінки вартості та розподілу відображені в звітності відповідним чином;

в) твердження про подання та розкриття інформації:

I) наявність та права й зобов'язання: події, операції та інші питання, інформація про які розкрита, відбулися та стосуються суб'єкта господарювання;

II) повнота: включено розкриття всієї інформації, яку слід включити в фінансові звіти;

III) класифікація та зрозумілість: фінансова інформація подана та визначена відповідним чином і розкриття інформації чітко сформульоване;

IV) точність та оцінка вартості: фінансова та інша інформація розкрита достовірно й у відповідних сумах.

18. Аудитор може використовувати твердження так, як наведено вище, або висловлювати їх іншим чином за умови охоплення всіх наведених аспектів. Наприклад, аудитор може обрати поєднання твердження про операції та події з твердженням про залишки на рахунках. Ще один приклад: може не бути окремого твердження, пов'язаного з відсіченням операцій та подій, якщо твердження щодо наявності та повноти містять належний розгляд відображення операцій в правильному обліковому періоді.

Аудиторські процедури для одержання доказів

19. Аудитор отримує аудиторські докази для формулювання обґрунтованих висновків, на яких базується аудиторська думка, виконуючи аудиторські процедури з метою:

а) отримання розуміння про суб'єкт господарювання та його середовище, включаючи його систему внутрішнього контролю, для оцінки суттєвого викривлення на рівні фінансових звітів та тверджень (аудиторські процедури, які виконують з цією метою, зазначаються в МСА як «процедури оцінки ризиків»);

б) якщо необхідно, або якщо аудитор вирішив це зробити, перевірки операційної ефективності процедур контролю в запобіганні або виявленні та виправленні суттєвих викривлень на рівні тверджень (аудиторські процедури, які виконують з цією метою, зазначаються в МСА як «тести контролю»);

в) виявлення суттєвих викривлень на рівні тверджень (аудиторські процедури, які виконують з цією метою, зазначаються в МСА як «процедури по суті» і складаються з перевірки докладної інформації про класи операцій, залишки на рахунках та розкриття інформації і аналітичні процедури по суті).

20. Аудитор завжди виконує процедури оцінки ризиків для забезпечення задовільної основи для оцінки ризиків на рівні фінансових звітів та тверджень. Проте самі собою процедури оцінки ризиків не забезпечують достатні та відповідні аудиторські докази, на яких базується аудиторська думка, вони доповнюються подальшими аудиторськими процедурами у формі тестів контролю, за необхідності, та процедурами по суті.

21. Тести контролю необхідні за двох обставин. Якщо оцінка аудиторського ризику включає очікування операційної ефективності процедур контролю, аудитор повинний протестувати ці процедури контролю для підтвердження оцінки ризику. Крім того, якщо самі процедури по суті не надають достатні та відповідні аудиторські докази, аудитор має виконати тести процедур контролю для отримання аудиторських доказів щодо їхньої операційної ефективності.

22. Аудитор планує та виконує процедури по суті, які б відповідали оцінці ризиків суттєвого викривлення, що охоплює результати тестів контролю, якщо вони є. Оцінка аудиторського ризику є питанням судження і не може бути достатньо точним для того, аби ідентифікувати всі ризики суттєвого викривлення. Крім того, існують властиві обмеження системи внутрішнього контролю, включаючи ризик недотримання їх управлінським персоналом, можливість суб'єктивної помилки та вплив змін у системах. Отже, процедури по суті щодо суттєвих класів операцій, залишків на рахунках та розкриття інформації завжди необхідні для отримання відповідних та достатніх аудиторських доказів.

23. Аудитор використовує один чи кілька типів аудиторських процедур, наведених далі в параграфах 26–38. Ці аудиторські процедури або їхнє поєднання можна використати як процедури оцінки ризику, тести контролю або процедури по суті залежно від ситуації, в якій аудитор застосовує їх. За певних обставин аудиторські докази, отримані в попередніх аудиторських перевірках, можуть надавати аудиторські докази, якщо аудитор виконує аудиторські процедури для встановлення продовження їхньої доречності.

24. Характер та визначення часу аудиторських процедур, які слід використати, можуть залежати від того, що деякі облікові дані та інша інформація можуть бути наявними лише в електронній формі або в певні мо-

менти чи періоди часу. Первинні документи, наприклад, замовлення та придбання, транспортні накладні, рахунки-фактури та чеки можуть бути замінені електронним обміном повідомленнями. Наприклад, суб'єкти господарювання можуть користуватися системами електронної комерції чи обробки зображень. В електронній комерції суб'єкт господарювання та його клієнти чи постачальники користуються комп'ютерами, підключеними до відкритої мережі, наприклад, Інтернету, для ведення бізнесу електронними засобами. Придбання, доставка, вистанлення рахунків, одержання грошових коштів та операції з виплати грошових коштів часто повністю здійснюються шляхом електронного обміну повідомленнями між сторонами. У системах обробки зображень документи сканують та конвертують в електронні зображення для полегшення їхнього зберігання та посилання на них. Відповідна інформація в електронній формі може існувати в певний момент часу. Проте така інформація може не відтворюватися після визначеного періоду часу, якщо файли змінюються, а резервних файлів не існує. Політика суб'єкта господарювання щодо збереження такої інформації може вимагати від аудитора прохання збереження деякої інформації для огляду аудитором або виконання аудиторських процедур у той час, коли інформація доступна.

25. Якщо інформація існує в електронній формі, аудитор може проводити певні аудиторські процедури, зазначені нижче, за допомогою КМА.

Перевірка записів або документів

26. Перевірка складається з вивчення записів або документів, як внутрішніх, так і зовнішніх, що зберігаються на папері, електронних та інших носіях інформації. Перевірка записів і документів надає аудиторські докази різного ступеня достовірності залежно від їх характеру і джерела, а також, у разі внутрішніх записів та документів, залежно від ефективності процедур контролю за їх створенням. Прикладом перевірки, яка застосовується як тести контролю, є перевірка записів або документів на підтвердження їх санкціонованості.

27. Деякі документи являють собою прямий аудиторський доказ існування активу, наприклад, документ, який є фінансовим інструментом – акцією чи облигацією. Перевірка таких документів не обов'язково може надавати аудиторські докази права власності на них чи вартості. Крім того, перевірка виконаного контракту може надати аудиторські свідчення стосовно застосування суб'єктом господарювання облікової політики, наприклад, визнання доходу.

Перевірка матеріальних активів

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

Спостереження

29. Спостереження охоплює нагляд за процесом або процедурою, що виконуються іншими особами, наприклад, спостереження аудитора за здійсненням інвентаризації запасів персоналом суб'єкта господарювання або виконанням заходів контролю. Спостереження надає аудиторські докази щодо виконання процесу чи процедур, але обмежується певним моментом часу, в якому відбувається спостереження, а також тим, що сам факт спостереження може впливати на виконання процесу чи процедур. Див. подальші рекомендації з спостереження за інвентаризацією в МСА 501 «Аудиторські докази: додаткові міркування щодо окремих статей».

Запити

30. Запит – це процес звернення за інформацією, як фінансовою, так і нефінансовою, до обізнаних осіб суб'єкта господарювання або поза його межами. Запит – це аудиторська процедура, яка широко застосовується в ході аудиторської перевірки та часто доповнює виконання інших аудиторських процедур. Запити можуть бути різного роду: від офіційних письмових запитів до неофіційних усних запитів. Оцінювання відповідей на запити є невід'ємною частиною процесу запиту.

31. Відповіді на запити можуть надати аудиторіві інформацію, якою він раніше не володів, або яка підтверджує аудиторські докази. В інших випадках відповіді можуть надати інформацію, яка суттєво відрізняється від іншої інформації, яку отримав аудитор, наприклад, інформацію стосовно можливостей управлінського персоналу уникати процедур контролю. У деяких випадках відповіді на запити є основою для зміни чи виконання додаткових аудиторських процедур аудитором.

32. Аудитор виконує аудиторські процедури додатково до використання запитів для отримання достатніх та відповідних аудиторських доказів. Запит сам по собі, як правило, не надає достатні аудиторські докази для виявлення суттєвого викривлення на рівні тверджень. Крім того, запит сам по собі не є достатнім для перевірки операційної ефективності процедур контролю.

33. Хоча підтвердження доказів, отриманих шляхом запитів, часто є особливо важливим, у випадку запитів щодо наміру управлінського персоналу інформація, наявна для підтвердження наміру управлінського персоналу, може бути обмеженою. У таких випадках розуміння історії виконання управлінським персоналом оголошених намірів щодо активів та забав'язань, причин, наведених управлінським персоналом стосовно вибору конкретного плану дій, та спроможності управлінського персоналу дотримуватися конкретного плану дій можуть надати відповідну інформацію про наміри управлінського персоналу.

34. Стосовно деяких питань аудитор отримує письмове пояснення управлінського персоналу для підтвердження відповідей на усні запити. Наприклад, аудитор, як правило, отримує письмові пояснення управлінського персоналу щодо суттєвих питань, коли не можна обґрунтовано очікувати, що існуватимуть інші достатні та відповідні аудиторські докази, або коли якість інших аудиторських доказів низька. Подальші рекомендації щодо письмових пояснень див. у МСА 580 «Пояснення управлінського персоналу».

Підтвердження

35. Підтвердження, які є особливим типом запитів, — це процес отримання інформації щодо пояснень управлінського персоналу чи існуючих умов безпосередньо від третіх сторін. Наприклад, аудитор може шукати прямого підтвердження дебіторської заборгованості шляхом контакту з дебіторами. Підтвердження часто застосовуються щодо залишків на рахунку та їх компонентів, але їх не слід обмежувати лише такими статтями. Наприклад, аудитор може просити підтвердити умови угод або операції, які суб'єкт господарювання має з третіми сторонами; прохання про підтвердження сформульовано так, аби спитати, чи були внесені зміни до угод, та якщо так, то які саме. Підтвердження також використовуються для отримання аудиторських доказів щодо відсутності певних умов, наприклад, відсутність «побічних угод», які можуть вплинути на визнання доходу. Подальші рекомендації щодо підтверджень див. у МСА 505 «Зовнішні підтвердження».

Перерахування

36. Перерахування полягає в перевірці арифметичної точності документів чи записів. Перерахування можна виконувати із застосуванням інформаційних технологій, наприклад, шляхом отримання електронного файлу від суб'єкта господарювання та застосування КМА для перевірки точності сум у файлі.

Повторне виконання

37. Повторне виконання полягає в незалежному виконанні аудитором процедур чи заходів контролю, що початково виконувалися як частина систем внутрішнього контролю суб'єкта господарювання, або вручну, або з застосуванням КМА, наприклад, повторне виконання класифікації дебіторської заборгованості за строками погашення.

Аналітичні процедури

38. Аналітичні процедури складаються з оцінки фінансової інформації шляхом дослідження важливих зв'язків між фінансовими і нефінансовими даними. Аналітичні процедури охоплюють також подальше вивчення визначених відхилень та зв'язків, які суперечать іншій релевантній інформації або відрізняються від прогнозованих сум. Подальші рекомендації щодо аналітичних процедур див. у МСА 520 «Аналітичні процедури».

Дата набрання чинності

39. Цей МСА набирає чинності для аудиторських перевірок фінансових звітів за періоди, які починаються з 15 грудня 2004 р. або пізніше.

Особливості застосування в державному секторі

1. При проведенні аудиторських перевірок суб'єктів господарювання у державному секторі аудитор повинен урахувати законодавство і будь-які інші відповідні нормативні акти, накази та директиви міністерства, які впливають на аудиторську перевірку, а також будь-які інші спеціальні вимоги до аудиту. При формулюванні тверджень щодо фінансових звітів управлінський персонал стверджує, що операції та події відповідають законодавству чи вимогам відповідного органу влади на додаток до тверджень у параграфі 15 цього МСА.

**МІЖНАРОДНИЙ СТАНДАРТ АУДИТУ 720 ІНША ІНФОРМАЦІЯ В
ДОКУМЕНТАХ, ЩО МІСТЯТЬ ПЕРЕВІРЕНІ ФІНАНСОВІ ЗВІТИ
(чинний стандарт)**

Зміст

| | |
|---|-------|
| Параграф | |
| Вступ..... | 1-8 |
| Доступ до іншої інформації..... | 9 |
| Розгляд іншої інформації..... | 10 |
| Суттєві суперечності..... | 11-13 |
| Суттєве викривлення факту..... | 14-18 |
| Наявність іншої інформації після дати аудиторського висновку..... | 19-23 |

Міжнародний стандарт аудиту (МСА) 720 «Інша інформація в документах, що містять перевірені фінансові звіти» слід розуміти в контексті «Передмови до міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, надання впевненості та супутніх послуг», де вказано застосування та статус МСА

Вступ

1. Метою цього Міжнародного стандарту аудиту (МСА) є встановлення положень і надання рекомендацій щодо розгляду аудитором іншої інформації, стосовно якої аудитор не зобов'язаний надавати аудиторський висновок, і яка міститься в документах, що входять до складу перевірених фінансових звітів. Цей МСА застосовується до річного звіту, застосовуватися й до інших документів, наприклад тих, що використовуються при пропозиції цінних паперів для продажу та випуску.

2. Аудитор повинен ознайомитися з іншою інформацією, щоб виявити наявність суттєвих суперечностей з перевіреними фінансовими звітами.

3. «Суттєва суперечність» є, коли певна інформація суперечить тій інформації, яка міститься в перевірених фінансових звітах. Суттєва суперечність може викликати сумніви щодо аудиторських висновків, зроблених аудитором згідно з аудиторськими доказами, одержаними рані-

ше, а також викликати сумніви щодо аудиторської думки про фінансові звіти.

4. Як правило, суб'єкт господарювання щорічно публікує документ, який містить перевірені фінансові звіти, разом з аудиторським висновком щодо них. Цей документ часто називають «річним звітом». Публікуючи такий документ, суб'єкт господарювання може до нього включити (керуючись законом або традицією) іншу інформацію (і фінансову, і нефінансову). В цьому МСА така фінансова й нефінансова інформація називається «іншою інформацією».

5. Прикладами іншої інформації є звіт управлінського персоналу (або ради директорів) про діяльність суб'єкта господарювання, фінансові результати або основні факти, дані про зайнятість, заплановані капітальні витрати, фінансові коефіцієнти, імена посадових осіб і директорів, а також вибіркові кварталні дані.

6. За певних обставин аудитор має передбачені законом або контрактом зобов'язання з надання висновку окремо щодо іншої інформації. За інших обставин аудитор не має такого зобов'язання. Проте аудитор повинен розглянути іншу інформацію, складаючи висновок про фінансові звіти, позаяк достовірність перевірених фінансових звітів може бути поставлена під сумнів суперечностями, які можуть бути між перевіреними фінансовими звітами та іншою інформацією.

7. Деякі юрисдикції вимагають від аудитора виконання особливих процедур щодо іншої інформації, наприклад, необхідних додаткових даних і проміжної фінансової інформації. Якщо подібної інформації немає або вона має недоліки, аудиторіві, можливо, доведеться зазначити це в аудиторському висновку.

8. Якщо аудитор має зобов'язання надати висновок конкретно щодо іншої інформації, то його обов'язки визначаються характером завдання, національним законодавством та професійними стандартами. Якщо аудитор має обов'язки стосовно огляду іншої інформації, йому треба дотримуватися рекомендації щодо завдань з огляду у відповідних МСА.

Доступ до іншої інформації

9. Щоб аудитор міг розглянути іншу інформацію, включену в річний звіт, потрібен своєчасний доступ до такої інформації. Тому аудитор повинен домовитися із суб'єктом господарювання про одержання такої інформації до дати аудиторського висновку. За певних обставин не вся інша інформація може бути наявною до такої дати. У такому разі аудитор має дотримуватися рекомендацій, викладених у параграфах 20-23.

Розгляд іншої інформації

10. Мета та обсяг аудиту фінансових звітів формулюються на основі умови обмеження відповідальності аудитора інформацією, зазначеною в аудиторському висновку. Відповідно, аудитор не несе окремої відповідальності за викладення іншої інформації належним чином.

Суттєві суперечності

11. Якщо під час ознайомлення з іншою інформацією аудитор виявляє суттєву суперечність, йому слід визначити, чи треба вносити поправки до перевірених фінансових звітів або до іншої інформації.

12. Якщо треба внести поправки до перевірених фінансових звітів, але суб'єкт господарювання відмовляється це зробити, аудитор повинен висловити умовно-позитивну або негативну думку.

13. Якщо треба внести поправки до іншої інформації, але суб'єкт господарювання відмовляється це зробити, аудитор повинен розглянути включення до аудиторського висновку пояснювального параграфу, який описує суттєві суперечності, або здійснити інші заходи. Вжиті заходи (наприклад, попадання аудиторського висновку або відмова від завдання) залежатимуть від конкретних обставин, а також від характеру та значущості суперечності. Аудитор повинен також розглянути можливість одержання юридичної консультації щодо подальших дій.

Суттєве викривлення факту

14. Знайомлячись з іншою інформацією з метою виявлення суттєвих суперечностей, аудитор може знайти безперечне суттєве викривлення факту.

15. У цьому МСА «суттєве викривлення факту» в іншій інформації наявне при неправильному поданні або викладенні такої інформації, не пов'язаній з питаннями у перевірених фінансових звітах.

16. Якщо аудитор виявить, що інша інформація містить суттєве викривлення факту, йому слід обговорити це питання з управлінським персоналом суб'єкта господарювання. Обговорюючи це питання з управлінським персоналом, аудитор може не мати можливості оцінити достовірність іншої інформації та відповіді управлінського персоналу на запити аудитора; у такому випадку він повинен розглянути, чи є обґрунтовані розбіжності в судженні або думці.

17. Якщо аудитор усе-таки вважає, що є безперечне суттєве викривлення він повинен попросити в управлінського персоналу дозвіл на консультацію з компетентною третьою стороною (наприклад, юридичним консультантом суб'єкта господарювання), а також має розглянути отримані рекомендації.

18. Якщо аудитор дійде висновку, що в іншій інформації міститься безперечне суттєве викривлення факту, але управлінський персонал відмовляється його усунути, аудитор повинен розглянути можливість подальших відповідних заходів. Ужиті заходи можуть включати письмове повідомлення осіб, які несуть повну відповідальність за загальне управління суб'єктом господарювання, про занепокоєність аудитора щодо іншої отримання юридичної консультації.

Наявність іншої інформації після дати аудиторського висновку

19. Якщо аудитор не має всієї іншої інформації до дати аудиторського висновку, він повинен ознайомитися з нею при першій нагоді для подальшого виявлення суттєвих суперечностей.

20. Якщо при ознайомленні з іншою інформацією аудитор виявляє суперечність або дізнається про безперечне суттєве викривлення факту, він визначає, чи є потреба переглянути перевірені фінансові звіти або іншу інформацію.

21. Якщо перегляд фінансових звітів є доречним, треба дотримуватися рекомендацій МСА 560 «Подальші події».

22. Якщо доцільно переглянути іншу інформацію (за згоди господарювання на перегляд), аудитор повинен виконати процедури, потрібні за цих обставин. Процедури можуть включати огляд заходів, ужитих управлінським персоналом щодо повідомлення осіб, які одержали раніше опубліковані фінансові звіти, аудиторський висновок щодо них та іншу інформацію, про проведення перегляду.

23. Якщо визнано доцільним переглянути іншу інформацію, але управлінський персонал відмовляється від перегляду, аудитор повинен розглянути можливість вжиття подальших відповідних заходів. Ужиті заходи можуть включати письмове повідомлення осіб, які несуть повну відповідальність за загальне управління суб'єктом господарювання, про занепокоєння аудитора щодо іншої інформації та отримання юридичної консультації.

Особливості застосування в державному секторі

1. Цей МСА застосовується в контексті аудиторської перевірки фінансових звітів. У державному секторі аудитор може часто мати передбачену законом або контрактом відповідальність за надання висновку щодо іншої інформації. Як зазначено в параграфі 8 цього МСА, процедури, викладені в цьому МСА, не є достатніми для дотримання вимог законодавства та інших вимог щодо аудиту, наприклад, стосовно висловлення думки щодо досто-

вірності показників діяльності або іншої інформації, що міститься в річному звіті. Було б недоречним застосовувати цей МСА за обставин, коли аудитор зобов'язаний висловити думку щодо такої інформації. За відсутності особливих вимог аудиту стосовно «іншої інформації» застосовуються загальні принципи, які викладені в цьому МСА.

МІЖНАРОДНИЙ СТАНДАРТ АУДИТУ 230 ДОКУМЕНТАЦІЯ (чинний стандарт)

Зміст

| | |
|--|-------|
| Параграф | |
| Вступ..... | 1-4 |
| Форма і зміст робочих документів..... | 5-12 |
| Конфіденційність, забезпечення зберігання й утримування робочих документів та право власності на них..... | 13-14 |

Міжнародний стандарт аудиту (МСА) 230 «Документація» слід розуміти в контексті «Передмови до міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, надання впевненості та супутніх послуг», де вказано застосування та статус МСА

Вступ

1. Метою цього Міжнародного стандарту аудиту (МСА) є встановлення положень і надання рекомендацій щодо документації у контексті аудиту фінансових звітів.

2. Аудитор повинен документально оформити інформацію, яка є важливою з погляду формування доказів на підтримку аудиторської думки, а також доказів того, що аудиторську перевірку виконано згідно з МСА.

3. Термін «Документація» означає матеріали (робочі документи), підготовлені аудитором (і для аудитора) або одержані ним у зв'язку з проведенням аудиторської перевірки та зберігаються в нього. Робочі документи можуть бути у формі даних на папері, на плівці, на електронних чи інших носіях.

4. Робочі документи:

- а) допомагають планувати і проводити аудиторську перевірку;
- б) допомагають здійснювати нагляд і перевірку аудиторської роботи;
- в) містять аудиторські докази, отримані в результаті проведеної аудиторської роботи, на підтримку думки аудитора.

Форма та зміст робочих документів

5. Аудитор повинен скласти робочі документи, які є достатньо повними й детальними для забезпечення загального розуміння аудиторської перевірки.

6. Аудитор повинен відображати в робочих документах інформацію щодо планування аудиторської роботи, характеру, часу та обсягу виконаних аудиторських процедур, їх результатів, а також висновків з отриманих аудиторських доказів. Робочі документи мають містити пояснення аудитора щодо всіх важливих питань, які потребують висловлення думки, а також висновків про них аудитора. Якщо питання стосовно принципів або суджень є складними, то в робочі документи треба вносити відповідні факти, що були відомі аудиторіві на час формулювання висновків.

7. Обсяг робочих документів залежить від професійного судження аудитора, оскільки документування кожного питання, розглянутого аудитором, не потрібне й не доцільне. Оцінюючи обсяг робочих документів, що їх треба підготувати і зберігати, корисно з'ясувати, що було б необхідно надати іншому аудиторіві, в якого немає попереднього досвіду проведення такої аудиторської перевірки, аби він зрозумів виконану роботу і підґрунтя для прийнятих принципових рішень (але не детальні аспекти аудиторської перевірки). Цей інший аудитор зможе уявити детальні аспекти аудиторської перевірки, обговоривши їх з аудитором, який підготував робочі документи.

8. На форму і зміст робочих документів впливають такі чинники:

- характер завдання;
- форма аудиторського висновку;
- характер і складність висновку;
- характер і стан систем бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю суб'єкта господарювання;
- потреба (за певних обставин) у керівництві, нагляді й перевірці роботи, виконуваної асистентами;
- використання у процесі аудиторської перевірки конкретних методів та прийомів.

9. Робочі документи складаються й систематизуються так, щоб вони відповідали обставинам і потребам аудитора в кожній конкретній аудиторській перевірці. Використання стандартизованих робочих документів (наприклад, контрольних переліків, зразків листів стандартної організації робочих документів) може збільшити ефективність їх підготовки і перевірки. Це полегшує делегування роботи й, водночас, є засобами контролю й її якості.

10. Для збільшення ефективності аудиторської перевірки аудитор може користуватися графіками, аналітичною чи іншою документацією, підготовленою суб'єктом господарювання. За таких обставин аудитор повинен упевнитися, що ці матеріали підготовлені належним чином.

11. До складу робочих документів, як правило, входять:

- інформація, що стосується правової форми та організаційної структури суб'єкта господарювання;
- копії важливих юридичних документів, угод, протоколів або витяги з них;
- інформація стосовно галузі промисловості, економічного та законодавчого середовища, в якому діє суб'єкт господарювання;
- докази процесу планування, включаючи програми аудиту та будь-які зміни до них;
- докази розуміння аудитором систем бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю;
- докази оцінки властивого ризику, ризику контролю та будь-які зміни цих оцінок;
- докази розгляду аудитором роботи внутрішнього аудиту й висновки з цього;
- аналіз операцій і залишків;
- аналіз важливих показників і тенденцій;
- запаси про характер, час та обсяг виконаних аудиторських процедур та їх результати;
- докази, що робота асистентів була виконана під наглядом і перевірена;
- вказівки на те, хто й коли виконував аудиторські процедури;
- детальна інформація про процедури, застосовані до компонентів, фінансові звіти яких перевіряє інший аудитор;
- копії протоколів спілкування та листування з іншими аудиторами, з експертами та іншими третіми сторонами;
- копії листів або записок з питань аудиту, повідомлених або обговорених із суб'єктом господарювання, зокрема умови, завдання й суттєві недоліки внутрішнього контролю;
- листи з поясненнями управлінського персоналу, одержані від суб'єкта господарювання;
- висновки аудитора із суттєвих аспектів аудиторської перевірки, виявлених за допомогою аудиторських процедур, включаючи те, як були розв'язані або враховані винятки чи незвичайні події, якщо вони були;

- копії фінансових звітів та аудиторського висновку.

12. У разі повторних аудиторських перевірок деякі папки з робочими документами можна класифікувати як «постійні» аудиторські папки, що поповнюються новою інформацією, важливою для всіх аудиторських перевірок, на відміну від поточних аудиторських папок, що містять інформацію, пов'язану переважно з аудитом за один конкретний період.

**Конфіденційність, забезпечення зберігання й утримування
робочих документів та право власності на них**

13. Аудиторів слід використовувати відповідні процедури, аби забезпечити конфіденційність і збереження робочих документів протягом періоду, достатнього для задоволення потреб суб'єкта професійної бухгалтерської практики, а також щоб задовольнити правові та професійні вимоги зберігання таких документів.

14. Робочі документи є власністю аудитора. Хоча на розсуд аудитора частина чи витяги з робочих документів і можуть надаватися суб'єктові господарювання, вони не замінюють облікових записів суб'єкта господарювання.

МІЖНАРОДНИЙ СТАНДАРТ АУДИТУ 800
АУДИТОРСЬКИЙ ВИСНОВОК ПРИ ВИКОНАННІ ЗАВДАНЬ З АУДИТУ
СПЕЦІАЛЬНОГО ПРИЗНАЧЕННЯ
(чинний стандарт)

Зміст

| | |
|--|-------|
| Параграф | |
| Вступ..... | 1-2 |
| Загальні міркування..... | 3-8 |
| Висновки щодо фінансових звітів, складених відповідно до всеохопної основи бухгалтерського обліку, іншої, ніж Міжнародні чи національні стандарти бухгалтерського обліку..... | 9-11 |
| Висновки щодо компонентів фінансових звітів..... | 12-17 |
| Висновки щодо виконання контрактних угод..... | 18-20 |
| Висновки щодо узагальнених фінансових звітів..... | 21-25 |
| Додаток 1: приклади висновків щодо фінансових звітів, складених відпо- відно всеохопної основи бухгалтерського обліку, іншої, ніж Міжнародні чи національні стандарти бухгалтерського обліку | |
| Додаток 2: приклади звітів щодо компонентів фінансових звітів | |
| Додаток 3: Приклади висновків щодо виконання контрактних угод | |
| Додаток 4: Приклади висновків щодо узагальнених фінансових звітів | |

Міжнародний стандарт аудиту (МСА) 800 «Аудиторський висновок при виконанні завдань з аудиту спеціального призначення» слід розуміти в контексті «Передмови до міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, надання впевненості та супутніх послуг», де вказано застосування та статус МСА

Вступ

1. Метою цього Міжнародного стандарту аудиту (МСА) є встановлення положень і надання рекомендацій у зв'язку з аудиторськими завданнями спеціального призначення, зокрема:

- фінансові звіти, складені відповідно до всеохопної основи бухгалтерського обліку, іншої, ніж Міжнародні чи національні стандарти бухгалтерського обліку;
- конкретні рахунки, елементи рахунків або статті у фінансовому звіті (в подальшому висновки щодо компонентів фінансових звітів);
- виконання контрактних угод; узагальнені фінансові звіти.

Цей МСА не застосовується при проведенні завдань з огляду, погоджених процедур та підготовки інформації.

2. Аудитор повинен переглянути й оцінити висновки, зроблені на основі аудиторських доказів, отриманих під час аудиторського завдання спеціального призначення, як підставу для висловлення думки. У звіті слід чітко в письмовій формі висловити думку.

Загальні міркування

3. Характер, розрахунок часу та обсягу роботи, яку слід виконати в контексті аудиторського завдання спеціального призначення, варіюватимуться залежно від обставин. Перед тим, як почати виконувати аудиторське завдання спеціального призначення, аудитор повинен переконатися, що угода із замовником визначає точний характер завдання, а також форму і зміст висновку, який буде наданий.

4. Плануючи аудиторську роботу, аудитор має чітко зрозуміти мету використання інформації, що міститиметься у висновку, а також те, хто, ймовірно, користуватиметься цією інформацією. Щоб уникнути використання аудиторського висновку в непередбачених цілях, аудитор може зазначити у висновку, з якою метою він надається, і викласти будь-які обмеження щодо його розповсюдження та використання.

5. До висновку аудитора щодо завдання з аудиту спеціального призначення, крім висновку щодо узагальнених фінансових звітів, слід включити перелічені далі основні елементи, викладені, як правило, за такою схемою:

- а) заголовок I¹;
- б) адресат;
- в) вступний параграф;
 - i) опис перевіреної фінансової інформації;
 - ii) положення про відповідальність управлінського персоналу суб'єкта господарювання та відповідальність аудитора;

¹ У заголовку може бути доречним використання терміна «незалежний аудитор» для того, щоб відрізнити аудиторський висновок від звітів, що можуть бути надані іншими особами, такими як посадові особи суб'єкта господарювання, або від висновків інших аудиторів, які можуть не дотримуватися етичних вимог, що їх додержується незалежний аудитор.

- г) параграф, що описує обсяг характер аудиторської перевірки;
 - і) посилання на МСА, які застосовуються до аудиторських завдань спеціального призначення, або на відповідні національні стандарти чи практику;
 - ii) опис роботи, виконаної аудитором;
- г) параграф, що містить думку стосовно фінансової інформації;
- д) дата звіту;
- е) адреса аудитора;
- є) підпис аудитора.

Бажано дотримуватися відповідності форми і змісту аудиторського висновку, оскільки це сприяє кращому його розумінню користувачем.

6. Якщо суб'єкт господарювання надає фінансову інформацію державним органам, довіреним особам, страховим компаніям та іншим організаціям, то може бути встановлено формат аудиторського висновку. Такі висновки за встановленим форматом можуть не відповідати вимогам цього МСА. Наприклад, визначений висновок може вимагати підтвердження факту, якщо є доречним висловлення думки з питань, що виходять за межі обсягу аудиту, або може не включати суттєві формулювання. Якщо треба надати висновок у визначеній формі, аудитор повинен розглянути суть і формулювання визначеного висновку і (за потреби) внести необхідні зміни, згідно з вимогами цього МСА, змінивши формулювання або додавши окремий висновок.

7. Коли інформація, щодо якої аудитор надає висновок, ґрунтується на виконанні угоди, то аудитор повинен розглянути, чи не вніс управлінську персонал суттєвих змін до тлумачення угоди, готуючи інформацію Тлумачення є суттєвим, якщо прийняття іншого обґрунтованої тлумачення викликало б суттєві розбіжності у фінансовій інформації.

8. Аудитор повинен розглянути, чи достатньо розкриті у фінансовій інформації будь-які суттєві тлумачення завдання, на яких вона ґрунтується. В аудиторському висновку щодо завдання з аудиту спеціального призначення аудитор може зробити посилання на примітку в фінансовій інформації, яка подає опис таких тлумачень.

Висновки щодо фінансових звітів, складених відповідно до всеохопної основи бухгалтерського обліку, іншої, ніж Міжнародні чи національні стандарти бухгалтерського обліку

9. Всеохопна основа бухгалтерського обліку містить ряд критеріїв, використовуваних при підготовці фінансових звітів; ці критерії застосовуються до всіх суттєвих статей і мають ґрунтовне підтвердження, фінансові звіти можуть бути складені для спеціального призначення відповід-

но до всеохопної основи бухгалтерського обліку, іншої, ніж Міжнародні чи національні стандарти бухгалтерського обліку («інша всеохопна основа бухгалтерського обліку»). Сукупність бухгалтерських методів або процедур, призначених для виконання конкретних завдань, не є всеохопною основою бухгалтерського обліку. Інші всеохопні концептуальні основи фінансової звітності можуть включати:

- висновки щодо фінансових звітів, складених відповідно до всеохопної основи бухгалтерського обліку, іншої, ніж Міжнародні або національні стандарти бухгалтерського обліку;
- ті, що використовуються суб'єктом господарювання для складання декларації про доходи;
- основа, за якою обліковуються надходження та виплати грошових коштів;
- положення про фінансову звітність, ухвалені державним регулювальним органом.

10. До аудиторського висновку щодо фінансових звітів, складених відповідно до іншої всеохопної основи бухгалтерського обліку, слід включити твердження, яке зазначає застосувану основу бухгалтерського обліку, або слід зробити посилання на примітку до фінансових звітів з такою інформацією. Думка повинна констатувати, чи складено фінансові звіти в усіх суттєвих аспектах відповідно до визначеної основи бухгалтерського обліку. Терміни, які використовуються для висловлення аудиторської думки, такі: «справедливо й достовірно відображають» або «подають достовірно в усіх суттєвих аспектах» (ці терміни еквівалентні). У Додатку 1 до цього МСА наведено приклади аудиторських висновків щодо фінансових звітів, підготовлених відповідно до іншої всеохопної основи бухгалтерського обліку.

11. Аудитор розглядає, чи свідчить назва або примітки до фінансових звітів про те, що вони не підготовлені відповідно до Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку чи національних стандартів. Наприклад, фінансовий звіт, підготовлений для цілей оподаткування, може мати назву «Звіт про доходи й витрати стосовно розрахунку податку на прибуток». Якщо фінансові звіти, підготовлені відповідно до іншої всеохопної основи, не мають відповідної назви або якщо основа бухгалтерського обліку невідповідно розкрита, то аудитор повинен надати відповідним чином модифікований висновок.

Висновки щодо компонентів фінансових звітів

12. Аудитора можуть просити висловити думку щодо одного чи кількох компонентів фінансових звітів (наприклад, щодо дебіторської

заборгованості, запасів, нарахування премій працівникам чи резерву для сплати прибуткового податку). Таке завдання можна виконувати, як окреме завдання чи одночасно з аудитом фінансових звітів суб'єкт господарювання. Однак результати виконання такого завдання відображаються в аудиторському висновку щодо фінансових звітів загалом, а отже, аудитор повинен висловити думку лише щодо чи того підготовлений перевірений компонент в усіх суттєвих аспектах відповідно до визначеної основи бухгалтерського обліку.

13. Багато статей фінансових звітів взаємозалежні (наприклад, реалізація й дебіторська заборгованість, запаси і кредиторська заборгованість). Тому, готуючи аудиторський висновок щодо компонента фінансових звітів, аудитор не завжди здатен проаналізувати окремо предмет аудиторської перевірки і йому треба перевірити іншу фінансову інформацію. Визначаючи обсяг роботи, аудитор повинен розглянути ті статті фінансових звітів, які є взаємопов'язаними й можуть вплинути на інформацію, щодо якої треба висловити аудиторську думку.

14. Аудитор має розглянути поняття суттєвості стосовно того компонента фінансових звітів, щодо якого готується висновок. Наприклад, окремих залишок на рахунку, порівняно з фінансовими звітами загалом, дає меншу основу для визначення суттєвості. Отже, аудиторська перевірка є ширшою, ніж перевірка того самого компонента у зв'язку зі складанням висновку щодо фінансових звітів загалом.

15. Щоб у користувачів не створилося враження, що висновок стосується всіх фінансових звітів, аудитор повинен порадити замовникові не додавати до фінансових звітів суб'єкта господарювання висновок щодо компонента.

16. До аудиторського висновку стосовно компонента фінансових звітів слід включити твердження, яке вказує на основу бухгалтерського обліку, відповідно до якої цей компонент наданий, або посилання на угоду, яка визначає цю основу. Аудиторська думка має констатувати чи відповідає складений компонент визначеній основі бухгалтерського обліку в суттєвих аспектах. У Додатку 2 до цього МСА наведено приклади аудиторських висновків щодо компонентів фінансових звітів.

17. Висловлюючи негативну думку або відмовляючись від висловлення думки щодо фінансових звітів загалом, аудитор повинен підготувати висновок щодо компонентів фінансових звітів лише тоді, коли ці компоненти не великі, щоб складати більшу частину фінансових звітів. Інакше думка щодо всіх фінансових звітів втрачає своє значення.

Висновки щодо виконання контрактних угод

18. Аудиторів, можливо, треба буде надати висновок щодо виконання суб'єктом господарювання визначених контрактних угод (наприклад, договорів про випуск облігацій або угод про надання позик). Такі договори, як правило, вимагають від суб'єкта господарювання виконання визначених умов, наприклад, виплати відсотків, забезпечення визначених фінансових коефіцієнтів, обмеження виплат дивідендів і використання доходів від продажу майна.

19. Завдання з висловлення думки щодо виконання суб'єктом господарювання контрактних угод слід виконувати лише тоді, коли аспекти виконання загалом стосуються питань бухгалтерського обліку й фінансових питань, які не виходять за межі професійної компетенції аудитора. Однак, якщо окремі питання, котрі є складовою завдання, перебувають поза компетенцією аудитора, аудитор повинен розглянути необхідність використання роботи експерта.

20. У висновку слід указати, чи виконав суб'єкт господарювання, на думку аудитора, конкретні контрактні угоди. У Додатку 3 до цього МСА наведено приклади аудиторського висновку щодо виконання контрактних угод (окремий висновок і висновок, що додається до фінансових звітів).

Висновок щодо узагальнених фінансових звітів

21. Суб'єкт господарювання може підготувати фінансові звіти, які узагальнюють перевірені аудитором річні фінансові звіти, для інформування груп користувачів, зацікавлених лише в основній інформації про фінансовий стан суб'єкта господарювання й результати його діяльності. Якщо аудитор не висловив думки щодо фінансових звітів, на підставі яких складено узагальнені фінансові звіти, то аудитор не повинен надавати висновок щодо них.

22. Узагальнені фінансові звіти містять менше подробиць, ніж річні перевірені аудитором фінансові звіти. Тому такі фінансові звіти повинні зазначати узагальнений характер інформації й містити попередження, що для кращого розуміння фінансового стану суб'єкта господарювання та Результатів його діяльності узагальнені фінансові звіти слід читати разом з останніми перевіреними фінансовими звітами суб'єкта господарювання, які включають розкриття всієї інформації, що її вимагає відповідна концептуальна основа фінансової звітності.

23. Узагальнені фінансові звіти повинні мати належну назву, в якій відзначається, що основою для них стали перевірені аудитором фінансові звіти, наприклад: узагальнені фінансові звіти, підготовлені на підставі

перевірених аудитором фінансових звітів за рік, що закінчився 31 грудня 19X1 р.».

24. Узагальнені фінансові звіти не містять усієї інформації, що її вимагає концептуальна основа фінансової звітності для підготовки фінансових звітів, які перевіряються аудитором. Отже, такі формулювання, як «справедливо й достовірно відображають» або «подають достовірно в усіх суттєвих аспектах» не використовуються аудитором при висловленні думки щодо узагальнених фінансових звітів.

25. До аудиторського висновку щодо узагальнених фінансових звітів включити розташовані в запропонованому далі порядку такі основні елементи:

- а) заголовок¹;
- б) адресат;
- в) опис перевірених аудитором фінансових звітів, що стали підставою для складання узагальнених фінансових звітів;
- г) посилання на дату аудиторського висновку щодо первинних фінансових звітів і на тип аудиторської думки про таку звітність;
- г) думка про те, чи відповідає інформація, що міститься в узагальнених фінансових звітах, інформації у перевірених аудитором первинних фінансових звітах. Якщо аудитор надав модифікований висновок щодо первинних фінансових звітів, але впевнений в узагальнених фінансових звітах, то в аудиторському висновку слід констатувати, що хоч узагальнені фінансові звіти й не суперечать первинним фінансовим звітам, їх складено на підставі фінансових звітів, щодо яких надано модифікований аудиторський висновок;
- д) твердження або посилання на примітку в узагальнених фінансових звітах, яка вказує, що для кращого розуміння результатів фінансової діяльності та стану суб'єкта господарювання, а також обсягу проведеного аудиту, узагальнені фінансові звіти слід читати разом з первинними фінансовими звітами та аудиторським висновком щодо них;
- е) дата звіту;
- є) адреса аудитора;
- ж) підпис аудитора.

У Додатку 4 до цього МСА наведено приклади аудиторських висновків щодо узагальнених фінансових звітів.

¹ Див. посилання 1.

Особливості застосування в державному секторі

1. Деякі із завдань, що розглядаються в умовах приватного сектора як завдання спеціального призначення», не є такими в умовах державного сектора. Наприклад, висновки щодо фінансових звітів, складених відповідно до всеохопної основи бухгалтерського обліку, іншої, ніж Міжнародні чи національні стандарти бухгалтерського обліку, в державному секторі є радше нормою, ніж виключенням. Це слід узяти до уваги й забезпечити аудитора рекомендаціями стосовно його відповідальності щодо оцінки того, чи призведе облікова політика до неправдивої інформації.

2. Слід також мати на увазі, що аудиторські висновки державного сектора зазвичай є загальнодоступними, а тому неможливо обмежити їх використання особливою групою користувачів.

Приклади висновків щодо фінансових звітів, складених відповідно до всеохопної основи бухгалтерського обліку, іншої, ніж Міжнародні чи національні стандарти бухгалтерського обліку
Звіт про надходження і виплату грошових коштів

АУДИТОРСЬКИЙ ВИСНОВОК ДЛЯ...

Ми перевірили звіт Компанії АВС про надходження і виплату грошових коштів за рік, що закінчився 31 грудня 19X1 р.¹ Відповідальність за підготовку цього звіту несе управлінський персонал Компанії АВС. Ми несемо відповідальність за висловлення думки щодо звіту, який додається, на підставі нашої аудиторської перевірки.

Ми провели аудиторську перевірку відповідно до Міжнародних стандартів аудиту (або вказати відповідні національні стандарти і практику). Ці стандарти зобов'язують нас планувати і здійснювати аудиторську перевірку, щоб одержати обґрунтовану впевненість у тому, що фінансовий звіт не містить суттєвих викривлень. Аудит передбачає перевірку шляхом тестування доказів, які підтверджують суми та розкриття інформації у фінансовому звіті. Аудиторська перевірка включає й оцінювання застосовуваних принципів бухгалтерського обліку та суттєвих облікових оцінок, здійснених управлінським персоналом, а також оцінювання подання фінансового звіту загалом. Ми вважаємо, що проведена нами аудиторська перевірка дає обґрунтовану підставу для висловлення нашої думки.

Політика Компанії передбачає підготовку звіту, що додається, на основі надходжень і виплат коштів. На цій основі доходи визнаються на момент надходження, а не на момент виникнення дебіторської заборгованості, а витрати визнаються на момент сплати, а не на момент нарахування.

На нашу думку, фінансовий звіт, що додається, справедливо й достовірно відображає (або подає достовірно, в усіх суттєвих аспектах) отримані доходи й понесені витрати Компанії станом на 31 грудня 19X1 р., результат її діяльності та рух грошових коштів за рік, що закінчився, згідно з касовим методом обліку надходжень і витрат, описаним у Підтримці Х.

АУДИТОР

Дата
Адреса

¹ Надати відповідну вказівку, посилаючись на номери сторінок або зазначаючи конкретний звіт.

Фінансові звіти, складені стосовно розрахунку податку на прибуток

АУДИТОРСЬКИЙ ВИСНОВОК ДЛЯ ...

Ми перевірили фінансові звіти, складені стосовно розрахунку податку на прибуток Компанії АВС, що додаються, за рік, що закінчився 31 грудня 19X1 р.¹. Відповідальність за підготовку цих звітів несе управлінський персонал Компанії АВС. Ми несемо відповідальність за висловлення думки щодо звітів на підставі нашої аудиторської перевірки.

Ми провели аудиторську перевірку відповідно до Міжнародних стандартів аудиту (або вказати відповідні національні стандарти і практику). Ці стандарти зобов'язують нас планувати і здійснювати аудиторську перевірку, щоб одержати обґрунтовану впевненість у тому, що фінансові звіти не містять суттєвих викривлень. Аудит передбачає перевірку шляхом тестування доказів, які підтверджують суми та розкриття інформації у фінансових звітах. Аудиторська перевірка включає й оцінювання застосовуваних принципів бухгалтерського обліку та суттєвих облікових оцінок, здійснених управлінським персоналом, а також оцінювання подання фінансових звітів у цілому. Ми вважаємо, що проведена нами аудиторська перевірка дає обґрунтовану підставу для висловлення нашої думки.

На нашу думку, фінансові звіти справедливо й достовірно відображають (або подають достовірно в усіх суттєвих аспектах) фінансовий стан Компанії станом на 31 грудня 19X1 р., а також її прибутки та витрати за рік, що закінчився, згідно з основою бухгалтерського обліку що її використовують стосовно оподаткування прибутку), описаною у Примітці Х.

АУДИТОР

Дата
Адреса

¹ Див. посилання 3.

**Приклади висновків щодо компонентів фінансових звітів
Реєстр дебіторської заборгованості**

АУДИТОРСЬКИЙ ВИСНОВОК ДЛЯ ...

Ми перевірили реєстр дебіторської заборгованості Компанії АВС, який додається за рік, що закінчився 31 грудня 19X1 р.¹. Відповідальність за підготовку цього звіту несе управлінський персонал Компанії АВС. Ми несемо відповідальність за висловлення думки щодо реєстру на підставі нашої аудиторської перевірки.

Ми провели аудиторську перевірку відповідно до Міжнародних стандартів аудиту (або вказати відповідні національні стандарти і практику). Ці стандарти зобов'язують нас планувати і здійснювати аудиторську перевірку, щоб одержати обґрунтовану впевненість у тому, що фінансові звіти не містять суттєвих викривлень. Аудит передбачає перевірку шляхом тестування доказів, які підтверджують суми та розкриття інформації у фінансових звітах. Аудиторська перевірка включає й оцінювання застосовуваних принципів бухгалтерського обліку та суттєвих облікових оцінок, здійснених управлінським персоналом, а також оцінювання подання фінансових звітів у цілому. Ми вважаємо, що проведена нами аудиторська перевірка дає обґрунтовану підставу для висловлення нашої думки.

На нашу думку, реєстр дебіторської заборгованості справедливо й достовірно відображає (або подає достовірно, в усіх суттєвих аспектах) стан дебіторської заборгованості Компанії станом на 31 грудня 19X1 р., відповідно до ...²

АУДИТОР

Дата
Адреса

¹ Див. посилання 3.

² Зазначити відповідні національні стандарти або зробити посилання на Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку чи на будь-яку іншу описану основу бухгалтерського обліку.

Реєстр участі у прибутках

АУДИТОРСЬКИЙ ВИСНОВОК ДЛЯ...

Ми перевірили реєстр участі DEF у прибутках, який додається, за рік, що закінчився 31 грудня 19X1 р.¹ Відповідальність за підготовку цього реєстру несе управлінський персонал компанії ABC. Ми несемо відповідальність за висловлення думки щодо реєстру на підставі нашої аудиторської перевірки.

Ми провели аудиторську перевірку відповідно до Міжнародних стандартів аудиту (або вказати відповідні національні стандарти і практику). Ці стандарти зобов'язують нас планувати і здійснювати аудиторську перевірку, щоб одержати обґрунтовану впевненість у тому, що реєстр не містить суттєвих викривлень. Аудит передбачає перевірку шляхом тестування доказів, які підтверджують суми та розкриття інформації у фінансових звітах. Аудиторська перевірка включає й оцінювання застосовуваних принципів бухгалтерського обліку та суттєвих облікових оцінок, здійснених управлінським персоналом, а також оцінювання подання реєстру загалом. Ми вважаємо, що проведена нами аудиторська перевірка дає обґрунтовану підставу для висловлення нашої думки.

На нашу думку, реєстр справедливо й достовірно відображає (або подає достовірно, в усіх суттєвих аспектах) участь DEF у прибутках Компанії станом на 31 грудня 19X1 р., згідно з умовами трудової угоди між DEF і Компанією, датованої 1 червня 19X0.

АУДИТОР

Дата

Адреса

¹ Див. посилання 3.

**Приклади висновків щодо виконання контрактних угод
Окремий висновок**

АУДИТОРСЬКИЙ ВИСНОВОК ДЛЯ...

Ми провели аудиторську перевірку Компанії АВС на предмет дотримання принципів бухгалтерського обліку й фінансової звітності, викладених у розділах XX-XXX Контракту, укладеного з банком DEF 15 травня 19X1 р.

Ми провели аудиторську перевірку відповідно до Міжнародних стандартів аудиту, які застосовуються при аудиті виконання контрактних угод (або вказати відповідні національні стандарти і практику). Ці стандарти зобов'язують нас планувати і здійснювати аудиторську перевірку, щоб одержати обґрунтовану впевненість у тому, що Компанія АВС виконала відповідні розділи Контракту. Аудит передбачає перевірку шляхом тестування. Ми вважаємо, що проведена нами аудиторська перевірка дає обґрунтовану підставу для висловлення нашої думки.

На нашу думку, Компанія в усіх суттєвих аспектах виконала контрактні угоди (за розділами Контракту, зазначеними в попередніх параграфах) щодо дотримання принципів бухгалтерського обліку і фінансової звітності, станом на 31 грудня 19X1 р.

АУДИТОР

Дата
Адреса

Висновок, який супроводжує фінансові звіти

АУДИТОРСЬКИЙ ВИСНОВОК ДЛЯ...

Ми провели аудиторську перевірку балансу компанії ABC, який додається, станом на грудня 19X1 р., а також відповідних звітів про прибутки і збитки та рух коштів за рік, що закінчився (можливе посилав на номери сторінки). Відповідальність за ці фінансові звіти несе управлінський персонал компанії. Ми несемо відповідальність за висновки щодо цих фінансових звітів на підставі аудиторської перевірки.

Ми провели також аудиторську перевірку Компанії ABC щодо дотримання принципів бухгалтерського обліку й фінансової звітності, викладених у розділах XX-XX Контракту, укладеного з банком DEF 15 травня 19X1 р.

Ми провели аудиторську перевірку згідно з Міжнародними стандартами аудиту (або вказати відповідні національні стандарти і практику). Ці стандарти зобов'язують нас планувати і здійснювати аудиторську перевірку, щоб одержати обґрунтовану впевненість у тому, що фінансові звіти не містять суттєвих викривлень, а також що Компанія ABC виконала відповідні розділи Контракту. Аудит передбачає перевірку шляхом тестування доказів, які підтверджують суми розкриття інформації у фінансових звітах. Аудиторська перевірка включає й оцінювання застосовуваних принципів бухгалтерського обліку та суттєвих облікових оцінок, здійснених управлінським персоналом, а також оцінювання надання звітів загалом. Ми вважаємо, що проведена нами аудиторська перевірка надає обґрунтовану підставу для висловлення нашої думки.

На нашу думку:

а) фінансові звіти справедливо й достовірно відображають (або подають достовірно, в усіх суттєвих аспектах) фінансовий стан компанії станом на 31 грудня 19X1 р. та результат її діяльності і рух грошових коштів, за рік, що закінчився, відповідно до...;

б) компанія в усіх суттєвих аспектах виконала контрактні угоди щодо дотримання принципів бухгалтерського обліку і фінансової звітності, за зазначеними в попередніх параграфах розділами контракту, станом на 31 грудня 19X1 р.

АУДИТОР

Дата

Адреса

**Приклади висновків щодо узагальнених фінансових звітів
Якщо висловлено безумовно-позитивну думку
щодо річних фінансових звітів перевірених аудитором**

АУДИТОРСЬКИЙ ВИСНОВОК ДЛЯ ...

Ми провели аудиторську перевірку фінансових звітів компанії ABC за рік, що закінчився 31 грудня 19X0 р, на підставі яких складено (згідно з Міжнародними стандартами аудиту (або вказати відповідні національні стандарти і практику)) узагальнені фінансові звіти¹. У нашому висновку, датованому 10 березня 19X1, ми висловили безумовно-позитивну думку щодо фінансових звітів, на підставі яких складено узагальнені фінансові звіти.

На нашу думку, узагальнені фінансові звіти, що додаються, в усіх суттєвих аспектах відповідають фінансовим звітам, на підставі яких їх складено.

Для кращого розуміння фінансового стану Компанії, результатів її діяльності за відповідний період та обсягу аудиту узагальнені фінансові звіти слід читати разом з фінансовими звітами, на підставі яких їх складено, і нашим аудиторським висновком щодо них.

АУДИТОР

Дата
Адреса

¹ Див. послання 3.

**Якщо висловлено умовно-позитивну думку
щодо річних фінансових звітів, перевірених аудитором**

АУДИТОРСЬКИЙ ВИСНОВОК ДЛЯ ...

Ми провели аудиторську перевірку фінансових звітів компанії АВС (складених згідно з Міжнародними стандартами аудиту (або вказати відповідні національні стандарти і практику)) за рік, що закінчився 31 грудня 19X1 р, на підставі яких складено узагальнені фінансові звіти¹. У нашому висновку, датованому 10 березня 19X1, ми висловили думку, що фінансові звіти справедливо й достовірно відображають (або подають достовірно в усіх суттєвих аспектах)... за винятком того, що вартість запасів завищена на

На нашу думку, узагальнені фінансові звіти, що додаються, в усіх суттєвих аспектах відповідають фінансовим звітам, на підставі яких їх підготовлено і з приводу яких ми висловили умовно-позитивну думку.

Для кращого розуміння фінансового стану компанії, результатів її діяльності за відповідний період та обсягу аудиту узагальнені фінансові звіти слід читати разом з фінансовими звітами, на підставі яких складено узагальнені фінансові звіти, та нашим аудиторським висновком щодо них.

АУДИТОР

Дата
Адреса

¹ Див. посилання 3.

Варіант 1

БЕЗУМОВНО ПОЗИТИВНИЙ ВИСНОВОК

У результаті проведення аудиту встановлено таке: надана інформація дає дійсне і повне уявлення про реальний склад активів і пасивів підприємства, що перевіряється. Господарсько-фінансова діяльність здійснюється згідно з чинним законодавством; прийнята система бухгалтерського обліку відповідає законодавчим і нормативним вимогам.

Фінансова звітність складена на основі дійсних даних бухгалтерського обліку і достовірно відображає фактичне фінансове становище на “___” _____ 200__ р.
за результатами операцій за період з “___” _____ 200__ р.
по “___” _____ 200__ р.

Варіант 2

**УМОВНО ПОЗИТИВНИЙ ВИСНОВОК
(є фундаментальна невпевненість)**

У зв'язку з неможливістю перевірки фактів, що аудитор не може висловити думку щодо зазначених моментів, проте вони мають обмежений вплив на стан справ загалом і не перекручують дійсного фінансового становища.

У зв'язку з цим аудитор вважає за можливе підтвердити, що за винятком згаданих обмежень надана інформація свідчить про відповідність здійснюваної господарсько-фінансової діяльності чинному законодавству. Прийнята система бухгалтерського обліку відповідає законодавчим і нормативним вимогам.

Фінансова звітність складена на основі дійсних облікових даних і загалом достовірно відображає фактичне фінансове становище підприємства, що перевіряється _____
на "_____" _____ 200_ р. за результатами операцій за період з "_____" _____ 200_ р. по "_____" _____ 200_ р.

Варіант 3
УМОВНИЙ ПОЗИТИВНИЙ ВИСНОВОК
(є нефундаментальна незгода)

Перевіркою встановлено, що операції з _____
проведено (оформлено) з порушенням встановленого порядку

які саме положення порушені, в чому суть порушення

Детальніше наведені факти розглянуто в _____

назва документів

Проте зазначені моменти мають обмежений вплив на стан справ загалом і не перекручують дійсного фінансового становища підприємства, що перевіряється. У зв'язку з цим аудитор вважає за можливе підтвердити, що за винятком згаданих обмежень подана інформація свідчить про відповідність здійснюваної господарсько-фінансової діяльності чинному законодавству. Прийнята система бухгалтерського обліку відповідає законодавчим і нормативним вимогам. Фінансова звітність вкладає на основі дійсних облікових даних загалом достовірно відображає фактичне фінансове становище підприємства, що перевіряється, на “__” _____200_ р. за результатами операцій за період з “__” _____200_ р. по “__” _____200__ р.

Варіант 4
НЕГАТИВНИЙ ВИСНОВОК

У результаті проведення аудиту встановлено, що в перевіреному періоді підприємством допущено такі порушення _____

Детальніше наведені факти розглянуто в _____

назва документів

Допущені порушення суттєво перекошують реальний стан справ загалом (в основному). Прийнята система бухгалтерського обліку не відповідає законодавчим і нормативним вимогам _____

вказати зміст порушень

Дані фінансової звітності не відповідають обліковим даним:

вказати причини

Отже, дані бухгалтерського обліку і фінансової звітності не дають достовірного уявлення про дійсне фінансове становище підприємства, що перевіряється на «__» _____ 200__ р.

Варіант 5
ВІДМОВА ВІД НАДАННЯ ВИСНОВКУ

У зв'язку з неможливістю перевірити факти, які стосуються

з причин _____

аудитор не може висловити думку щодо зазначених моментів.

Перелічені моменти суттєво впливають на дійсний стан справ загалом (в основному).

У зв'язку з відсутністю достатніх аудиторських свідчень аудитор не може видати об'єктивний аудиторський висновок.

Складено «___» _____ 200_ р.

Керівник аудиторської фірми
Аудитор

Підпис
Підпис

**МІЖНАРОДНИЙ СТАНДАРТ АУДИТУ 401 АУДИТ У СЕРЕДОВИЩІ
КОМП'ЮТЕРНИХ ІНФОРМАЦІЙНИХ СИСТЕМ
(чинний стандарт; його буде відкликано
після вступу в дію МСА 315 та 330)***

Зміст

| | |
|-------------------------------------|-------|
| Параграф | |
| Вступ..... | 1-3 |
| Кваліфікація та компетентність..... | 4 |
| Планування..... | 5-7 |
| Оцінка ризику..... | 8-10 |
| Аудиторські процедури..... | 11-12 |

Міжнародний стандарт аудиту (МСА) 401 «Аудит у середовищі комп'ютерних інформаційних систем» слід розуміти в контексті «Передмови до міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, надання впевненості та супутніх послуг», де вказано застосування та статус МСА

Вступ

1. Метою цього Міжнародного стандарту аудиту (МСА) є встановлення положень і надання рекомендацій щодо процедур, яких слід дотримуватися при проведенні аудиторської перевірки в середовищі комп'ютерних інформаційних систем (КІС)¹. У МСА вважається, що середовище КІС існує, якщо суб'єкт господарювання застосовує комп'ютер будь-якого типу або розміру для обробки фінансової інформації, важливої для аудиторської перевірки, незалежно від того, чи використо-

* МСА 315 «Розуміння суб'єкта господарювання та його середовища та оцінка ризиків викривлень» та МСА 330 «Аудиторські процедури відповідно до оцінених ризиків» чинні для аудиту фінансових звітів за періоди, що починаються на дату або пізніше 15 грудня 2004 р.

¹Цей термін зососовується в цьому МСА замість електронної обробки даних (ЄОД), який вживали у попередньому МСА «Аудит в середовище ЄОД».

вується комп'ютер цим суб'єктом господарювання чи третьою стороною.

2. Аудитор повинен розглянути, як середовище КІС впливає на аудиторську перевірку.

3. Загальна мета й обсяг аудиторської перевірки не змінюються в середовищі КІС. Проте застосування комп'ютерів змінює процес обробки, збереження й передачі фінансової інформації, а отже, може впливати на системи бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю суб'єкта господарювання. Відповідно, середовище КІС може вплинути на:

- процедури, яких дотримується аудитор у процесі одержання достатнього розуміння систем бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю;
- розгляд властивого ризику й ризику контролю, за допомогою яких аудитор проводить оцінку ризику;
- розробку і здійснення аудитором тестів контролю та процедур по суті, необхідних для досягнення цілей аудиторської перевірки.

Кваліфікація та компетентність

4. Аудитор повинен мати достатнє знання КІС для планування, управління, контролю та огляду виконаної роботи. Аудитор повинен урахувати необхідність отримання спеціальних знань щодо КІС для проведення аудиторської перевірки. Це може бути необхідно для:

- отримання достатнього знання про системи бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю, на які впливає середовище КІС;
- визначення впливу середовища КІС на оцінку загального ризику, ризику на рівні сальдо рахунків і класу операцій;
- розробки та проведення відповідних тестів контролю і процедур по суті.

Якщо потрібні спеціальні знання й навички, аудитор звертається по допомогу до фахівця, що має таку кваліфікацію; він може бути працівником аудиторської фірми або запрошеним фахівцем. Якщо планується залучення такого фахівця, аудитор повинен одержати достатні відповідні аудиторські докази того, що така робота відповідає цілям аудиторської перевірки згідно з МСА 620 «Використання роботи експерта».

Планування

5. Згідно з МСА 400 «Оцінки ризику та внутрішній контроль» аудитор повинен отримати розуміння систем бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю, достатнє для планування аудиторської перевірки та розробки ефективного аудиторського підходу.

6. Плануючи етапи аудиту, на які може вплинути середовище КІС суб'єкта господарювання, аудитор має отримати розуміння значущості і складності функціонування КІС, а також доступності даних для використання під час аудиторської перевірки. Розуміння включає такі аспекти:

- значущість і складність системи комп'ютерної обробки в кожній важливій прикладній бухгалтерській програмі. Термін значущість стосується суттєвості тверджень у фінансовому звіті, на які вплинула комп'ютерна обробка. Прикладна програма може вважатися складною, якщо, наприклад:
- обсяг операцій такий, що користувачам важко виявити й виправити помилки, допущені у процесі обробки;
- комп'ютер автоматично генерує суттєві операції або проводки безпосередньо в іншій прикладній програмі;
- комп'ютер виконує складні розрахунки фінансової інформації і (або) автоматично генерує суттєві операції або проводки, що не можуть бути підтвержені або не підтверджуються окремо;
- обмін операціями з іншими організаціями здійснюється електронним способом (як у системах електронного обміну інформацією (EOI)) без перегляду людиною на предмет допустимості або обґрунтованості;
- організаційна структура діяльності КІС замовника, а також ступінь концентрації або розподілу комп'ютерної обробки в межах суб'єкта господарювання, особливо щодо того, як вони можуть впливати на розподіл обов'язків;
- доступність даних. Первинні документи, певні комп'ютерні файли та інші свідчення, потрібні аудиторіві, можуть існувати тільки протягом короткого періоду або лише у машинозчитуваній формі. КІС замовника можуть генерувати внутрішні звіти, що може корисним при проведенні процедур по суті (зокрема, аналітичних процедур). Можливість використання комп'ютеризованих методів аудиту може уможливити підвищення ефективності аудиторських процедур або дати змогу аудиторіві економніше застосовувати відповідні процедури до всієї генеральної сукупності рахунків або операцій.

7. Якщо КІС відіграють значну роль, аудитор повинен отримати розуміння середовища КІС і можливості його впливу на оцінку властивого ризику та ризику контролю. Характер ризиків і характеристики внутрішнього контролю в середовищі КІС охоплюють таке:

- відсутність слідів операцій. Деякі КІС організовані так, що повний слід операції, корисний для цілей аудиторської перевірки, може існувати лише протягом короткого періоду або лише в машинозчитуваній формі. Якщо складна прикладна система виконує велику кількість етапів обробки, повного сліду може не бути. Відповідно, користувачеві може бути важко вручну вчасно знайти помилки, допущені в логіці прикладної програми;
- однакова обробка операцій. Комп'ютерні системи обробляють дані одного типу (наприклад, бухгалтерські операції) за допомогою однакових команд (алгоритмів). Таким чином, фактично усувається можливість канцелярських помилок, властивих ручній обробці. І, навпаки, помилки програмування (та інші систематичні помилки в технічних засобах або програмному забезпеченні) зазвичай призводять до неправильної обробки всіх операцій;
- відсутність поділу функцій. Багато процедур контролю, які зазвичай виконуються окремими особами вручну, можуть бути сконцентровані в КІС. Отже, особа, що має доступ до комп'ютерних програм, процесу обробки або даних, може виконувати несумісні функції;
- можливість помилок і порушень. Можливість здійснення помилок унаслідок дії людського фактора при розробці, технічному обслуговуванні та експлуатації КІС може бути більшою, ніж у системах ручної обробки, частково через притаманні цим процесам особливості. Можливість несанкціонованого доступу до даних або зміни даних без видимих свідчень може бути більшою при використанні КІС, ніж у системах ручної обробки;
- крім того, менша участь людей у здійсненні операцій, що їх обробляє КІС, може зменшити ймовірність виявлення помилок і порушень. Помилки або порушень, що трапляються при розробці чи модифікації прикладних програм або системного програмного забезпечення, можуть залишатися невиявленими протягом тривалого часу;
- ініціювання або здійснення операцій. КІС можуть автоматично ініціювати або спричиняти здійснення певних видів операцій. Дозвіл на такі операції та процедури може не документуватися так, як при ручній системі обробки, дозвіл управлінського персоналу на такі операції може бути наданий самим фактом використання КІС та її модифікацій;
- залежність інших заходів контролю від комп'ютерної обробки. За допомогою комп'ютерної обробки можна складати звіти, одержувати іншу вихідну інформацію, що використовується при процедурах ручного контролю. Ефективність таких процедур ручного контро-

лю може залежати від ефективності засобів контролю стосовно обробки операцій у прикладних комп'ютерних програмах часто залежить від ефективності загальних заходів контролю КІС;

- можливості розширення управлінського контролю. КІС можуть надати управлінському персоналові широкий вибір інструментів, які можна застосовувати при огляді операцій і контролі за діяльністю суб'єкта господарювання. Наявність таких додаткових заходів контролю, якщо їх використовують, може допомогти поліпшити структуру внутрішнього контролю загалом;
- можливості використання комп'ютеризованих методів аудиту. Обробка й аналіз великого обсягу даних з використанням комп'ютерів можуть дати аудиторів можливість застосувати загальні або спеціальні комп'ютеризовані прийоми аудиту та інструменти при проведенні аудиторських тестів.
- Ризики й заходи контролю, зумовлені зазначеними характеристиками КІС, мають потенційний вплив на оцінку аудитором ризику, а також характеру, строків та обсягу аудиторських процедур.

Оцінка ризику

8. Згідно з МСА 400 «Оцінка ризиків та внутрішній контроль» аудитор повинен оцінити властивий ризик і ризик контролю щодо суттєвих тверджень у фінансових звітах.

9. Властиві ризики й ризики контролю в середовищі КІС можуть мати і загальний, і зосереджений на конкретному рахунку вплив на ймовірність суттєвих викривлень інформації:

- ризики можуть бути наслідком недоліків таких загальних функцій КІС, як розробка та експлуатація програми, підтримка системного програмного забезпечення, операції, забезпечення фізичного захисту КІС, а також контроль за доступом до спеціальних привілейованих програм-утилітів. Ці недоліки мають загальний вплив на всі прикладні системи, які використовуються на комп'ютері;
- ризики можуть збільшити ймовірність помилок та шахрайства в конкретних прикладних програмах, базах даних або головних файлах, а також при комп'ютерній обробці. Наприклад, помилки не є незвичайним явищем у системах, що виконують складні логічні процеси чи обчислення, і в системах, що стосуються багатьох інших виняткових умов. Системи, що контролюють витрати грошових коштів або інші ліквідні активи, чутливі до шахрайських дій з боку користувачів або операторів КІС.

10. При створенні нових технологій КІС замовники використовують їх з метою розробки складніших комп'ютерних систем, що можуть містити зв'язки типу «мікрокомп'ютер - суперкомп'ютер», розподілені бази даних, системи обробки даних для кінцевого користувача, а також системи управління підприємством, інформація від яких надходить безпосередньо до системи бухгалтерського обліку. Подібні системи збільшують загальний ступінь складності КІС, а також ступінь складності окремих прикладних програм, на які вони впливають. Унаслідок цього вони здатні збільшити ризик і потребувати додаткового розгляду.

Аудиторські процедури

11. Відповідно до МСА 400 «Оцінка ризиків та внутрішній контроль» аудитор повинен розглянути середовище КІС при розробці аудиторських процедур з метою зменшення аудиторського ризику до допустимо низького рівня.

12. Конкретні цілі аудиту не залежать від того, обробляються облікові дані вручну чи за допомогою комп'ютерної техніки. Проте способи комп'ютерної обробки можуть вплинути на способи застосування аудиторських процедур з метою збору аудиторських доказів. Аудитор може застосовувати ручні або комп'ютеризовані методи аудиту, або поєднання обох методів з метою одержання достатніх доказів. Однак у деяких системах бухгалтерського обліку, які використовують комп'ютери для обробки значущих прикладних програм, аудиторіві, можливо, буде важко або неможливо одержати певні дані для перевірки, запиту чи підтвердження без використання комп'ютерної техніки.

Процедури і методи аудиторського контролю складних комп'ютерних систем

| Метод | Постачальник програмного засобу | Користувачі | Середовище використання | Призначення | Переваги | Недоліки |
|--|---|---|--|---|--|--|
| Розмітка операцій | Постачальник або розроблювач комп'ютерної системи бухгалтерського обліку | Аудитори й адміністрація | Фактичні дані бухгалтерського обліку | Тестування системи контролю, глибока аудиторська перевірка | Широкий діапазон вибірки | Вмикання в систему спеціальної підпрограми |
| Аудиторські файли | Розроблювач комп'ютерної системи бухгалтерського обліку | Аудитори і персонал, відповідальний за контроль | Фактичні дані бухгалтерського обліку | Тестування системи контролю, глибока аудиторська перевірка | Реєстрація і вибір операцій для аудиторського аналізу | Висока вартість |
| Моментальні знімки | Розроблювач комп'ютерної системи бухгалтерського обліку | Програмісти й аудитори | Реальна система бухгалтерського обліку | Аналіз системи бухгалтерського обліку й її логіки | Допомагає отримати уяву про потік операцій при опрацюванні | Розробка спеціальної підпрограми |
| Поточний контроль функціонування системи | Постачальник комп'ютерної системи бухгалтерського обліку | Аудитори й адміністрація | Реальна система бухгалтерського обліку | Аналіз фактичного функціонування системи бухгалтерського обліку | Демонстрація подій, що відбулись | Необхідність спеціальної підготовки |
| Аудиторські програмні засоби (АПЗ) | Постачальник або розроблювач комп'ютерної системи бухгалтерського обліку, програмно-технічна фірма, аудиторська фірма | Аудитори й адміністрація | Статистичні і фактичні дані бухгалтерського обліку | Тестування системи контролю, глибока аудиторська перевірка. Виконання різноманітних аудиторських процедур | Вибірка даних із метою аудиту. Відносна простота виконання | Низька вартість |

Список використаної літератури

1. Закон України «Про аудиторську діяльність» від 22 квітня 1993 р. // Голос України.—1993.—29 травня.
2. Закон України «Про внесення змін і доповнень до статті 10 Закону України «Про аудиторську діяльність»// Відомості Верховної Ради України.—1995.—№14.— с.88.
3. Закон України від 28 грудня 1994р. №34/94-ВР «Про оподаткування підприємств у редакції Закону України від 22 травня 1997р.№293/97ВР (зі змінами і доповненнями) // Бібліотека «Все про бухгалтерський облік». — №4.— с. 476–507.
4. Закон України «Про внесення змін до статті 5 Закону України «Про податок на додану вартість» від 5 грудня 1997 р. №698/97-ВР// Голос України.— 1997. — 25 грудня.
5. Закон України «Про внесення змін до статті 2 Закону України «Про систему оподаткування» від 15 січня 1998 р. №19/98-ВР// Урядовий кур'єр.—1998. — 10 лютого.
6. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16 липня 1999р.№996-XIV// Нове діло.— 2000. — №15 (34). — 13–20 жовтня.
7. Постанова КМУ від 09.08.1993 р. № 611 «Про перелік відомостей, що не становлять комерційної таємниці» // Урядовий кур'єр.— 1993.— №№125–126.
8. Наказ міністерства фінансів України №291 від 30.11.1999 р. «Про затвердження Плану рахунків бухгалтерського обліку та Інструкції про застосування» // Нове діло.—2000.— №15(34).— 13-20 жовтня.
9. Кримінальний кодекс України.—Одеса: «Сірін», 1996.
10. Національні нормативи аудиту. Кодекс професійної етики аудиторів України.—К.:Основа,1999.—274 с.
11. Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики: Видання 2004 року / Пер.з англ. мови О.В.Селезньов, О.Л.Ольховікова,

О.В.Гик, Т.Ц.Шарашидзе, Л.Й.Юрківська, С.О.Кульков.—К.: ТОВ «ТАМЦАУ «СТАТУС».— 1028 с.

12. *Адамс Р.* Основы аудита: Пер.с англ./Под.ред. Я.В.Соколова.— М.: Аудит: ЮНИТИ, 1995.— 398 с.

13. *Андреев В.Д.* Практический аудит: Справ.пособие.—М.: Экономика, 1994.— 366 с.

14. *Арнс Е.А. Лоббек Дж.К.* Аудит: Пер. с англ.—М.: Финансы и статистика,1995.— 560с.

15. Аудит Монтгомери: Пер.с англ.—М.: Аудит, ЮНИТИ,1997. — 542 с.

16. *Bailey Larry P.* GAAS Guide.1995.A comprehensive restatement of Generally Accepted Auditing Standards.-San Diego, New York, London: Harcourt Brace Professional Publishing, 1995.

17. *Woolf E.* Auditing today, 4 th ed. —New York London: Prentice Hall International (UK) Ltd,1990, — 650р.

18. *Голов С., Зубилевич С.* Система професійної підготовки бухгалтерів і аудиторів у Великобританії // Бухгалтерський облік і аудит.—1994.— №8. — С. 23—25.

19. *Додж Р.* Краткое руководство по стандартам и нормам аудита:— М.: Финансы и статистика: ЮНИТИ, 1992. — 240 с.

20. *Зубилевич С.Я.Голов С.Ф.* Основы аудиту. — К.: Ділова Україна, 1996. — 374 с.

21. *Кулаковська Л.П., Піча Ю.В.* Основы аудиту.—К.: Каравела, 2002. — С. 495

22. Member Handbook.1994. Volume 11. Accounting, Auditing and Reporting / The institute of Chartered Accountants in England and Wales.— London: Clays Ltd. Stives.plc. — 1994.

23. *Рапопорт М.М.* Учет и аудит: Проблемы подготовки кадров // Бухгалтерский учет. — 1991. — №2. — С. 7—12.

24. *Робертсон Дж.* Аудит: — М.: КРМС Аудиторская фирма «Контакт», 1993. — 496 с.

25. *Сопко В., Балченко С.* Аудиторський звіт і аудиторський висновок //Бухгалтерський облік і аудит. — 1995. — №10. — С. 7—12.

26. *Соловьев Г.А.* Институт внутренних аудиторов в США //Бухгалтерский учет. — 1992. — №1 — С. 27—29.

27. *Терехов А.А.* Аудиторство хозяйственных систем // Бухгалтерский учет. — 1990. — №1. — С. 17—20.

28. *Усач Б.Ф.* Аудит: Навч.посіб.—К.: «Знання-Прес», 2002. — 220 с.

29. *Федулова Л.* Управління аудиторською діяльністю// Бухгалтерський облік і аудит. — 1995. — № 8. — С. 19—20.

30. *Шеремет А.Д. Суйц В.П.* Аудит: М.: ИФРА-М, 1995. — 240 с.

Навчальне видання

Ільїна Світлана Борисівна

ОСНОВИ АУДИТУ

Навчальний посібник

Редактор *Білокурський Сергій Петрович*
Коректор *Наследова Тетяна Анатоліївна*
Комп'ютерна верстка *Полончук Микола Андрійович*
Дизайн обкладинки *Сидоренко Марія Олексіївна*

Підписано до друку 20.02.2006.
Формат 60 x 84 1/16. Папір офсетний.
Друк офсетний. Гарнітура Newton C.
Умовн. друк. аркушів – 26,64. Обл.-вид. аркушів – 27,6.
Наклад 1000 примір.

Замовлення № _____

Видавництво «Кондор»
Свідоцтво ДК № 1157 від 17.12.2002 р.
03057, м. Київ, пров. Польовий, 6,
тел./факс (044) 456-60-82, 241-83-47