

С.В.Куленко, О.Й.Лесько

АУДИТ

Частина 1

Міністерство освіти і науки України
Вінницький національний технічний університет

С.В.Куленко, О.Й.Лесько

АУДИТ

Частина 1

Затверджено Вченою радою Вінницького національного технічного університету як навчальний посібник для студентів спеціальності „Менеджмент організацій„ всіх форм навчання. Протокол № 9 від "26" квітня 2007 р.

Вінниця ВНТУ 2007

УДК 657.6 (075.8)

А 93

Рецензенти:

Т. М. Пенкаускас, директор – аудитор ПАФ „Вектра”

О. В. Мороз, доктор економічних наук професор

О. О. Прутська, доктор економічних наук професор

Рекомендовано до видання Вченою радою Вінницького національного технічного університету Міністерства освіти і науки України

Куленко С.В., Лесько О.Й.

А 93 Аудит. Частина 1. Навчальний посібник. - Вінниця: ВНТУ, 2007. - 98 с.

В першій частині навчального посібника розглянуті види, об'єкти, методи, етапи, процедури аудиту, його організація. Наведені практичні ситуації з організації і методики проведення аудиту. Посібник розроблений у відповідності з планом кафедри та програмою дисципліни „Аудит”. Навчальний посібник може бути використаний студентами спеціальності „Менеджмент організацій”, а також студентами, що опановують другу вищу освіту за спеціальністю „Менеджмент організацій”.

УДК 657.6 (075.8)

© С.В.Куленко, О.Й.Лесько, 2007

ЗМІСТ

Передмова.....	4
Вступ.....	5
1 Організація і методика проведення аудиту.....	6
1.1 Управління аудитом в Україні.....	6
1.2 Аудитор. Аудиторська фірма. Сертифікація аудиторів.....	9
1.3 реєстр аудиторських фірм та аудиторів.....	9
1.4 Сутність, мета і завдання аудиту.....	11
1.5 Види аудиту. Предмет, методи та об'єкти аудиту.....	14
1.6 Професійна етика та правовий статус аудиторів і аудиторських фірм.....	20
1.7 Мета та загальні принципи аудиторської перевірки фінансових Звітів.....	23
1.8 Умови домовленості про аудиторську перевірку.....	26
1.9 Контроль за якістю аудиторських послуг.....	26
1.10 Документація в аудиті.....	29
1.11 Відповідальність аудитора за розгляд шахрайства і помилки, допущені під час перевірки фінансової звітності.....	33
1.12 Планування аудиту.....	39
1.13 Знання бізнесу клієнта.....	42
1.14 Суттєвість в аудиті.....	46
1.15 Оцінювання ризиків та внутрішній контроль.....	48
1.16 Аудит у середовищі комп'ютерних інформаційних систем.....	57
1.17 Аудиторські докази.....	58
1.18 Аналітичні процедури.....	62
1.19 Аудиторська вибірка та інші процедури вибіркової перевірки.....	65
1.20 Аудиторська думка та звітність аудитора.....	70
1.21 Питання для обговорення та самоперевірки.....	73
2 Практична частина.....	74
2.1 Завдання 1.....	74
2.2 Завдання 2.....	80
2.3 Завдання 3.....	81
2.4 Завдання 4.....	82
2.5 Завдання 5.....	82
Література.....	84

ПЕРЕДМОВА

Аудит є обов'язковою частиною цивілізованого функціонування ринкової економіки кожної країни.

В умовах формування ринкових відносин та різноманітності форм власності виникає необхідність удосконалення функцій управління процесом виробництва, що викликає потребу створення незалежних органів фінансового контролю, тобто аудиту.

Метою вивчення дисципліни „Аудит” є одержання студентами необхідних теоретичних знань та практичних навичок з аудиту, вивчення організації і методології аудиту в Україні, застосовування прийомів аудиту та ауди-торських процедур на практиці, кваліфікованому складанню аудиторських звітів відповідно до національних нормативів аудиту.

Курс „Аудит” є базовою дисципліною для майбутніх менеджерів-економістів, оскільки в умовах розвитку ринкової інфраструктури відбувається процес формування розгалуженої мережі акціонерних, спільних, орендних підприємств, концернів, страхових компаній та інших підприємницьких структур, які потребують незалежного контролю, тому і виникає необхідність використання фінансово-господарського контролю – аудиту.

В результаті вивчення дисципліни студент знайомиться з основами аудиту, а саме з такими поняттями, як суть, мета, завдання, функції та організаційні форми фінансово-економічного контролю; предмет аудиторської діяльності, об'єкти аудиторської діяльності, метод аудиторської діяльності, визначення критеріїв аудиторського оцінювання фінансової звітності, поняття аудиторського ризику, модель визначення припустимого аудиторського ризику, властивий ризик, ризик невиявлення помилок, процедури аудиту, поняття про аудиторські докази та їх джерела, поняття і класифікація робочих документів аудитора, методика ведення аудиторського дос'є, поняття про аудиторський звіт та аудиторський висновок, структура аудиторського висновку, види аудиторських висновків та їх зміст, реалізація результатів аудиторської перевірки.

Практичні заняття, що містяться у цьому навчальному посібнику, складаються з двох розділів, які відповідають теоретичній частині посібника. В першому розділі розглядаються практичні питання планування, стадій і процедур аудиту, джерела аудиторських доказів, методи їх визначення під час проведення аудиторських перевірок, наводяться приклади вирішення поставлених перед аудитором завдань.

ВСТУП

У світовій практиці аудит набув значного поширення. Основною передумовою аудиту є взаємна зацікавленість підприємства (фірми) в особі його власників (акціонерів), держави в особі податкової адміністрації і самого аудитора в забезпеченні реальності та достовірності обліку і звітності.

Для вирішення непорозумінь між податковими органами і керівними структурами, що представляють інтереси власників щодо підвищення ефективності виробництва, державного контролю уже було недостатньо, адже він захищав лише інтереси держави. Це стало поштовхом до виникнення незалежного контролю, який дістав назву аудиту (від. лат. *auditus* – слухання), тобто такого, що вислуховує звіти посадових осіб. Аудитори стали потрібні й незацікавленій стороні – суду, арбітражу, які відстоювали справедливість.

Розвиткові аудиту сприяло також розмежування функцій та інтересів підприємців (менеджерів, адміністрації, управлінців), коли власник для управління своїми підприємствами почав наймати спеціальний апарат керування. Для попередження недоліків, зловживань, приховування витрат і доходів, неправильного розподілу прибутків, навмисного присвоєння їх найманими керуючими власники змушені вдаватись до перевірки фінансової звітності незалежним аудитором.

Розвиток аудиту в Україні почався після прийняття Закону "Про аудиторську діяльність" від 22 квітня 1993 р. Відповідно до цього Закону, аудит – це перевірка публічної бухгалтерської звітності, обліку, первинних документів та іншої інформації про фінансово-господарську діяльність суб'єктів господарювання з метою визначення достовірності їхньої звітності, обліку, його повноти і відповідності чинному законодавству й установленим нормативам. Обов'язковий аудит в Україні було проведено за 1994, 1995 рр. всіма суб'єктами підприємницької діяльності. Це певною мірою позитивно вплинуло на вирішення проблеми адаптації аудиторства в Україні. Однак, починаючи з 1996 р., проведення обов'язкового аудиту було скасовано на більшості суб'єктів господарювання.

Певний досвід проведення аудиту у нас уже накопичено. Це стосується насамперед підприємств, що приватизуються, а також корпоративізації, експертного оцінювання майна суб'єктів підприємницької діяльності, перевірок фінансового стану суб'єктів господарювання, що переходять на емісію цінних паперів або беруть банківські кредити, тощо.

Аудиторська палата України рішенням від 18 квітня 2003 року № 122 затвердила Стандарти аудиту та етики Міжнародної федерації бухгалтерів (Міжнародні стандарти аудиту) як Національні стандарти аудиту, тому вони підлягають обов'язковому застосуванню суб'єктами аудиторської діяльності до фінансової звітності з 2003 року.

Аудит покликаний надавати допомогу представникам страхових компаній, бірж, акціонерних товариств, спільних підприємств, комерційних банків, різних іноземних фірм.

Аудитор – надзвичайно цікава і популярна професія. Відомо, що пальма першості з питань обліку належить Італії, а з аудиту – Англії, де було створено інститут контролерів (аудиторів). Його основна мета – гарантування фінансової звітності [26] .

1 ОРГАНІЗАЦІЯ І МЕТОДИКА ПРОВЕДЕННЯ АУДИТУ

1. 1 Управління аудитом в Україні

Питання, пов'язані з роботою і професійним захистом аудиторів, регулюють Аудиторська палата України і Спілка аудиторів України. Організацію аудиту очолює Аудиторська палата України, яка відповідно до законодавства є неурядовим органом.

Аудиторська діяльність у сфері фінансового контролю регулюється Господарським кодексом України, Законом „Про аудиторську діяльність”, іншими нормативно-правовими актами та стандартами аудиту.

Закон „Про аудиторську діяльність” від 14.09.2006 р. № 140-V визначає правові засади здійснення аудиторської діяльності в Україні й спрямований на створення системи незалежного фінансового контролю з метою захисту інтересів власника. Положення цього Закону діють на території України і поширюються на всі господарські суб'єкти незалежно від форм власності та видів діяльності. Дія Закону не поширюється на аудиторську діяльність державних органів, їх підрозділів та посадових осіб, уповноважених законами України на здійснення державного фінансового контролю.

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

Аудиторські послуги надаються у формі аудиту, експертиз, консультацій із питань обліку, звітності, оподаткування, аналізу фінансово-господарської діяльності та інших видів економіко-правового забезпечення підприємницької діяльності фізичних та юридичних осіб.

Прибуток (дохід) від аудиторської діяльності оподатковується згідно з чинним законодавством. За законом України "Про аудиторську діяльність" (ст.12-14) створено Аудиторську палату України, повноваження якої визначаються Законом та Статутом Аудиторської палати України (далі – АПУ).

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

Аудиторська палата України:

- здійснює сертифікацію осіб, які мають намір займатися аудиторською діяльністю;
- затверджує стандарти аудиту;
- затверджує програми підготовки аудиторів та за погодженням з Національним банком України програми підготовки аудиторів, які здійснюватимуть аудит банків;
- веде Реєстр;
- здійснює контроль за дотриманням аудиторськими фірмами та аудиторами вимог Закону, стандартів аудиту, норм професійної етики аудиторів;
- здійснює заходи із забезпечення незалежності аудиторів при проведенні ними аудиторських перевірок та організації контролю за якістю аудиторських послуг;
- регулює взаємовідносини між аудиторами (аудиторськими фірмами) в процесі здійснення аудиторської діяльності та у разі необхідності застосовує до них стягнення;
- здійснює інші повноваження, передбачені Законом та Статутом Аудиторської палати України.

Щорічно Аудиторська палата України отримує від аудиторських фірм та аудиторів звіти про виконані ними роботи, здійснює їх аналіз та подає до Кабінету Міністрів України узагальнену інформацію про стан аудиторської діяльності в Україні.

Створення Аудиторської палати України

Аудиторська палата України функціонує як незалежний орган.

Аудиторська палата України є юридичною особою, веде відповідний облік та звітність.

Аудиторська палата України є неприбутковою організацією.

Аудиторська палата України набуває повноважень юридичної особи з дня її реєстрації у Міністерстві юстиції України на підставі заяви та Статуту, затвердженого в порядку, передбаченому Законом.

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

Загальна кількість членів Аудиторської палати України становить двадцять осіб.

Від державних органів делегують по одному представнику Міністерство фінансів України, Міністерство юстиції України, Міністерство економіки України, Державна податкова адміністрація України, Національний банк України, Державний комітет статистики України, Державна комісія з цінних паперів та фондового ринку, Державна

комісія з регулювання ринків фінансових послуг України, Рахункова палата та Головне контрольно-ревізійне управління України.

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

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

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

Діяльність Аудиторської палати України

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

Аудиторська палата України може створювати на території України регіональні відділення, повноваження яких визначають Аудиторською палатою України.

Термін повноважень члена Аудиторської палати України становить п'ять років. Одна і та ж особа не може бути делегована до Аудиторської палати України більше двох термінів підряд.

Призначення нових членів Аудиторської палати України замість вибулих здійснюється у встановленому Законом порядку.

Члени Аудиторської палати України, за винятком Голови Аудиторської палати України, виконують свої обов'язки на громадських засадах.

Джерелами фінансування діяльності Аудиторської палати України можуть бути:

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

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

Ведення поточних справ в Аудиторській палаті України здійснює Секретаріат, який очолює завідуючий. Завідуючий Секретаріатом несе персональну відповідальність за ефективне використання майна та коштів Аудиторської палати України і створення належних умов для виконання функціональних обов'язків її членами.

1.2 Аудитор. Аудиторська фірма. Сертифікація аудиторів

Аудитором може бути фізична особа, яка має сертифікат, що визначає її кваліфікаційну придатність на зайняття аудиторською діяльністю на території України.

Аудитор має право займатися аудиторською діяльністю як фізична особа, підприємець або у складі аудиторської фірми лише після включення до Реєстру аудиторських фірм та аудиторів.

Аудиторам забороняється безпосередньо займатися іншими видами підприємницької діяльності.

Аудитором не може бути особа, яка має судимість за корисливі злочини.

Аудиторська фірма здійснює виключно аудиторську діяльність.

Загальний розмір частки засновників аудиторської фірми, які не є аудиторами, у статутному капіталі не може перевищуватись 30 відсотків.

Керівником аудиторської фірми може бути тільки сертифікований аудитор. Сертифікація аудиторів здійснюється Аудиторською палатою України.

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

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

Термін чинності сертифіката не може перевищувати п'яти років. Продовження терміну чинності сертифіката здійснюється через п'ять років за підсумками контрольного тестування за фахом у порядку встановленому Аудиторською палатою України.

1.3 Реєстр аудиторських фірм та аудиторів

Реєстр аудиторських фірм та аудиторів – база даних, що містить інформацію про аудиторські фірми та аудиторів, які займаються аудиторською діяльністю індивідуально як фізичні особи-підприємці (далі – Реєстр). Порядок ведення Реєстру визначається та забезпечується Аудиторською палатою України.

Реєстр не рідше одного разу на рік публікується у фаховому виданні Аудиторської палати України.

Аудиторські фірми та аудитори, які зареєстровані як фізичні особи-підприємці, мають право на здійснення аудиторської діяльності лише після

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

За включення до Реєстру справляється плата в розмірі, встановленому Аудиторською палатою України.

До Реєстру суб'єктів аудиторської діяльності записуються такі дані:

- ідентифікаційний код/номер суб'єкта аудиторської діяльності (аудиторської фірми чи аудитора-підприємця);
- дата початку аудиторської діяльності (дата отримання першої ліцензії або свідоцтва);
- назва аудиторської фірми (прізвище, ім'я, по батькові (ПІБ) для аудитора – суб'єкта підприємницької діяльності);
- адреса фактичного місце розташування, номери контактних телефонів, факсу, електронної пошти;
- організаційно-правова форма;
- форма власності;
- інформація про державну реєстрацію;
- інформація про засновників (для аудиторів – ПІБ, номери сертифікатів та дати їх отримання, ідентифікаційний номер, адреса; для юридичних осіб – назва, ідентифікаційний код, частка у статутному капіталі);
- ПІБ керівника аудиторської фірми, номер та дата видачі сертифіката;
- кількість працівників, у тому числі сертифікованих аудиторів;
- наявність та місце розташування філій або представництв чи відділень дочірніх підприємств.

Технічна сторона ведення Реєстру покладається на секретаріат Аудиторської палати України та регіональні відділення АПУ (САУ). Він також несе відповідальність за збереження даних Реєстру, підтримання його в робочому стані та за достовірність оприлюднених у пресі даних.

Слід зауважити, що Реєстр ведеться стосовно легалізованих суб'єктів аудиторської діяльності з деталізацією за адміністративно-територіальними одиницями України (Автономна Республіка Крим, області, міста Київ та Севастополь).

Аудиторська палата України щорічно, станом на 1 січня поточного року, оприлюднює у засобах масової інформації Реєстр суб'єктів аудиторської діяльності, які завчасно подали звіт та підтвердили свою аудиторську діяльність за звітний рік. Зміни, внесені до Реєстру, оприлюднюються щомісяця. Відповідальність за достовірність наданих для внесення до Реєстру даних несуть виключно керівники суб'єктів аудиторської діяльності.

Регіональні відділення АПУ і САУ контролюють і підтверджують подану до Реєстру інформацію, що стосується аудиторських фірм (аудиторів) їхніх регіонів.

1.4 Сутність, мета і завдання аудиту

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

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

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

Аудит здійснюється незалежними особами (аудиторами), аудиторськими фірмами, які уповноважені суб'єктами господарювання на його проведення.

Аудит може проводитися з ініціативи суб'єктів господарювання, а також у випадках, передбачених законом (обов'язковий аудит).

Аудитори (аудиторські фірми) можуть надавати інші аудиторські послуги, пов'язані з їх професійною діяльністю, зокрема із ведення та відновлення бухгалтерського обліку, у формі консультацій з питань бухгалтерського обліку та фінансової звітності, експертизи і оцінювання стану фінансово-господарської діяльності та інших видів економіко-правового забезпечення господарської діяльності суб'єктів господарювання.

Перелік послуг, які можуть надавати аудитори (аудиторські фірми), визначається Аудиторською палатою України відповідно до стандартів аудиту.

Мета аудиту – сприяння ефективності роботи, раціональному використанню матеріальних, трудових і фінансових ресурсів у підприємницькій діяльності для отримання максимального прибутку.

Основними завданнями аудиту є:

- перевірка фінансової звітності, розрахунків, декларацій та інших документів для встановлення їх достовірності й відповідності здійснених господарських і фінансових операцій чинному законодавству;
- виявлення і попередження (профілактика) порушень у фінансово-господарській діяльності підприємств;
- реальність визначення фінансових результатів;
- оцінювання ефективності внутрішнього контролю;
- надання консультаційних послуг з питань обліку, аналізу, права, менеджменту, маркетингу, фінансів тощо.

Слід розрізняти аудиторські перевірки і супутні послуги. Супутні послуги охоплюють огляди, погоджені процедури та підготовку інформації.

До інших послуг, які можуть надавати аудитори (консультування з оподаткування, з питань фінансів та бухгалтерського обліку), цю концептуальну основу не застосовують.

Рівні впевненості

Після аудиторської перевірки в позитивному аудиторському висновку аудитор висловлює високий (але не абсолютний) рівень упевненості в тому, що інформація, яка підлягала аудиту, не містить суттєвих викривлень. Ця впевненість повинна бути обґрунтована.

Термін „упевненість” означає переконаність у достовірності твердження, зробленого однією стороною для іншої. Для висловлення такої впевненості аудитор оцінює відомості, зібрані внаслідок проведених процедур. Досягнутий рівень переконаності, а отже і рівень упевненості, який може бути висловлений, визначається виконаними процедурами та їх результатами.

Виконуючи завдання з огляду, аудитор висловлює помірний рівень упевненості в тому, що інформація, яка підлягає огляду, не містить суттєвих викривлень.

Після проведення узгоджених процедур аудитор подає висновок про фактичні дані, тому впевненість не висловлюється. Натомість користувачі звіту самостійно оцінюють процедури та дані, викладені аудитором у висновку, і роблять власні висновки за результатами роботи аудитора.

Вимоги до аудиту та супутніх послуг

Аудит відрізняється від таких супутніх послуг, як оглядова перевірка, операційна перевірка, трансформація системи обліку та звітності з урахуванням вимог інших правил (компіляція). Є різні ступені гарантування якості аудиту та супутніх послуг.

Вимоги, які ставляться до аудиту, не поширюються на інші послуги, що їх надають аудитори: консультації з оподаткування, консалтинг, фінансовий та бухгалтерський супровід.

Супутні послуги

Огляди. Мета огляду фінансових звітів – дати можливість аудитору, без використання усіх процедур, які вимагалися б під час аудиторської перевірки, констатувати, чи фінансові звіти в усіх суттєвих аспектах відповідають певній концептуальній основі фінансової звітності.

Огляд охоплює запити та аналітичні процедури, призначені для оцінювання достовірності твердження, зробленого однією стороною для іншої. Огляд передбачає використання аудиторських навичок та методів і збирання відомостей, але він, як правило, не містить оцінки систем бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю, перевірки записів та

відповідей на запити підтвердженням та обчисленням, тобто процедур, які, зазвичай, виконуються під час аудиторської перевірки.

Хоча аудитор і намагається знайти всю важливу інформацію, зробити це за допомогою процедури огляду менш імовірно, ніж за допомогою аудиторської перевірки. Отже, рівень упевненості у висновку після огляду є, відповідно, нижчим, ніж той, що надається в аудиторському висновку.

Погоджені процедури. У завданні з проведення погоджених процедур аудитор зобов'язується виконувати процедури, характерні для аудиторської перевірки, погоджені між аудитором, суб'єктом господарювання і будь-якою третьою стороною, а також підготувати висновок про фактичні дані, на підставі якого одержувачі повинні зробити власні висновки. Висновок надається винятково тим сторонам, які погодились на виконання процедур, оскільки інші сторони, не ознайомлені з причинами їх проведення, можуть неправильно витлумачити їх результати.

Підготовка інформації. У завданні з підготовки інформації аудитор зобов'язується керуватися бухгалтерським досвідом (а не аудиторським) для збирання, класифікації та узагальнення фінансової інформації. Це завдання, як правило, оформляється у зрозумілій формі без надмірної деталізації даних та тестування тверджень, що лежать в основі інформації. Застосовувані процедури не дають (і не призначені для цього) можливості висловити будь-яке твердження щодо фінансової інформації. Проте користувачі отримують певну вигоду, оскільки послугу надано з належним фаховим умінням і ретельністю.

Рівень гарантії

Термін „гарантія” у тексті нормативів аудиту стосується впевненості аудитора у тому чи іншому питанні і означає правильні висновки, зроблені однією стороною для іншої. Аудитор оцінює докази, отримані внаслідок аналізу, і підсумовує їх.

Під час проведення аудиту аудитор дає високу, але не абсолютну гарантію того, що перевірена інформація не містить суттєвих помилок. Це формулюється в аудиторському звіті як об'єктивний висновок.

Під час оглядової (експрес) перевірки аудитор надає гарантію того, що перевірена інформація не містить істотних помилок, причому гарантія не є такою високою, як при аудиті.

Під час операційної перевірки аудитор складає звіт про окремі напрямки діяльності підприємства, але гарантії не дає. Тобто користувачі звітності самостійно оцінюють процедури і цифри, про які звітує аудитор, і самі роблять висновки за результатами його роботи.

Під час компіляції (трансформації бухгалтерського обліку) користувачі інформації замовляють облік і звітність юридичних осіб України за іншими, ніж в Україні, правилами, аудиторської гарантії у звіті бухгалтерів немає.

Компіляція (трансформація бухгалтерського обліку)

Для обліку за іншими стандартами бухгалтер залучається до надання бухгалтерських послуг, які, на відміну від аудиторських, пов'язані зі зберіганням, класифікацією і підсумком фінансової інформації. Як правило, вони полягають у скороченні надміру деталізованих даних, створенні зрозумілих таблиць та складанні фінансової звітності. Для цього не вимагається аудиторських доказів. Однак користувачі трансформованої фінансової звітності отримують послуги належної якості.

Якщо аудитор вважає, що подана звітність необ'єктивна, або якщо не може зробити якогось висновку (приміром, через брак зібраних даних), то він зобов'язаний повідомити про це користувачів у своєму висновку.

1.5 Види аудиту . Предмет, методи та об'єкти аудиту

Розрізняють аудит добровільний і обов'язковий. ***Добровільний (ініціативний) аудит*** здійснюється на замовлення зацікавленої сторони, коли перевірку непередбачено в установленому порядку.

Проведення аудиту ***є обов'язковим*** для:

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

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

Аудит поділяється на внутрішній і зовнішній.

Внутрішній аудит – незалежне оцінювання діяльності підприємства, визначення його платоспроможності та запобігання банкрутству. За внутрішній аудит відповідає саме підприємство або один з його відділів, тобто контролюючий орган підприємства. Керівник такого контролюючого органу (або внутрішній аудитор) підпорядкований керівництву підприємства. Внутрішній контролюючий орган здійснює аудиторські перевірки на самому підприємстві або в його підрозділах.

Будучи на повному утриманні підприємства, цей контролюючий орган (чи сам внутрішній аудитор) повинен довести необхідність свого існування, для чого він покликаний сприяти підвищенню ефективності роботи підприємства,

Внутрішні аудитори надають своєму підприємству результати аналізу, рекомендації, поради. Вони працюють як у державному, так і в приватному секторі.

Внутрішній аудит здійснюється на попередній стадії виконання комерційної, технологічної або фінансової угоди у процесі її проходження і після завершення. Він дає експертну науково обґрунтовану оцінку господарським операціям і процесам.

Внутрішні аудитори здійснюють перевірку внутрішньої звітності так само, як зовнішні аудитори перевіряють зовнішні фінансові звіти. Тому в проведенні внутрішніх перевірок немає істотних відмінностей.

Деякі види діяльності внутрішніх аудиторів називаються операційним аудитом. **Операційний аудит** (аудит результатів або управлінський аудит) – це вивчення аудиторами операцій компанії з метою сформулювати рекомендації щодо економічного використання ресурсів, ефективного досягнення цілей. Мета операційного аудиту – допомогти керівникам у виконанні їхніх обов'язків. Результатом цього може бути збільшення рентабельності компанії.

Таким чином, внутрішні аудитори розглядають операційний аудит як складову внутрішнього аудиту. Зовнішні аудитори визначають його як вид консультацій з питань управління, наданих недержавними бухгалтерськими фірмами.

Внутрішньому аудитору доцільно забезпечити співпрацю з юрисконсультом з питань дотримання законів, положень, інструкцій та інших нормативних актів, які регламентують діяльність підприємства. Завдання, принципи організації й основи проведення внутрішнього аудиту визначені такими нормативно-правовими актами: Законами України "Про аудиторську діяльність", "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні", Указами Президента України, Постановами Верховної Ради, Кабінету Міністрів з питань обліку і контролю, Положенням (стандартами) бухгалтерського обліку, Планом рахунків бухгалтерського обліку та Інструкцією щодо його застосування, рішенням Аудиторської палати України про прийняття Стандартів аудиту та етики Міжнародної федерації бухгалтерів як Національні стандарти аудиту, Інструкцією про порядок проведення інвентаризації, Положенням про ведення касових операцій тощо.

Зовнішній аудит переважно проводиться аудиторською фірмою (аудитором-підприємцем) за договором із підприємством-замовником про виконання незалежної експертизи господарсько-фінансової діяльності й розробку пропозицій щодо фінансової стратегії та підвищення

ефективності господарювання. Можливість використати результати внутрішнього аудиту сприяє зменшенню обсягу роботи зовнішнього аудитора з таких питань:

- перевірка документації й оцінювання роботи системи обліку та контролю;
- перевірка відповідності даних підприємства-замовника і незалежного контролю.

Якщо внутрішньому аудиту виявлено довіру, то слід визначити, якою мірою можна на нього покластися, беручи до уваги:

- рівень внутрішнього ризику аудиту щодо тестованих позицій;
- необхідний рівень висновку;
- кваліфікацію аудиторського персоналу фірми, яку перевіряють.

Зовнішній аудитор повинен переконатися, що робочі документи внутрішнього аудиту, дані якого він використовує, ведуться за прийнятою формою.

Іншими словами, **предметом аудиту** є стан економічних, організаційних, інформаційних та інших характеристик системи бухгалтерського обліку і звітності, що перебуває у сфері аудиторської оцінки.

Предмет аудиту має багато спільного з предметом економічного аналізу, ревізії і судово-бухгалтерської експертизи.

Об'єкти аудиту. Об'єктами аудиту є юридичні й фізичні особи, при цьому перевірці підлягають окремі господарські засоби і процеси, сукупність яких характеризує виробничу і фінансово-господарську діяльність підприємств і окремих посадових осіб за відповідний період, що складає поняття об'єктів контролю. До об'єктів можна віднести й економічні процеси, матеріально-технічне постачання, виробництво, збут продукції, продуктивність праці, собівартість, прибуток тощо.

Є складні й прості об'єкти дослідження. До *простих* належать об'єкти, які містять декілька елементів. Наприклад, товарна продукція є простим об'єктом для контролю, але їй притаманні такі елементи: якість, асортимент, конкурентоспроможність на ринку, естетична привабливість тощо. До *складних* належать об'єкти з невизначеною структурою, яка підлягає дослідженню. Наприклад, автоматизацію технологічного процесу відносять до складних об'єктів аудиту, на вході яких відомі затрати на впровадження, а на виході – вироблена продукція. Але ті елементи, які характеризують її, тобто фактори, що впливають на результативні показники (ефективність нової техніки), можна встановити при подальшому дослідженні із застосуванням методів економічного аналізу.

Метод аудиту. Метод аудиторської діяльності сформувався в системі прикладних економічних наук, крім того, він характеризується використанням загальнонаукових методів дослідження, що ґрунтуються на філософських принципах.

Метод (від гр. *methodos* – дослідження) – це прийом дослідження, який визначає підхід до об'єктів, що досліджуються, тобто шлях наукового пізнання і встановлення істини.

Загальнонауковими методами є: аналіз і синтез, індукція і дедукція, аналогія і моделювання, абстрагування і конкретизація, системний аналіз, функціонально-вартісний аналіз тощо.

Аналіз – це метод дослідження, який стосується вивчення предмета шляхом поділу його на складові, кожна з яких аналізується (вивчається) окремо в рамках одного цілого (аудит фінансово-господарської діяльності підприємства).

Синтез (від гр. *synthesis* – сполучення, поєднання, складання) – метод дослідження об'єкта в його цілісності, в єдності його частин (аудит виконання договорів на постачання товарно-матеріальних цінностей).

Індукція (від гр. *induction* – наведення) – метод дослідження, за яким загальний висновок складається на підставі ознайомлення не зі всіма ознаками, а лише з частиною їх, тобто способом виведення висновків від окремого до загального (аудит витрат обігу здійснюється насамперед за даними аналітичного обліку, а відтак – синтетичного обліку).

Дедукція (від лат. *deduction* – виведення) – метод дослідження, за якого спочатку вивчається стан об'єкта в цілому, а потім стан його складових елементів, тобто висновки роблять від загального до окремого (аудит фінансових результатів спочатку проводиться за даними синтетичного обліку, а потім – аналітичного обліку).

Аналогія – прийом наукових висновків, за допомогою якого досягається пізнання ознак суб'єктів на основі їх подібності з іншими. Метод аналогії, базуючись на подібності окремих сторін різних об'єктів, є основою моделювання.

Моделювання – спосіб наукового пізнання, який ґрунтується на заміні об'єкта, що вивчається, на його аналог, модель, що містить істотні прикмети оригіналу (наприклад, стандарти).

Абстрагування (від лат. *abstrahere* – відволікати) – прийом відволікання, способом абстракції переходять від конкретних об'єктів до загальних понять (за перевіркою стану збереження матеріальних цінностей на окремих складах, абстрагуючись, роблять висновки щодо гуртовні в цілому).

Конкретизація (від лат. *concretus* – густий, твердий) – дослідження стану об'єктів за певними конкретними умовами існування їх (виявлення нестач в окремих магазинах).

Системний аналіз – вивчення об'єкта як сукупності елементів, що утворюють систему. В аудиті системний аналіз передбачає оцінювання поведінки об'єктів як системи з усіма факторами, що впливають на його функціонування. Він дає змогу застосувати системний підхід до

оцінювання виробничої і фінансово-господарської діяльності підприємства (аналіз систем для дослідження об'єктів за умов невизначеності).

Функціонально-вартісний аналіз – це вивчення об'єктів на стадії підготовки виробництва, що включає проектування і синтез складних систем у процесі дослідження їх функціонування (проектування й оцінювання економічної ефективності технологічних процесів тощо).

Існують також **власні методичні прийоми аудиту**, які можна об'єднати в групи: органолептичні, розрахунково-аналітичні, документальні, узагальнення і реалізації результатів аудиту.

Органолептичні методи (від гр. *organon* – знаряддя, інструмент) – це інвентаризація, контрольні заміри, вибіркові і суцільні спостереження, технологічний та хіміко-технологічний контроль, експертизи, службові розслідування, експеримент.

Інвентаризація – перевірка стану об'єктів органолептичним способом, тобто перевірка наявності й стану об'єкта шляхом огляду, підрахунку, зважування, обміру тощо. Практично інвентаризація — це перевірка фактичної наявності запасів, сировини, готової продукції, товарів та інших цінностей, які зіставляються з даними бухгалтерського фінансового обліку і встановлюється результат — нестача, надлишок, пересортиця, природний убуток.

Контрольні замірювання робіт – прийом фактичного контролю за дотриманням норм витрачання сировини та матеріалів у виробництві, на будівництві, транспорті тощо.

Найчастіше контрольне замірювання застосовується для перевірки фактично виконаних і зданих за актом здавання-приймання і будівельно-монтажних робіт (при цьому встановлюють економію або перевитрати будівельних матеріалів).

Вибіркові спостереження – прийоми статистичного спостереження якісних характеристик господарського процесу (при визначенні дефектів товарів, що надійшли в торгівлю).

Суцільні спостереження – прийоми статистичного спостереження фактичного стану об'єктів (хронометраж норм виробітку використання робочого часу за звітний період).

Технологічний контроль – контроль якості продукції, її відповідності технічним умовам (контрольний запуск сировини і матеріалів у виробництво, що застосовується для перевірки оптимальності технології виробництва, обґрунтованості норм витрат матеріалів і повноти виходу готової продукції).

Хімічно-технологічний контроль – контроль якості сировини і матеріалів, що використовуються у виробництві продукції, а також якісних характеристик (способом лабораторного аналізу встановлюють і смакові якості продуктів харчування).

Експертизи – експертні оцінки, що застосовуються криміналістичними, судово-бухгалтерськими, товарознавчими та іншими експертизами, коли у складі аудиторів немає відповідних фахівців або коли за виявленими аудитом зловживаннями порушено кримінальну справу.

Службове розслідування – сукупність прийомів перевірки дотримання службовими особами і робітниками чи службовцями нормативно-правових актів (застосовується при вивченні порушення чинного законодавства).

Експеримент – науково поставлений дослід з метою аудиту для перевірки результатів процесів, що плануються або виконані (експеримент проводиться за чітко визначеними умовами, які дають змогу стежити за перебігом запланованого процесу).

Під час аудиту також використовують **розрахунково-аналітичні методи** (статистичні розрахунки, економіко-математичні методи, економічний аналіз тощо).

Економічний аналіз – це система прийомів для розкриття причинних зв'язків, що зумовлюють результати явищ і процесів (середні й відносні величини, групування, індексний метод, коефіцієнти автономії, довготермінового залучення коштів, маневрування власними коштами підприємства, нагромадження амортизації, реальної вартості основних засобів, коефіцієнти ліквідності (платоспроможності) тощо).

Статистичні розрахунки застосовуються при потребі відтворення реальних кількісних відношень (за їхньою допомогою розраховуються коефіцієнти трудової участі членів бригади, коефіцієнти використання обладнання, ритмічність випуску продукції тощо).

Економіко-математичні методи застосовуються при визначенні впливу факторів на результати господарських процесів з метою їх оптимізації на стадії проектування (оптимізація маршрутів перевезення вантажів автомобільним транспортом тощо).

В аудиті також використовують **документальні способи перевірки** – дослідження документів, суцільне і несуцільне (вибіркове) спостереження, групування недоліків, формальну й арифметичну перевірку документів, нормативне (юридичне) оцінювання документально оформлених господарських операцій, логічну перевірку, зустрічну перевірку, балансовий метод, порівняння, оцінювання законності й обґрунтованості господарських операцій за даними кореспонденції рахунків бухгалтерського фінансового обліку тощо. При цьому джерелами інформації є: первинні документи, у тому числі технічні носії інформації, реєстри синтетичного й аналітичного бухгалтерського фінансового обліку (книги, журнали, оборотні відомості, нагромаджувальні й розроблювальні таблиці, Головна книга, оборотна відомість за синтетичними рахунками та ін.); фінансова, податкова, статистична й оперативна звітність тощо.

Дослідження документів – спосіб документальної перевірки

достовірності й доцільності господарських операцій, відповідності їх законодавчим і нормативно-правовим актам.

При суцільному способі перевірки підлягають усі документи і записи у реєстрах бухгалтерського обліку та фінансової звітності (грошові документи і кошти, виписки з рахунків у банках, цінні папери і векселі, власний капітал, розрахунки за податками і платежами, доходи, товарні втрати і результати діяльності, фінансова звітність).

Несуцільне спостереження (вибіркова перевірка) характеризує всю сукупність одиниць за результатами обстеження певної її частини (вибіркової сукупності), відібраної випадковим чином за правилами наукової теорії вибірки.

Узагальнення і реалізація результатів аудиту – сукупність прийомів синтезування результатів аудиту і прийняття відповідних рішень щодо виправлення недоліків і запобігання їх повторенню в майбутньому (групування недоліків і правопорушень, економічне обґрунтування, систематизація недоліків у висновку аудитора, рішень за результатами аудиту).

Отже, **метод аудиту** – це сукупність прийомів і способів аудиту за процесами розширеного відтворення національного продукту і дотримання його законодавчого та нормативно-правового регулювання за умов ринкової економіки.

1.6 Професійна етика та правовий статус аудиторів і аудиторських фірм

Аудит як вид підприємницької діяльності відносять до інтелектуальної діяльності. У теорії та практиці аудиту важливе місце займає професійна етика аудитора. Вона включає ряд принципів службової поведінки та ставлення до виконання фахових обов'язків.

Концептуальна основа міжнародних стандартів аудиту (МСА 120), Кодекс етики професійних бухгалтерів та Стаття 20 Закону „Про аудиторську діяльність” зазначають етичні принципи, якими керується аудитор:

- незалежність;
- чесність;
- об'єктивність;
- професійна компетентність;
- конфіденційність;
- професійна поведінка;
- дотримання технічних стандартів.

Дотримання цих етичних принципів залежить авторитет фахівця, його професійна придатність виконувати найскладніші завдання.

Незалежність. Аудитори повинні бути незалежними від будь - якої зацікавленості, що може бути визнана незалежно від її реальних наслідків несумісною з принципами чинності, об'єктивності та незалежності.

Насамперед загрозу незалежності завдають фінансові, особисті та сімейні взаємозв'язки із клієнтами, умовні гонорари, прийняті товари та послуги від клієнта.

Забороняється проведення аудиту:

- аудитором, який має прямі родинні стосунки з членами органів управління суб'єктів господарювання;
- аудитором, який має особисті майнові інтереси в суб'єкта, що перевіряється;
- аудитором - членом органів управління, засновником або власником суб'єкта господарювання, що перевіряється;
- аудитором – працівником суб'єкта, що перевіряється;
- аудитором – працівником, співвласником дочірнього підприємства, філії чи представництва суб'єкта, що перевіряється;
- якщо розмір винагороди за надання аудиторських послуг не враховує необхідного для якісного виконання таких послуг часу, незалежних навичок, знань, професійної кваліфікації та ступінь відповідальності аудитора.

Чесність та об'єктивність. Чесність передбачає справедливе ведення справ та їх правдивість. Принцип об'єктивності зобов'язує всіх аудиторів бути справедливими, чесними і вільними від конфлікту інтересів.

Аудитори виконують багато різних функцій та повинні демонструвати свою об'єктивність за різних обставин. Незалежно від послуг і посад, аудиторам слід захищати чесність своїх професійних послуг та зберігати об'єктивність у своїх судженнях.

Професійна компетентність. Професійну компетентність можна поділити на дві різні фази:

- досягнення професійної компетентності: вимагає високих стандартів загальної і спеціальної освіти, навчання і складання іспитів із відповідних дисциплін за фахом, а також досвід роботи за спеціальністю;
- підтримка професійної компетентності: вимагає постійної обізнаності зі змінами в бухгалтерській справі, зокрема з національними і міжнародними стандартами бухобліку і аудиту та з іншими нормативними актами й законодавчими вимогами.

Конфіденційність. Аудитори не розголошують конфіденційну інформацію про справи клієнта або працедавця, отриманої під час надання професійних послуг. Обов'язок цей залишається чинним і після припинення співпраці аудитора з клієнтом. Розкриття інформації дозволяється за спеціальним дозволом або якщо розкриття інформації є юридичним, професійним правом чи обов'язком. Аудитор зобов'язаний

переконатися в дотриманні принципу конфіденційності особами, які працюють під його керівництвом, проводити консультації під час аудиторських перевірок.

Конфіденційність стосується не лише розкриття інформації. Конфіденційність також вимагає, щоб аудитор не використовував отриману інформацію для особистої вигоди або вигоди третьої сторони.

Професійна поведінка. Аудитор повинен діяти таким чином, щоб його діяльність відповідала добрій репутації професії та утримуватись від дій, що можуть зашкодити цій репутації.

Дотримання технічних стандартів. Аудитор повинен надавати професійні послуги у відповідності з діючими технічними і професійними стандартами, а також виконувати інструкції клієнта або працедавця, якщо вони не суперечать Кодексу етики професійних бухгалтерів.

Методологічні вимоги до аудиторської діяльності:

- обґрунтованість аудиторських доказів, а також оцінювання систем внутрішнього контролю;
- доцільність вибору методики і техніки аудиту, визначення критеріїв значущості й достовірності, дотримання методики оцінювання ризику та вибіркової перевірки даних;
- аналіз інформації та формулювання висновків, відповідальність за зроблений висновок, дотримання порядку його документального оформлення;
- взаємодія аудиторів;
- обґрунтування використання результатів роботи іншого аудитора або спеціаліста іншої галузі, повне інформування клієнта;
- контроль за якістю роботи аудитора.

Права і обов'язки аудиторів і аудиторських фірм.

Аудитори України мають право об'єднуватися в громадські організації за професійними ознаками, дотримуючись вимог Закону та інших законів.

Професійні організації аудиторів України сприяють підвищенню професійного рівня аудиторів, захищають професійні та соціальні права аудиторів, вносять пропозиції щодо подальшого вдосконалення аудиторської діяльності, виконують інші повноваження, передбачені їх статутами та положеннями.

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

- самостійно визначати форми і методи проведення аудиту та надання інших аудиторських послуг на підставі чинного законодавства, стандартів аудиту та умов договору із замовником;
- отримувати необхідні документи, які мають відношення до предмета перевірки і знаходяться як у замовника, так і у третіх осіб. Треті особи,

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

- отримувати необхідні пояснення в письмовій чи усній формі від керівництва до працівника замовника;

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

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

Аудитори і аудиторські фірми зобов'язані:

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

- належним чином проводити аудит та надавати інші аудиторські послуги;

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

- 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;

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

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

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

1.7 Мета та загальні принципи аудиторської перевірки фінансових звітів

Аудиторська перевірка

Аудиторська перевірка фінансових звітів має на меті надання аудиторіві можливості висловити думку про їх відповідність (у всіх суттєвих аспектах) визначеній концептуальній основі фінансової звітності.

Аудитор має отримати достатні докази, щоб зробити висновки.

Думка аудитора підвищує довіру до фінансових звітів завдяки наданню високого (але не абсолютного) рівня впевненості. Проте вона не може вважатися абсолютно правильною внаслідок дії таких чинників, як

неідеальність людського судження, тестування, обмеження, властиві будь-яким системам бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю, а також тому, що здебільшого свідчення, які може отримати аудитор, за своїм характером є швидше проміжними, ніж доказовими.

Мета аудиту

Метою аудиту фінансової звітності є висновок про те, чи відповідає вона в усіх суттєвих аспектах інструкціям, які регламентують порядок підготовки і подання фінансових звітів.

Хоча позитивний аудиторський висновок є основою довіри до фінансової звітності підприємства, для користувача він не може бути гарантією економічної стабільності підприємства у найближчому майбутньому або ефективності роботи його керівництва.

Загальні принципи аудиту

Під час аудиту слід дотримуватися таких принципів:

- об'єктивності і незалежності,
- професіоналізму і компетентності;
- конфіденційності;
- контролю за роботою, яка виконується особами, залученими до аудиторської перевірки;
- планування роботи.

Надаючи послуги, аудитор має враховувати, що будь-коли можуть виникати обставини, які призводитимуть до викривлень у фінансовій звітності окремих важливих параметрів. Наприклад, аудитор повинен шукати підтвердження заявам керівництва, водночас припускаючи, що вони можуть бути і хибними.

Загальні принципи аудиторської перевірки

Аудиторів слід дотримуватися Кодексу професійної етики аудитора, розробленої Міжнародною федерацією бухгалтерів. Етичними принципами, якими керується аудитор, виконуючи свої обов'язки, є:

- незалежність;
- чесність;
- об'єктивність;
- компетентність та ретельність;
- конфіденційність;
- професійна поведінка, тобто: дотримання субординації, скромність, висока мораль тощо;
- дотримання технічних стандартів.

Аудитор повинен планувати і проводити перевірку з професійним скептицизмом, усвідомлюючи, що певні обставини можуть стати причиною суттєвого викривлення фінансових звітів.

Професійний скептицизм означає, що аудитор критично оцінює достовірність отриманих аудиторських доказів та відстежує ті з них, які суперечать (чи ставлять під сумнів) достовірність документів або пояснень

управлінського персоналу. Наприклад, професійне скептичне ставлення потрібне протягом усієї аудиторської перевірки, щоб зменшити ризик залишення поза увагою підозрілих обставин, надмірного узагальнення під час формулювання висновків і використання хибних припущень під час визначення характеру, часу й обсягу аудиторських процедур та оцінювання їх результатів.

Плануючи та проводячи аудиторську перевірку, аудитор не робить попередніх припущень ні про нечесність, ні про безсумнівну чесність управлінського персоналу. Тому пояснення управлінського персоналу не замінюють достатніх та відповідних аудиторських доказів для обґрунтованих висновків, що їх буде покладено в основу аудиторської думки.

Обсяг аудиторської перевірки

Цей термін стосується безпосередньо процедур аудиту, необхідних для досягнення мети перевірки. Процедури повинні визначатись аудитором з урахуванням усіх вимог відповідних професійних організацій, чинного законодавства, завдання з аудиторської перевірки та вимог до звітності.

Достатня впевненість

Достатня впевненість означає нагромадження аудиторських доказів, які потрібні для висновку про стан фінансових звітів (відсутність чи наявність викривлень). Достатня впевненість стосується всього процесу аудиторської перевірки.

Проте певні обмеження перешкоджають виявленню аудитором спотворень. Це наслідок дії таких чинників:

- недостатня об'єктивність;
- обмеження, властиві будь-якій системі бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю;
- здебільшого аудиторські докази є проміжними.

Крім того, на переконливість доказів, на підставі яких формуються висновки, можуть впливати інші обмеження (наприклад, операції між пов'язаними сторонами).

Відповідальність за фінансову звітність

Хоч аудитор і відповідає перед замовником за достовірність і повноту аудиторського висновку про фінансову звітність підприємства, відповідальність за правильність підготовки і подання фінансової звітності користувачам згідно з вимогами українського законодавства покладається на керівництво підприємства. Аудиторська перевірка не звільняє керівництво від відповідальності за достовірність і повноту звітності.

Процедури засвідчення бухгалтерської звітності підписом і печаткою аудитора (аудиторської фірми), яких вимагає Державна комісія з цінних паперів і фондового ринку та інші державні установи, не вказують на солідарну відповідальність аудитора разом із керівництвом підприємства

за достовірність і повноту фінансової звітності. Це лише підтвердження аудитором відповідності показників фінансової звітності даним Головної книги (оборотного балансу) та журналам-ордерам, без перевірки достовірності первинної бухгалтерської документації.

Хоча аудитор несе відповідальність за висловлену ним думку про фінансові звіти, відповідальність за підготовку й подання фінансових звітів покладається на управлінський персонал суб'єкта господарювання. Аудиторська перевірка фінансової звітності не звільняє управлінський персонал від його обов'язків.

1.8 Умови домовленості про аудиторську перевірку

Листи-зобов'язання про проведення аудиторської перевірки

В інтересах замовника й аудитора доцільно надіслати замовникові листа-зобов'язання, який допоможе уникнути непорозумінь щодо завдання. Лист-зобов'язання документує і підтверджує призначення аудитором, мету та обсяг аудиторської перевірки, ступінь відповідальності аудитора перед клієнтом і форму звітів та висновків.

Форма і зміст листів-зобов'язань для різних замовників можуть бути різними, але обов'язковим є встановлення:

- мети аудиторської перевірки фінансових звітів;
- відповідальності управлінського персоналу за фінансові звіти;
- обсягу аудиторської перевірки;
- форми звітів і висновків про результати завдання;
- факту, що внаслідок властивих аудиторській перевірці обмежень існує ризик, що деякі суттєві викривлення можуть залишитися невиявленими;
- вимоги про вільний доступ до документації та іншої інформації, потрібної для аудиторської перевірки.

За потреби можливі:

- домовленість про залучення інших аудиторів та експертів;
- домовленість про залучення до перевірки внутрішніх аудиторів, а також інших працівників замовника;
- координація роботи з попереднім аудитором;
- обмеження відповідальності аудитора, де це об'єктивно виправдано;
- подальші угоди між аудитором і замовником.

1.9 Контроль за якістю аудиторських послуг

Метод і процедури контролю за якістю слід застосовувати на рівні аудиторської фірми і для окремих аудиторських перевірок.

Характер, час і процедури контролю за якістю роботи аудиторської фірми залежать від багатьох чинників (наприклад, обсягу і характеру її практики, її географічної розосередженості, організаційної структури і

співвідношення доходів та витрат). Відповідно, методи і процедури, прийняті окремими аудиторськими фірмами, будуть різними, як і обсяг їх документації.

Якість аудиторських робіт залежить від багатьох чинників.

Професійні вимоги: співробітники аудиторської фірми мають дотримуватися принципів незалежності, чесності, об'єктивності, конфіденційності.

Компетентність: аудиторську фірму слід комплектувати персоналом, який досягнув високого рівня професійної кваліфікації та компетенції і з необхідною ретельністю виконує професійні обов'язки.

Призначення на проведення аудиту: проведення аудиту треба доручати працівникам, які мають досвід роботи і професійну підготовку, передбачену для конкретних обставин.

Розподіл обов'язків: керівництво, контроль, аналіз роботи на всіх ділянках забезпечує гарантію якості.

Консультації, пов'язані з аудитом: за потреби аудитор може звертатися за консультаціями до представників неаудиторських професій, які працюють в аудиторській фірмі, і до спеціалістів інших підприємств.

Залучення клієнтів: передбачає аналітичну роботу, яка полягає в оцінці репутації клієнтів. Господарські відносини з клієнтом слід будувати на засадах незалежності аудиторської фірми, її спроможності високоякісно надати послугу, впевнившись у чесності та порядності клієнта.

Гнучкість: адекватність і ефективність внутрішніх методів та контролю за якістю робіт слід постійно переглядати.

Загальні заходи контролю за якістю доцільно доводити до відома співробітників фірми.

Система контролю за якістю роботи аудиторів, як правило, передбачає:

- *професійні вимоги:* персонал фірми повинен дотримуватися принципів незалежності, порядності, об'єктивності, конфіденційності;

- *навички і компетентність:* фірма повинна мати персонал, який дотримується професійних стандартів, має високу професійну компетентність, виконує свої обов'язки з належною ретельністю;

- *доручення роботи:* аудиторську роботу доручають персоналові, який має відповідну технічну підготовку і досвід;

- *делегування:* слід спрямовувати роботу, здійснювати нагляд і контроль на всіх рівнях, щоб забезпечити обґрунтовану впевненість у тому, що вона відповідає належним стандартам якості;

- *консультування:* не зайве консультуватися у фірмі (чи за її межами) зі спеціалістами, які мають відповідний досвід;

- *робота з клієнтами:* треба залучати клієнтів і підтримувати контакти з постійними клієнтами. Слід враховувати незалежність фірми і можливість належного обслуговування клієнта, а також порядність його

управлінського персоналу;

моніторинг: треба постійно проводити моніторинг адекватності й ефективності заходів та процедур контролю за якістю.

Слід ознайомити весь персонал фірми із методикою, процедурами контролю за якістю, щоб мати обґрунтовану впевненість у тому, що всі заходи зрозумілі й застосовуються на практиці.

Організація аудиторської перевірки

Аудитор повинен уживати тільки таких заходів контролю, які разом із методами контролю за якістю аудиту відповідають завданням конкретної аудиторської перевірки.

Аудиторам, співробітникам із керівними функціями треба постійно контролювати професійну компетенцію асистентів, які виконують доручену роботу, визначаючи для кожного коло його обов'язків та питань і аналізуючи його роботу.

Слід упевнитися, що доручена робота виконана компетентно.

Управління аудитом

Аудитор має керувати асистентами, яким доручено аудиторські роботи. Асистентів слід поінформувати про мету перевірки і відповідальне ставлення до неї, а також про характер діяльності підприємства, «вузькі» питання бухгалтерського обліку й аудиту, які можуть впливати на характер, терміни й обсяг аудиторських заходів.

Підготовка програми, загального плану, визначення термінів проведення перевірки є важливим інструментом керування аудитом.

Контроль

Складовою частиною контролю є керування та економічний аналіз.

На аудиторів і співробітників аудиторської фірми, які виконують функції контролю, під час проведення аудиту покладаються такі обов'язки:

- визначення рівня знань і компетентності асистентів та їх відповідності отриманим завданням;
- перевірка розуміння порядку проведення аудиторської перевірки, узгодження роботи асистентів із загальним аудиторським планом і програмою перевірки;
- обізнаність у всіх важливих питаннях ведення бухгалтерського обліку і порядку проведення аудиту, спроможність оцінити їх значущість і при необхідності змінити план та програму аудиту;
- уміння вирішувати спірні питання в професійних дискусіях між співробітниками фірми, організовувати консультації.

Аналіз Виконану кожним аудитором чи асистентом роботу слід контролювати. Це робить аудитор вищої або такої ж компетенції, встановлюючи факти, які підтверджують, що:

- робота виконана згідно з програмою аудиту;
- виконана робота й отримані результати оформлені відповідним чином;

- всі суттєві питання перевірки з'ясовані і відображені в аудиторському висновку;
- завдання аналітичних процедур виконані;
- висновки обґрунтовані результатами виконаних робіт і підтверджують аудиторський висновок.

Треба своєчасно аналізувати і такі питання:

загальний план і програму аудиту;

оцінку ризику невідповідності системи внутрішнього контролю, включаючи результати тестів якості внутрішнього контролю на підприємстві і пов'язані з ними зміни, додатково внесені до загального плану і програми аудиту;

документацію про аудиторські докази, складену за результатами аудиторських висновків, разом із результатами отриманих консультацій;

фінансову звітність підприємства, зауваження аудитора до неї і запропонований аудиторський звіт.

Під час контрольної перевірки якості аудиту слід упевнитися, що всі поставлені завдання виконано. Можна передбачити також, особливо у разі комплексної перевірки, залучення до неї працівників аудиторської фірми, які не брали участь в аудиті і які проведуть додаткові процедури до подання клієнтові аудиторського звіту.

1.10 Документація в аудиті

Термін „документація” означає матеріали (робочі документи), які 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 плівці, на паперових, електронних чи інших носіях.

Документальне оформлення аудиторської перевірки складається з двох видів документації – робочої та підсумкової.

Аудитор зобов'язаний вести документацію, яка стосується прийнятих рішень за результатами аудиторської перевірки і буде покладена в основу аудиторського висновку.

Робоча документація – це записи, за допомогою яких аудитор фіксує проведені процедури перевірки, тести, отриману інформацію і відповідні висновки. У ній міститься інформація, яка, на думку аудитора, є важливою і повинна підтвердити положення та пропозиції аудиторського висновку.

Робочі документи:

- допомагають планувати і проводити аудиторську перевірку;
- допомагають здійснювати нагляд і перевірку аудиторської роботи;
- містять аудиторські докази, отримані в результаті проведеної аудиторської роботи, на підтримку думки аудитора.

Підсумкова документація складається з аудиторського висновку та документації, яка передається замовникові перевірки.

Аудиторський висновок є обов'язковим компонентом підсумкової документації.

Форма та зміст робочих документів

Аудитор повинен складати робочі документи, достатньо повні й докладні для відображення всіх процедур аудиторської перевірки.

У них слід подавати інформацію про планування аудиторської роботи, характер, час та обсяг виконаних аудиторських процедур, їх результати, а також висновки з отриманих аудиторських доказів. Робочі документи мають містити пояснення щодо всіх важливих питань, а також висновки аудитора. Якщо однозначно висловити судження не можна, то в робочі документи треба вносити відповідні факти, відомі аудиторіві на час формулювання висновків.

Робоча документація виконує такі функції:

- обґрунтовує твердження в аудиторському висновку та свідчить про відповідність процедур аудиту ухваленим нормативам;
- полегшує процес управління, нагляду та контролю за якістю аудиторської перевірки;
- сприяє виробленню методології аудиторської перевірки, допомагає аудиторіві в роботі.

Робоча документація має відображати таку інформацію про кожний із напрямів, які перевіряють:

- методику аудиторської перевірки;
- проведені під час перевірки тести;
- висновки, рішення і пропозиції аудитора.

Зміст робочої документації значною мірою є професійним судженням аудитора, оскільки немає ні можливості, ні потреби документувати кожне спостереження або обстеження.

Обсяг робочих документів залежить від рішення аудитора, оскільки документування кожного питання, розглянутого аудитором, непотрібне й недоцільне. Оцінюючи обсяг робочих документів, які потрібно підготувати і зберігати, корисно з'ясувати, що дозволило б іншому аудиторіві, в якого немає попереднього досвіду проведення такої аудиторської перевірки, уявити виконану роботу і зрозуміти підґрунтя для прийнятих принципових рішень (але недетальні аспекти перевірки). Подробиці можна обговорити з аудитором, який підготував робочі документи.

На форму і зміст робочих документів впливають такі чинники:

- характер завдання;
- форма аудиторського висновку;
- характер і складність бізнесу;
- 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 під час аудиторської перевірки конкретних методів та прийомів.

Визначаючи зміст документації, аудитор має взяти за орієнтир її доступність і зрозумілість навіть для недосвідчених. Переглянувши її, аудитор-наступник повинен зрозуміти суть проведеної перевірки та прийнятих рішень без конкретизації процедур перевірки. Окремі деталі процедур можна уточнити з тим, хто підготував робочу документацію.

Робочі документи складаються й систематизуються так, щоб вони відповідали суті аудиторської перевірки. Використання стандартизованих робочих документів (наприклад, контрольних переліків, зразків листів, стандартної організації робочих документів) може збільшити швидкість їх підготовки, а отже, і перевірки. Це полегшує делегування роботи й водночас є засобом контролю за її якістю.

Робочі документи слід грамотно оформляти. Оформлення документів забезпечує їх доступність для прочитання і розуміння змісту. Конкретні форми робочих документів визначають аудитори (аудиторські фірми) з урахуванням специфіки аудиту. Оскільки використання стандартних форм (наприклад, стандартних бланків) полегшує аудиторську роботу, доцільно впроваджувати в аудиторських фірмах єдині форми ведення робочої документації. А також як робочу документацію використовувати матеріали, підготовлені клієнтом. Це прискорює її оформлення. У таких випадках аудиторів слід переконатися в тому, що ці матеріали відповідають стану справ, тобто перевірити їх правильність. Бажано попросити клієнта підготувати такі матеріали до початку перевірки.

Для постійного клієнта робочі документи доцільно поділити на:

- *постійні*, тобто такі, які містять інформацію, що не змінюється рік у рік (копії статутних та реєстраційних документів тощо);
- *поточні*, які містять інформацію щодо поточних періодів фінансово-господарської діяльності клієнта (каса, банк, реалізація та ін.).

Аудитор може користуватися графіками, аналітичною чи іншою документацією, підготовленою суб'єктом господарювання. Проте він повинен упевнитися, що ці матеріали підготовлені як належить.

До складу робочих документів, як правило, входять:

- інформація щодо правової форми та організаційної структури суб'єкта господарювання;
- копії важливих юридичних документів, угод, протоколів або витяги з них;
- інформація щодо галузі промисловості, економічного та законодавчого середовища, в якому діє суб'єкт господарювання;
- докази процесу планування, серед них 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 і його висновки;
- аналіз операцій і залишків;
- аналіз важливих показників і тенденцій;
- записи про характер, час та обсяг виконаних аудиторських процедур і їх результати;
- докази нагляду за роботою асистентів її перевірки;
- інформація про час і виконавців аудиторських процедур;
- докладна інформація про процедури, застосовані до компонентів, фінансові звіти, які перевіряє інший аудитор;
- копії протоколів спілкування та листування з аудиторами, експертами та іншими третіми сторонами;
- копії листів або записок із 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 про суттєві аспекти аудиторської перевірки, виявлені за допомогою процедур, включаючи те, як були враховані винятки чи незвичайні події;
- копії фінансових звітів та аудиторського висновку.

У разі повторних перевірок деякі папки з робочими документами можна класифікувати як «постійні» аудиторські папки, що поповнюються новою інформацією, важливою для наступних аудиторських перевірок, на відміну від поточних, які містять інформацію, пов'язану переважно з аудитом за один конкретний період.

Достатній рівень розкриття та деталізації процедур аудиту в робочій документації:

- забезпечує можливість контролю будь-яким аудитором перевірки поточного року;
- підтверджує обґрунтування аудиторського висновку;
- підтверджує відповідність перевірки аудиторським нормативам;
- забезпечує ефективну допомогу у плануванні та проведенні наступних перевірок;
- є довідковим матеріалом для пояснення окремих питань проведеної перевірки.

Конфіденційність і зберігання робочих документів та право власності на них

Аудиторів слід вживати заходів, щоб забезпечити конфіденційність і збереження робочих документів протягом періоду, достатнього для задоволення потреб суб'єкта професійної бухгалтерської практики, а також дотримання встановлених правил і термінів зберігання таких документів.

Робочі документи є власністю аудитора. Хоча за рішенням аудитора частина чи витяги з робочих документів і можуть надаватися суб'єктові господарювання, вони не замінюють облікових записів.

Після перевірки робочі документи залишаються в аудитора. Він має право складати довідки на підставі витягів із них. Але його право власності обмежене етичними нормами та забезпеченням конфіденційності інформації. Робочі документи аудитора, підкреслюємо, не можуть використовуватися як частина фінансової документації клієнта або її заміна.

Робочі документи не можна вимагати або вилучати в аудитора, за винятком випадків, передбачених законодавством: у разі порушення проти аудиторської фірми кримінальної справи.

Аудитор повинен забезпечити надійне зберігання робочих документів. Термін зберігання визначається як практикою аудиторської діяльності, так і терміном позовної давності (порушення справи проти аудитора), а також іншими міркуваннями. Виходячи з цього, мінімальний термін зберігання документації – три роки з дня надання аудиторського висновку клієнтові.

1.11 Відповідальність аудитора за розгляд шахрайства і помилки, допущені під час перевірки фінансової звітності

Шахрайство та помилки. Характеристика

Плануючи та здійснюючи аудит, а також оцінюючи та подаючи висновки щодо його результатів, аудитор повинен розглядати ризик суттєвих викривлень у фінансових звітах унаслідок шахрайства або помилок.

Викривлення у фінансових звітах можуть виникати внаслідок шахрайства або помилки. Термін „помилка” означає ненавмисне викривлення інформації у фінансових звітах, включаючи пропускання загальної суми або:

- помилку під час збирання чи оброблення інформації, яка є основою для фінансових звітів;
- неправильну облікову оцінку через недогляд або помилкове тлумачення фактів;
- помилку у використанні принципів бухгалтерського обліку під час визнання, класифікації, надання або розкриття інформації.

Помилка – ненавмисне викривлення фінансової інформації внаслідок арифметичних або логічних помилок в облікових записах і розрахунках, неповноти обліку, неправильного подання в обліку фактів господарської діяльності, складу майна, вимог і зобов'язань, а також невідповідне відображення операцій в обліку.

Термін „шахрайство” означає навмисні дії однієї або кількох осіб з управлінського та найвищого управлінського персоналу, працівників або третіх сторін, які використовують обман, щоб отримати незаконні переваги. Хоча поняття шахрайства є широким юридичним поняттям, аудитора стосуються лише випадки шахрайства, що спричиняють суттєві викривлення у фінансових звітах. Деякі випадки шахрайства можуть не мати на меті викривлення фінансових звітів. Аудитори не з'ясовують чи справді було шахрайство. Шахрайство, до якого причетний управлінський персонал або найвищий управлінський персонал, називають шахрайством управлінського персоналу; шахрайство, в якому беруть участь лише рядові працівники, називають шахрайством працівників. У кожному разі може бути змова з третіми сторонами за межами підприємства.

Шахрайство – навмисно неправильне відображення і подання даних обліку та звітності службовими особами і керівництвом підприємства. Шахрайство полягає у маніпуляціях обліковими записами і фальсифікації первинних документів, реєстрів обліку і звітності; навмисних змінах записів в обліку, які викривляють суть фінансових і господарських операцій; неправильній оцінці активів і методів їх списання; пропусканні або приховуванні записів чи документів; невідображенні операцій; незаконному отриманні в особисту власність грошово-матеріальних цінностей; невідповідних записах в обліку.

Маніпуляція обліковими записами – зумисне використання неправильних (некоректних) бухгалтерських проведення або сорбуючих записів для викривлення даних обліку і звітності.

Фальсифікація бухгалтерських документів і записів – оформлення очевидно неправильних або фальсифікованих документів бухгалтерського обліку і записів у реєстрах бухгалтерського обліку.

Невідповідні записи у реєстрах обліку – ненавмисне або навмисне відображення фінансової інформації в системі рахунків у неповному обсязі, в оцінці, яка відрізняється від ухвалених норм.

Незвичайні операції – угоди і господарські операції, платежі, котрі, на думку аудитора, зайві, недоречні або надмірні за певних обставин.

Аудитор розглядає випадки шахрайства, що належать до двох типів навмисних викривлень: викривлення, які є результатом неправдивої фінансової звітності, та викривлення, які є результатом незаконного привласнення активів.

До неправдивої фінансової звітності належать навмисні викривлення, пропускання загальних сум або розкриття інформації у фінансових звітах

із метою обману їх користувачів. Неправдиві фінансові звіти можуть містити:

- обман, тобто маніпулювання, фальсифікацію, навмисні виправлення облікових записів або первинних документів, які є основою фінансових звітів;
- викривлення або навмисне пропускання у фінансовій звітності подій, господарських операцій чи іншої істотної інформації;
- навмисне неправильне застосування облікових принципів визнання, класифікації, надання або розкриття інформації.

Незаконне привласнення активів охоплює крадіжку активів підприємства. Є багато способів незаконного привласнення активів підприємства, зокрема, розтринькування, крадіжки майна чи нематеріальних активів, сплата підприємством коштів за неотримані товари та послуги. Воно часто супроводжується фальшивими чи викривленими обліковими записами або документами для приховування факту нестачі активів.

Шахрайство складається з мотиву й усвідомленого його здійснення. Мотивом для незаконного привласнення активів може бути, наприклад, марнотратний спосіб життя понад свої фінансові можливості. Свідоме викривлення фінансової звітності може здійснюватися через зовнішні та внутрішні обставини для досягнення очікуваних (і, можливо, нереальних) доходів, зокрема, коли управлінському персоналові треба приховати збитки. Усвідомлене викривлення фінансової звітності або незаконне привласнення можливе, коли внутрішній контроль можна обійти, наприклад, користуючись довірою або знаючи конкретні недоліки в системі внутрішнього контролю.

На відміну від помилки шахрайство є навмисною дією, що, як правило, супроводжується свідомим приховуванням фактів. Хоч аудитор і має змогу виявити потенційні можливості скоєння шахрайства, йому складно (якщо взагалі можливо) визначити намір, зокрема, управлінського персоналу (наприклад, щодо викривлення облікової оцінки чи спотворення принципів бухгалтерського обліку).

Відповідальність найвищого управлінського персоналу та управлінського персоналу

Відповідальність за фінансову звітність підприємства, разом із відповідальністю за уникнення і виявлення фактів шахрайства та помилок, покладається на керівництво підприємства. Аудитору слід враховувати, що деякі системи обліку і внутрішнього контролю справляють враження цілком функціональних, хоча не дозволяють виявити помилки та шахрайство.

Керівництво підприємства також несе відповідальність за надання користувачам фінансової звітності підприємства і аудиторського звіту про неї.

Найвищий управлінський персонал має наглядати за управлінським персоналом і відповідає за забезпечення цілісності системи обліку та фінансової звітності підприємства, за наявність контролю (разом із моніторингом ризику), за фінансовий контроль та дотримання законодавства.

Управлінський персонал підприємства повинен створити умови для контролю, підтримувати відповідні заходи і процедури, забезпечувати належне й ефективне ведення бізнесу суб'єктом господарювання. Це передбачає постійне функціонування систем обліку та внутрішнього контролю, створених для виявлення шахрайства й помилок. Такі системи зменшують (хоча й не відкидають повністю) ризик викривлень. Отже, управлінський персонал несе відповідальність за будь-який ризик.

Відповідальність аудитора

Аудитор відповідає за достовірність і повноту аудиторського висновку про фінансову звітність підприємства і не повинен відповідати за виявлення абсолютно всіх фактів шахрайства і помилок, котрі можуть істотно вплинути на її достовірність.

У зв'язку з обмеженими можливостями аудиту не всі випадки шахрайства і помилок, які істотно впливають на фінансову звітність, можуть бути виявлені аудитором. Тому аудитор несе відповідальність лише за правильність і відповідність використаних процедур перевірки та за аудиторський висновок.

Аудитор матеріально відповідає (в межах умов підписаного договору) за порушення, пов'язані з невідповідним виконанням ним своїх обов'язків, які завдали матеріальних збитків клієнтові.

Аудиторська думка щодо фінансових звітів базується на принципі обґрунтованої впевненості; отже, аудитор не гарантує, що аудит виявить суттєві викривлення внаслідок шахрайства або помилки. Тому, якщо надалі виявлять суттєві викривлення фінансових звітів унаслідок шахрайства або помилки, то це ще не свідчить про:

- неотримання аудитором обґрунтованої впевненості;
- неналежне планування, виконання чи судження;
- брак професійної компетентності та належної уваги.

Виявлення. На підставі оцінки ризику аудитор повинен обрати такі аудиторські процедури, котрі дадуть йому впевненість, що спотворення в офіційно оприлюдненій фінансовій звітності підприємства, які впливають із помилок та шахрайства, будуть виявлені.

Аудитор повинен навести докази того, що помилки та шахрайство не виявлені, а якщо виявлені, то відповідним чином виправлені в обліку, і результат їх виправлення вплинув на окремі позиції фінансової звітності

підприємства. Ймовірність виявлення помилок значно більша, ніж шахрайства, тому шахрайство, зазвичай, виявляється аудитором вже як фактично здійснене, і запобігти йому важко.

Властиві обмеження аудиту. Під час проведення аудиторської перевірки існує ризик невиявлення всіх суттєвих помилок, а це означає, що викривлень фінансової звітності підприємства аудитор може не виявити, навіть якщо аудит проводиться з дотриманням вимог Національних нормативів аудиту.

Ризик невиявлення суттєвих викривлень унаслідок шахрайства значно більший, ніж ризик невиявлення ненавмисних помилок, тому що шахрайство, як правило, здійснюється з метою приховування, підроблення, фальсифікації, навмисного спотворення операцій, неправильного подання інформації аудитору. Якщо аудитор отримав докази навмисних зловживань клієнта, це дає йому право висловити припущення, що бухгалтерські реєстри і документи не відображають дійсного стану справ. Утім аудитор повинен спланувати та провести аудит, керуючись принципом професійної неупередженості. Аудитор не може припускати ні того, що керівництво підприємства є нечесним, ні того, що воно є безумовно чесне.

Процедури у разі виявлення ознак шахрайства або помилок

Якщо застосування аудиторських процедур, розроблених на основі оцінки ризику, вказує на можливість шахрайства чи помилок, аудитор повинен розглянути їх вплив на фінансові звіти. Якщо аудитор вважає, що ці шахрайства або помилки можуть мати суттєвий вплив на фінансові звіти, йому слід виконати відповідні модифіковані (чи додаткові) процедури.

Підготовлені зміни або додаткові процедури повинні підтвердити або розвіяти підозри про наявність помилок чи шахрайства. Якщо цього не сталося навіть після додаткових процедур перевірки, аудитор повинен обговорити ці питання з керівництвом і відобразити їх у пояснювальній записці до фінансової звітності підприємства або внести виправлення до неї чи поточного обліку. Аудитор також має розглянути можливість внесення окремого пункту про це до аудиторського висновку або подання цієї інформації у додатковій підсумковій аудиторській інформації, яка надається клієнту.

Аудитор повинен розглянути вплив шахрайства чи суттєвих помилок на окремі напрями аудиту та на інформацію, надану керівництвом. Він зобов'язаний переглянути оцінку ризику й обґрунтованість наданої йому керівництвом інформації, якщо система внутрішнього контролю не виявила помилок чи шахрайства або керівництво не надало аудитору такої інформації.

Плануючи перевірку, аудитор повинен обговорити з групою аудиторів можливі наслідки для суттєвих викривлень фінансових звітів унаслідок шахрайства або помилок суб'єкта.

Повідомлення про факти шахрайства чи помилок

Аудитор повинен поінформувати управлінський персонал якомога швидше, якщо:

- аудитор підозрює, що є факт шахрайства, навіть якщо можливий вплив цього шахрайства на фінансові звіти несуттєвий;
- шахрайство або суттєву помилку справді допущено.

Перед наданням інформації про можливі або наявні факти шахрайства чи істотні помилки аудитор повинен врахувати всі пов'язані з цим обставини. Аудитор має оцінити участь у шахрайстві керівних осіб підприємства. Здебільшого про участь у шахрайстві доцільно повідомити керівника особи-шахрая. Якщо до шахрайства причетний найвищий керівник підприємства (директор), аудитор має право і повинен отримати юридичну консультацію юриста чи адвоката щодо подальших дій або напрямів аудиту.

Якщо аудитор дійшов висновку, що шахрайство чи помилка мають суттєвий вплив на фінансові звіти й не були у них відображені або виправлені, він повинен висловити умовно-позитивну або негативну думку.

Якщо аудитор натрапляє на перешкоди з боку суб'єкта господарювання щодо отримання достатніх аудиторських доказів для встановлення факту шахрайства чи помилки, то він повинен або висловити умовно-позитивну думку, або відмовитися від висловлення думки про фінансові звіти на підставі обмеження обсягу аудиту.

Якщо аудитор не може з'ясувати причини шахрайства чи помилок, йому слід розглянути вплив цієї ситуації на аудиторський висновок.

Як правило, обов'язок аудитора дотримуватися конфіденційності не дозволяє йому повідомляти третю сторону про факти шахрайства або помилок. Але за певних обставин аудитор необов'язково повинен дотримуватися конфіденційності на вимогу статуту, закону або рішення суду: наприклад, у деяких країнах від аудитора вимагають доповідати регулятивним органам про будь-який факт шахрайства чи помилки фінансових організацій. За таких обставин аудиторів треба отримати юридичну консультацію, виходячи з його відповідальності перед суспільством.

Аудитор не має права надавати інформацію про факти порушень законодавства або надавати будь-які документи стороннім підприємствам чи особам.

Сторонні користувачі фінансової звітності підприємства мають право вимагати надання їм інформації про результати аудиту і ознайомитись з

аудиторським висновком тільки з дозволу керівництва або власників підприємства.

Відмова від подальшого обслуговування клієнта

Аудитор може відмовитися від подальшого обслуговування клієнта, якщо клієнт не враховує його зауважень про помилки і шахрайство, навіть якщо шахрайство істотно не впливає на фінансову звітність підприємства. Якщо до таких фактів причетне вище керівництво підприємства і це вплинуло на достовірність та повноту інформації, наданої аудитору, він обов'язково повинен отримати юридичну консультацію.

У разі зміни аудитора наступникові потрібно вжити заходів для одержання інформації про причини цього.

Про це він може запитати у клієнта або з дозволу клієнта – безпосередньо аудиторську фірму. Якщо клієнт не дозволяє провести співбесіду з аудитором, якому відмовлено у подальшій роботі, такий факт повинен бути офіційно доведений до відома нового аудитора (аудиторської фірми) і керівництва відповідного рівня, на яке покладено відповідальність за діяльність фірми.

Як зазначено в Кодексі етики професійних бухгалтерів, виданому Міжнародною федерацією бухгалтерів, після отримання запиту від аудитора, якому запропоновано провести аудит, його слід поінформувати про причини, внаслідок яких наступникові слід відмовитися від завдання. Обсяг, у якому аудитор може обговорювати справи з наступником, залежатиме від дозволу замовника та від професійної і юридичної відповідальності в кожній країні за таке розкриття інформації. Якщо замовник відмовляється дати дозвіл на обговорення його справ, про це треба повідомити аудитора, якому запропоновано провести аудит.

1.12 Планування аудиту

Аудитор повинен планувати свою роботу так, щоб ефективно провести аудиторську перевірку. Планування має ґрунтуватися на попередньому вивченні особливостей бізнесу клієнта.

Планування – це визначення головної стратегії і конкретних методів та термінів проведення аудиту, яке допомагає належно розподілити роботу та наглядати за нею. Основні питання, які треба розглянути при плануванні:

- мета;
- застосовувані критерії;
- процес виконання завдання та можливі джерела доказів;
- попередні судження про суттєвість та ризик;
- персонал та вимоги щодо необхідного досвіду, зокрема участь експертів.

Планування і нагляд здійснюються постійно протягом виконання завдання.

Метою планування є встановлення найважливіших напрямів аудиту, виявлення проблемних питань. Планування допоможе аудиторів належно організувати свою роботу і здійснювати нагляд за роботою асистентів, а також координувати роботу інших аудиторів та фахівців.

Адекватне планування аудиторської роботи сприяє забезпеченню належної уваги до головних ділянок аудиторської перевірки, визначенню проблем і виконанню роботи у стислий термін.

Обсяг планування залежить від розмірів суб'єкта господарювання, складності завдань аудиторської перевірки, досвіду роботи аудитора з певним суб'єктом господарювання, а також від знання його бізнесу.

Вивчення бізнесу клієнта є важливою частиною планування роботи. Знання допомагають аудиторів виявити події, операції й особливості діяльності, які можуть суттєво вплинути на фінансові звіти.

Для досягнення ефективності аудиту та узгодження порядку аудиторських процедур із внутрішнім розкладом роботи фахівців підприємства аудитор обговорює з керівництвом та співробітниками елементи загального аудиторського плану й аудиторські процедури. За аудитором, однак, зберігається відповідальність за загальний план і програму аудиту.

Загальний план аудиторської перевірки

Аудитор повинен розробити й документально оформити загальний план, описавши очікуваний обсяг і хід аудиторської перевірки. Загальний план має бути досить детальним, бо це інструкція для розроблення програми аудиту. Його точна форма і зміст залежатимуть від розмірів суб'єкта господарювання, складності аудиторської перевірки, а також від конкретних методик і технологій, які застосовуються аудитором.

Нижче подаємо перелік питань, які слід урахувати під час розроблення загального плану аудиторської перевірки.

1. Знання бізнесу:

- загальні економічні фактори й умови в галузі, які впливають на бізнес суб'єкта господарювання;
- важливі характеристики суб'єкта господарювання та його бізнесу, фінансові результати й вимоги до його звітності, серед них і зміни, що відбулися після останнього аудиту;
- загальний рівень компетентності управлінського персоналу.

2. Розуміння систем бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю:

- облікова політика, прийнята суб'єктом господарювання, та її зміни;
- вплив нових норм бухгалтерського обліку й аудиту;
- знання систем бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю, а також визначення доцільних тестів контролю і процедур перевірки по суті.

3. Ризик і суттєвість:

- очікувані оцінки властивого ризику й ризику системи контролю, а також визначення важливих ділянок аудиторської перевірки;
- установлення рівнів суттєвості для цілей аудиторської перевірки;
- ймовірність суттєвих викривлень (з урахуванням досвіду минулих періодів) або ймовірність шахрайства;
- виявлення складних ділянок бухгалтерського обліку, зокрема і пов'язаних з обліковою оцінкою.

4. Характер, час та обсяг процедур:

- ймовірність зміни обсягу роботи на конкретних ділянках аудиторської перевірки;
- вплив інформаційної технології на аудиторську перевірку;
- робота підрозділу внутрішнього аудиту та її вплив на процедури зовнішньої аудиторської перевірки.

5. Координація, керівництво, нагляд та перевірка:

- залучення інших аудиторів до перевірки філій, дочірніх підприємств і підрозділів;
- залучення експертів;
- кількість об'єктів, що перевіряються;
- вимоги до персоналу.

6. Інші аспекти:

- ймовірність сумніву щодо стабільної й безперервної діяльності підприємства;
- обставини, що вимагають особливої уваги, наприклад, наявність пов'язаних сторін;
- умови завдання з аудиторської перевірки та обов'язки, зумовлені законодавством;
- характер і час надання висновку або інші форми інформування суб'єкта господарювання, передбачені завданням з аудиторської перевірки.

Програма аудиторської перевірки

Види, зміст та час проведення зафіксованих у програмі аудиторських процедур повинні збігатися з показниками загального плану аудиту. Аудиторська програма допомагає керувати виконавцями та контролювати їх роботу. До неї входить також перелік об'єктів аудиту за його напрямками, а також фіксується час, необхідний для кожного напрямку або процедури.

У програмі аудитор оцінює ризик внутрішнього контролю та особистий ризик невиявлення істотних помилок у звітності, визначає термін проведення тестів і незалежних процедур, координує роботу всіх помічників, залучених співробітників підприємства, дає завдання іншим виконавцям аудиту, якщо такі беруть участь у роботі.

Записи і висновки з кожного розділу програми фіксуються в робочій документації і є фактичним матеріалом, який використовується для підготовки й обґрунтування аудиторського звіту.

Зміни в загальному плані та програмі аудиторської перевірки

Загальний план і програму треба переглядати у процесі аудиту (за потреби). Планування здійснюється постійно протягом усього терміну перевірки внаслідок зміни обставин або несподіваних результатів аудиторських процедур. Причини внесення значних змін треба документально оформити.

1.13 Знання бізнесу клієнта

Перед прийняттям завдання аудитор повинен вивчити галузь, структуру власності, управлінський персонал і діяльність суб'єкта господарювання, який підлягає аудиту.

Одержання знань

Після прийняття завдання треба зібрати докладну інформацію. У процесі аудиторської перевірки набуті знання оцінюються, оновлюються та поповнюються.

Це безперервний процес на всіх стадіях аудиторської перевірки.

Аудитор може одержувати відомості про галузь і суб'єкт господарювання з багатьох джерел. Такими джерелами можуть, наприклад, бути:

- попередній досвід роботи з цим суб'єктом господарювання у його галузі;
- спілкування з працівниками суб'єкта господарювання (наприклад, директорами і провідними спеціалістами);
- спілкування з внутрішніми аудиторами і вивчення їх звітів;
- спілкування з аудиторами, юристами та іншими фахівцями, які надавали послуги цьому суб'єктові господарювання або в цій галузі;
- спілкування з компетентними особами, які не працюють на цьому підприємстві (наприклад, галузевими економістами, представниками регулятивних органів галузі, замовниками, постачальниками, конкурентами);
- публікації, що стосуються галузі (офіційна статистика; оглядові матеріали, статті, професійні журнали; звіти, підготовлені банками й дилерами, що мають справу з операціями з цінними паперами; фінансова періодика);
- законодавство та нормативні акти, які регулюють діяльність суб'єкта господарювання;
- вивчення роботи адміністрації та виробників суб'єкта господарювання;
- документи, підготовлені суб'єктом господарювання (протоколи засідань; матеріали, надіслані акціонерам або органам регулювання; рекламні матеріали; фінансові звіти за попередні роки; бюджети;

внутрішні звіти управлінського персоналу; проміжні фінансові звіти; інструкції з метою управління; інструкції з систем бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю; план рахунків; посадові інструкції; плани маркетингу та продажів).

Застосування знань

Знання про галузь господарської діяльності є інформаційною базою, на підставі якої аудитор дає професійну оцінку бізнесу підприємства. Розуміння особливостей діяльності у конкретній галузі та використання цих знань належним чином допомагає аудитору під час оцінки ризиків, виявлення проблем, планування та проведення аудиту, забезпечувати ліпше обслуговування клієнта.

Під час проведення перевірки аудитор дає висновки з багатьох питань. Наприклад, з оцінки властивого ризику та ризику невідповідності внутрішнього контролю; аналізу підприємницького ризику та реакції і дій керівництва; розроблення загального аудиторського плану та програми аудиту; оцінки фактичних даних аудиту для встановлення їх відповідності та з'ясування достовірності фінансової звітності; оцінки бухгалтерських кошторисів та роз'яснень керівництва; визначення пов'язаних осіб та операцій, які вони проводять; інформації, яка призводить до конфліктів (наприклад, неоднозначних роз'яснень або тлумачень українських законодавчих актів); визначення незвичайних обставин (наприклад, фальсифікація даних і невідповідність вимогам законодавства та облікових норм, незбігання статистичних даних із поданими фінансовими результатами); інформаційних запитів та оцінки отриманих відповідей; відповідності облікової політики розкриттю інформації у фінансовій звітності.

Аудитор повинен поінформувати про бізнес клієнта асистентів, залучених до роботи.

Знання бізнесу: питання, що підлягають розгляду

Цей перелік охоплює широке коло питань, які застосовуються в багатьох аудиторських завданнях; однак передбачити усі завдання неможливо, тому наведений перелік необов'язково буде вичерпним.

А. Загальні економічні фактори:

- загальний рівень економічної діяльності (спад, зростання);
- ставки і наявність джерел фінансування;
- інфляція, ревальвація валюти;
- політика уряду:
- грошова політика;
- фіскальна політика;
- корпоративне оподаткування тощо;
- фінансові стимули (наприклад, програми урядової допомоги);
- тарифи, торгові обмеження;
- курс іноземної валюти та механізми валютного контролю.

Б. Галузь: важливі умови, що впливають на бізнес замовника:

- ринок і конкуренція;
- циклічний чи сезонний характер діяльності;
- зміни в технології виробництва;
- комерційний ризик (наприклад, висока технологія, висока мода, легкий доступ до ринку для нових конкурентів);
- скорочення чи розширення діяльності;
- несприятливі умови (наприклад, зменшення попиту, невикористані виробничі потужності, значна цінова конкуренція);
- основні коефіцієнти й операційні статистичні дані;
- специфічні методи та проблеми бухгалтерського обліку;
- вимоги і проблеми, пов'язані з охороною довкілля;
- нормативно-правова база;
- пропозиція і вартість електроенергії;
- специфічні чи унікальні методи (наприклад, пов'язані з трудовими контрактами, методами фінансування, методами ведення бухгалтерського обліку).

В. Суб'єкт господарювання.

1. Управління і структура власності - важливі характеристики:

- організаційно-правова форма – приватна, громадська, державна (зокрема й будь-які недавні або заплановані зміни);
- власники - бенефіціарії та пов'язані сторони (ділова репутація й досвід);
- структура капіталу (зокрема й будь-які недавні або заплановані зміни);
- структура управління суб'єкта господарювання;
- мета, філософія, стратегічні плани управлінського персоналу;
- придбання компаній, їх злиття або припинення окремих видів господарської діяльності (заплановані або ті, що нещодавно відбулися);
- джерела та методи фінансування (поточні, первинні);
- рада директорів;
- склад;
- ділова репутація і професійний досвід окремих осіб;
- незалежність від управлінського персоналу і контроль за його діяльністю;
- періодичність засідань;
- наявність ревізійної комісії та обсяг її діяльності;
- політика корпоративної поведінки;
- зміни у складі професійних консультантів (наприклад, юристів);
- управлінський персонал;
- досвід і репутація;
- плінність кадрів;
- основний фінансовий персонал і його статус в організації;

- укомплектованість підрозділу бухгалтерії кадрами;
- плани стимулювання або преміювання як елемент винагороди (наприклад, залежно від прибутку);
- використання прогнозів і бюджетів;
- вплив на управлінський персонал (наприклад, надмірна кількість управлінського персоналу, домінування однієї особи, підтримка курсу акцій, необґрунтовані терміни оголошення результатів);
- управлінські інформаційні системи;
- відділ внутрішнього аудиту (наявність, якість роботи);
- ставлення до внутрішнього контролю.

2. Діяльність суб'єкта – продукція, ринки, постачальники, витрати, виробнича діяльність:

- характер господарської діяльності (виробництво, гуртова торгівля, фінансові послуги, імпорту/експорт);
- розташування виробничих приміщень, складів, офісів;
- працівники (наприклад, за місцем перебування, забезпечення потреб у працівниках, рівні заробітної плати, профспілкові угоди, пенсійні зобов'язання, державне регулювання);
- продукція або послуги і ринки (наприклад, основні замовники й контракти, умови оплати, норма прибутку, частка ринку, конкуренти, експорт, цінова політика, репутація продукції, гарантії, портфель замовлень, тенденції, маркетингова стратегія і завдання, виробничі процеси);
- важливі постачальники товарів та послуг (наприклад, довгострокові контракти, стабільність постачання, умови оплати, імпорту, способи постачання, наприклад, постачання на умовах «точно у термін»);
- товарно-матеріальні запаси (наприклад, місце розташування, кількість);
- франшизи, ліцензії, патенти;
- важливі статті витрат;
- дослідження і розробки;
- активи, зобов'язання та операції в іноземній валюті – за грошовими одиницями;
- закони й нормативні акти, які регулюють діяльність суб'єкта господарювання;
- наявні інформаційні системи;
- плани щодо внесення змін;
- структура заборгованості, у тому числі умови й обмеження.

3. Фінансові показники – фактори, які стосуються фінансового стану і прибутковості суб'єкта господарювання:

- основні показники й операційні статистичні дані;
- тенденції.

4. Умови, згідно з якими складається звітність – зовнішні фактори, які впливають на управлінський персонал у процесі підготовки фінансових звітів.

5. Законодавство:

- чинні нормативні акти та вимоги;
- оподаткування;
- оцінка й розкриття інформації, характерні для бізнесу;
- вимоги до аудиторського висновку;
- користувачі фінансових звітів.

1.14 Суттєвість в аудиті

Під час перевірки аудитор повинен оцінювати суттєвість у взаємозв'язку з аудиторським ризиком.

Суттєвість

Аудиторська перевірка фінансових звітів має на меті встановити, чи складені вони в усіх суттєвих аспектах відповідно до визначеної концептуальної основи фінансової звітності. Оцінка суттєвості є предметом професійного судження.

Розробляючи план перевірки, аудитор приблизно оцінює суттєвість операцій для кількісного визначення ймовірних суттєвих викривлень і помилок. Однак слід аналізувати як кількісні, так і якісні показники помилок. Прикладом якісних помилок є неадекватний або неправильний опис облікової політики, внаслідок чого користувач фінансової звітності буде введенний в оману, або порушення вимог законодавства, внаслідок чого штрафні санкції податкової адміністрації послаблять господарську та фінансову стабільність клієнта.

Аудитор визначає суттєвість як щодо всієї фінансової звітності, так і щодо залишків на рахунках, окремо взятих видів операцій і угод. На неї можуть впливати, наприклад, вимоги законодавства, які стосуються конкретної фінансової звітності, залишків на рахунках і взаємозв'язку між ними. Ці процеси можуть мати різні рівні суттєвості, залежно від того, які види звітності розглядає аудитор.

Аудитор повинен оцінювати суттєвість:

- визначаючи вид, розрахунок часу та обсягу аудиторських процедур;
- оцінюючи наслідки викривлень.

Взаємозв'язок між суттєвістю і ризиком аудиторської перевірки

Плануючи перевірку, аудитор аналізує, які дії й операції призводять до помилок та викривлень фінансової звітності підприємства. Аудиторська оцінка залишків на бухгалтерських рахунках і укладених угод допомагає вирішити, які питання і статті фінансової звітності слід проаналізувати, які вибірки використати і які аналітичні процедури провести.

Простежується взаємозв'язок між суттєвістю і ризиком аудиторської перевірки: чим ґрунтовніша перевірка, тим нижчий ризик, і навпаки. Аудитору слід брати це до уваги, визначаючи процедури перевірки. Наприклад, якщо після планування аудитор встановлює, що обсяг перевірки можна зменшити, то ризик аудиту пропорційно збільшується. Аудитор повинен уникати цього шляхом поглиблених або додаткових тестів внутрішнього контролю підприємства та зміни виду, терміну і обсягу основних процедур перевірки.

Суттєвість і аудиторський ризик під час оцінювання аудиторських доказів

Аудиторська оцінка суттєвості й ризику на початковій стадії планування може відрізнятися від оцінки після підбиття підсумків аудиторських процедур. Це може бути спричинене зміною обставин або обізнаністю аудитора. 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 змінитися. Крім того, плануючи аудиторську перевірку, аудитор може навмисно встановлювати рівень суттєвості нижчий, ніж той, який передбачається використати для результатів аудиторської перевірки. Це може бути зроблено для зменшення ймовірності невиявлення викривлень.

Оцінювання в наслідків викривлень

Помилки фінансової звітності складаються з «чистих» порушень, виявлених аудитором, і прогнозних помилок.

Аудитор аналізує суттєвість викривлень. Якщо помилки можуть бути суттєвими, він повинен порушити питання про зменшення аудиторського ризику шляхом продовження процедур перевірки або вимагати від клієнта внесення виправлень до фінансової звітності. У деяких випадках керівництво може самостійно скоригувати свою фінансову звітність з урахуванням виявлених викривлень.

Оцінюючи достовірність інформації у фінансових звітах, аудитор повинен оцінити, чи є суттєвою сукупність не виправлених викривлень, виявлених під час аудиту.

Сукупність не виправлених викривлень охоплює:

- конкретні викривлення, зокрема безпосередній вплив не виправлених викривлень, виявлених під час аудиту в попередніх періодах;
- за змоги повну аудиторську оцінку інших викривлень, що їх не можна конкретно визначити (тобто прогнозованих помилок).

Якщо загальна сума викривлень, виявлених аудитором, значна, він повинен проаналізувати ймовірність того, що не виявлені викривлення разом зі знайденими можуть перевищити визначений розмір суттєвості. Аудитор повинен скоротити ризик виконанням додаткових процедур

перевірки або зажадати від клієнта виправлень в обліку та по можливості у фінансовій звітності.

1.15 Оцінювання ризиків та внутрішній контроль

Аудиторів необхідно досягнути такої обізнаності з системами обліку і внутрішнього контролю, яка дозволить ґрунтовно спланувати аудит.

Незалежні процедури перевірки – це аудиторські процедури, які використовуються для з'ясування того, чи були фінансово-господарські операції клієнта належним чином санкціоновані, правильно оформлені і відображені в облікових реєстрах.

Ризик аудиту або загальний ризик – це ризик того, що аудитор може висловити неадекватну думку, якщо в документах бухгалтерської звітності є викривлення. Інакше кажучи, за неправильною звітністю буде подано хибний аудиторський висновок.

Ризик аудиту має три складові частини:

- властивий ризик;
- ризик, пов'язаний із невідповідністю внутрішнього контролю;
- ризик невиявлення помилок та викривлень.

Властивий ризик – це ризик викривлення залишку на рахунку (або певної операції), який може бути суттєвим, окремо або разом із викривленням залишків на інших рахунках (або іншою операцією), якщо припустити відсутність відповідних заходів внутрішнього контролю.

Ризик, пов'язаний із невідповідністю функціонування системи внутрішнього контролю – це ризик неефективності внутрішнього контролю. Системи бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю не завжди можуть функціонувати настільки ефективно, щоб своєчасно запобігати помилкам або викривати їх та виправляти.

Ризик невиявлення помилок полягає у тому, що аудиторські процедури не завжди можуть виявити помилки у залишку на певному рахунку або з певної операції.

Система бухгалтерського обліку – це заходи і записи підприємства, з допомогою яких бухгалтерські операції оформлюються в реєстрах бухгалтерського обліку. Така система збирає, аналізує, класифікує, записує, підсумовує і надає інформацію про операції.

Система внутрішнього контролю – це всі внутрішні правила та процедури контролю, запроваджені керівництвом для забезпечення стабільного й ефективного функціонування підприємства, дотримання внутрішньої господарської політики, збереження та раціонального використання активів, точності і повноти бухгалтерських записів, своєчасної підготовки фінансової інформації, запобігання фальсифікаціям. Система внутрішнього контролю виходить за межі тільки бухгалтерського обліку і містить:

а) середовище контролю, де відбуваються операції – заходи і записи, які характеризують важливість чинної системи внутрішнього контролю для підприємства.

До факторів середовища контролю належать:

- діяльність керівництва (власників) клієнта;
- політика та методи керівництва;
- організаційна структура підприємства і методи розподілу функцій управління та відповідальності;
- управлінські методи контролю, у тому числі кадрова політика і практика, а також порядок розподілу обов'язків;

б) специфічні заходи контролю передбачають:

- періодичне зіставлення, аналіз і перевірку рахунків;
- перевірку арифметичної точності записів;
- контроль за дотриманням умов функціонування комп'ютерних інформаційних систем, зокрема контроль за періодичними змінами комп'ютерних програм, доступом до бази інформаційних даних;
- ведення і перевірку контрольних рахунків та облікових реєстрів рахунків;
- порядок проходження та затвердження документів (графік документообігу);
- зіставлення внутрішніх правил із вимогами законодавчих актів та зовнішніми джерелами інформації;
- порівняння загальної суми грошових коштів, вартості цінних паперів і товарно-матеріальних запасів із записами в облікових реєстрах;
- порівняння й аналіз фінансових результатів діяльності підприємства з показниками фінансового плану (прогнозу).

Під час перевірки аудитор досліджує тільки ту методику бухгалтерського обліку, яка входить до звітності. Знання системи бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю разом з оцінюванням невідповідності його функціонування дадуть можливість аудитору:

- з'ясувати для себе види істотних викривлень у фінансових звітах;
- визначити фактори, що впливають на ризик істотних помилок;
- запланувати аудиторські процедури.

Удосконалюючи процедури перевірки, аудитор враховує свою оцінку ризику невідповідності внутрішнього контролю (разом з оцінкою властивого ризику), щоб визначити характер і обсяг тестів для підтвердження статей фінансової звітності.

Властивий ризик

Розробляючи загальний план перевірки, аудитор повинен оцінити властивий ризик на рівні фінансового звіту. Працюючи над програмою

аудиторської перевірки, він встановлює зв'язок такої оцінки з суттєвими залишками на рахунках і класами операцій на рівні тверджень, щоби з'ясувати високий рівень властивого ризику.

Під час оцінювання властивого ризику аудитор використовує професійне судження для оцінювання численних факторів, наприклад:

На рівні фінансового звіту:

- чесність управлінського персоналу;
- досвід і знання управлінського персоналу, а також зміни в його складі за певний період (наприклад, недосвідченість управлінського персоналу може вплинути на підготовку фінансових звітів суб'єкта господарювання);
- тиск на управлінський персонал (наприклад, обставини, внаслідок яких управлінський персонал може зловживати викривленнями фінансових звітів, а саме: велика кількість банкрутств у галузі або нестача капіталу в суб'єкта господарювання для продовження діяльності);
- вид бізнесу суб'єкта господарювання (наприклад, потенційна можливість технологічного старіння його продукції та послуг, складність структури його капіталу, значущість пов'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 і показниками, а також зміни в технології, споживчому попиті та в обліковій практиці, властивій галузі).

На рівні залишків рахунків і класу операцій:

- рахунки фінансових звітів, які можуть бути вразливими до викривлень, наприклад, рахунки, які потребували коригувань у попередньому періоді або пов'язані з високим ступенем оцінки;
- складність основних операцій та інших подій, що можуть потребувати аналізу експерта;
- рівень судження, необхідного для визначення сальдо рахунків;
- вразливість активів до втрат або незаконного привласнення (наприклад, найпривабливіших і рухомих активів – коштів);
- здійснення незвичайних і складних операцій, особливо наприкінці звітного періоду;
- операції, що не піддаються звичайному аналізу.

Системи бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю

Внутрішній контроль за функціонуванням системи обліку на підприємстві необхідний для досягнення таких цілей:

– одержання дозволу на проведення облікових операцій, який повинен здійснюватися згідно з загальним або спеціальним розпорядженням керівництва;

– відображення всіх облікових операцій у вигляді точних підсумкових показників на відповідних рахунках і у відповідний час, що дає можливість підготувати фінансову звітність згідно зі встановленими вимогами;

– доступ до облікових записів про активи підприємства тільки після дозволу керівництва;

– порівняння записів обліку з наявними активами через певні інтервали часу, і вжиття своєчасних заходів для усунення розбіжностей.

Властиві обмеження заходів внутрішнього контролю

Системи бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю не можуть забезпечити управлінський персонал переконливими доказами того, що цілей досягнуто, оскільки їм властиві певні обмеження:

– вимога, щоб витрати, пов'язані зі здійсненням внутрішнього контролю не перевищували очікуваних вигід;

– більша частина заходів внутрішнього контролю спрямована на традиційні, а не на незвичайні операції;

– можливість помилки внаслідок недбалості, неуважності, помилки в міркуванні й неправильного розуміння інструкцій (людський фактор);

– 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 владою (наприклад, представник управлінського персоналу, який діє, минаючи процедури внутрішнього контролю);

– ймовірність того, що процедури можуть стати невідповідними через зміни в умовах, а їх виконання може погіршитися.

Знання систем бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю

Під час вивчення систем обліку і внутрішнього контролю та планування аудитор повинен скласти уявлення про їх структуру та порядок функціонування. Наприклад, він може скласти наскрізний тест, за яким відстежить декілька операцій системи обліку. Якщо операції характерні для системи бухгалтерського обліку, то ця процедура може вважатися частиною тестів внутрішнього контролю. Хоча види й обсяги наскрізних тестів не можуть забезпечити достатню доказовість для оцінки ризику внутрішнього контролю.

Вид, розрахунок часу та обсяг процедур, виконуваних аудитором для вивчення систем бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю, змінюватимуться залежно від таких факторів:

– величина та складність суб'єкта господарювання і його

комп'ютерної системи;

- міркування щодо суттєвості;
- застосовувані заходи внутрішнього контролю;
- вид документування суб'єктом господарювання конкретних заходів внутрішнього контролю;
- аудиторська оцінка властивого ризику.

Ознайомлення зі системами обліку і внутрішнього контролю досягається завдяки використанню результатів попередньої аудиторської перевірки чи наданих аудиторських послуг і може доповнюватися:

- опитуванням членів керівництва, контролюючого та іншого персоналу підприємства з вивченням документації клієнта – службових інструкцій або положень;
- перевіркою документів і записів у системі обліку і внутрішнього контролю;
- спостереженням за діяльністю й операціями підприємства, разом із комп'ютерними операціями, і виконанням бухгалтерських операцій.

Система бухгалтерського обліку

Аудитор повинен орієнтуватися в системах бухгалтерського обліку настільки, щоб визначити і зрозуміти:

- основні класи операцій, що здійснюються суб'єктом господарювання;
- санкціонування таких операцій;
- суттєві облікові записи, підтвердні документи і рахунки у фінансових звітах;
- процес ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності – від ініціювання суттєвих операцій (та інших подій) до їх внесення до фінансових звітів.

Середовище контролю

Доцільно дослідити середовище контролю, що дасть змогу правильно оцінити політику внутрішнього контролю власників підприємства та керівництва, їх обізнаність із цими заходами та усвідомлення їх важливості для підприємства.

Процедури внутрішнього контролю

Процедури контролю тісно пов'язані з середовищем контролю і системою обліку, тож аудитор, вивчаючи середовище контролю і систему обліку, отримує інформацію і про процедури контролю. Наприклад, під час дослідження бухгалтерського обліку коштів стає відомо про здійснену перевірку банківських рахунків. За звичайних обставин під час розроблення аудиторського плану не вимагається знання аудитором усіх внутрішніх процедур контролю підприємства, які використовуються для кожного затвердження фінансової звітності.

Попередня оцінка ризику контролю – це оцінка ефективності систем бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю суб'єкта господарювання

для запобігання суттєвим викривленням, а також виявлення й виправлення їх. Певний ризик контролю завжди є внаслідок властивих обмежень будь-якої системи бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю.

Після ознайомлення зі системами бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю аудитор повинен попередньо оцінити ризик контролю для кожного суттєвого залишку або класу операцій.

Як правило, аудитор оцінює ризик контролю як високий щодо деяких або всіх тверджень, якщо:

- системи бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю суб'єкта господарювання не є ефективними;
- оцінка ефективності систем бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю суб'єкта господарювання не є дієвою.

Попередня оцінка ризику контролю щодо тверджень у фінансових звітах має бути високою за винятком випадків, коли аудитор:

- може визначити заходи внутрішнього контролю, які, з певною ймовірністю, запобігатимуть суттєвим викривленням або виявлятимуть і виправлятимуть такі викривлення;
- планує проводити тести контролю для підтвердження оцінки.

Документація щодо розуміння та оцінки ризику контролю

Аудитор повинен подати в робочих документах аудиторської перевірки:

- висновки про системи бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю суб'єкта господарювання;
- оцінку ризику контролю.

Якщо ризик контролю оцінено скоріше як низький, то аудитор повинен задокументувати обґрунтування висновків.

Можна використовувати різні методи документування інформації про системи бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю. Обрання конкретного методу залежить від вибору аудитора. Звичайні методи, що застосовуються окремо або в поєднанні – це характеристики описового характеру, анкети, контрольні аркуші і схеми організації виробництва. На форму та обсяг документації впливають величина і складність структури суб'єкта господарювання, а також вид 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

Тести на відповідність внутрішнього контролю проводяться для отримання доказів його ефективності.

Незначні рівні властивого ризику і ризику невідповідності внутрішнього контролю не можуть скасувати незалежну перевірку. Оцінювання аудитором складових частин аудиторського ризику може змінюватися

протягом аудиту внаслідок надходження нової інформації. У таких випадках аудиторів слід змінити заплановані процедури перевірки.

Чим більшим є властивий ризик і ризик невідповідності внутрішнього контролю, тим більше аудиторських доказів треба отримати аудиторю.

Під час аудиту як великих, так і малих підприємств аудиторів слід мати надійні докази для позитивного висновку. Системи внутрішнього контролю, котрі використовуються на великих підприємствах, які мають розвинену мережу філій та дочірніх підприємств, недоцільні для використання на невеликих підприємствах. Наприклад, на невеликих підприємствах процедури бухгалтерського обліку можуть виконуватися одноосібно без розподілу обов'язків.

Невідповідний розподіл обов'язків може в деяких випадках компенсуватися надійною системою управлінського контролю, за якого процедури внутрішнього контролю замінюються добрим особистим знанням стану справ власниками (керівниками) і їх безпосередньою участю у веденні бухгалтерського обліку. Якщо розподіл обов'язків між співробітниками обмежений і немає доказів про систему управлінського контролю, докази можуть бути отримані аудитором унаслідок незалежних процедур перевірки.

Виявивши істотні недоліки у структурі або функціонуванні систем бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю, аудитор повинен повідомити про це керівництво у найкоротший термін, аргументувавши це письмово. Проте якщо аудитор вважає це доцільним, можна усно повідомити керівництво, зафіксувавши це в робочій документації. У повідомленні важливо підкреслити, що аудитор дає перелік тільки тих недоліків, котрі потрапили в поле його зору, і аудит не планувався для визначення відповідності внутрішнього контролю завданням, поставленим керівництвом підприємства.

Якість і своєчасність аудиторських доказів

Певні типи аудиторських доказів достовірніші за інші. Як правило, спостереження аудитора забезпечує достовірніші аудиторські докази порівняно з опитуванням (наприклад, аудитор може одержати аудиторський доказ щодо належного розподілу обов'язків, спостерігаючи за особою, яка застосовує процедуру контролю, або опитуючи співробітників). Однак аудиторський доказ, отриманий за допомогою спостереження, стосується лише часу здійснення цієї процедури. Отже, аудитор може доповнити цими процедурами інші тести контролю щодо інших періодів.

Під час визначення аудиторського доказу про ризики невідповідності внутрішнього контролю аудитор може використовувати узагальнювальні висновки попередніх аудиторських перевірок. У такому разі йому треба визначити необхідну кількість додаткових аудиторських доказів про зміни в системі внутрішнього контролю, які могли статися за період між

перевірками. Перш ніж покладатися на результати минулої аудиторської перевірки, треба впевнитися у доцільності цього.

Аудитор повинен проаналізувати заходи внутрішнього контролю протягом усього періоду. Якщо в різний час застосовувалися різні засоби контролю, аудитор повинен окремо розглянути кожний із них. Якщо заходи контролю припинялися в окремий період, це вимагає окремих виду, термінів і обсягу аудиторських процедур, необхідних для перевірки цього періоду.

Аудитор може виконати тести на визначення відповідності системи внутрішнього контролю під час поетапного проведення аудиту протягом звітного періоду. Але не можна використовувати їх результати без додаткових доказів відповідності функціонування системи внутрішнього контролю між останнім тестуванням і до закінчення звітного періоду. При цьому необхідно враховувати:

- результати проміжних тестів;
- час до закінчення звітного періоду;
- зміни в системах бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю до закінчення звітного періоду;
- вид, вартість операцій та інших заходів, а також залишки на рахунках;
- середовище контролю, адміністративний контроль;
- незалежні процедури перевірки.

Остаточна оцінка ризику контролю

До завершення перевірки, керуючись результатами процедур по суті та іншими отриманими доказами, аудитор повинен розглянути підтвердження оцінки ризику контролю.

Управлінський персонал часто реагує на ситуації, пов'язані з властивим ризиком, організацією систем бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю для запобігання викривленням та виявлення і виправлення помилок, а тому властивий ризик і ризик контролю тісно взаємопов'язані. Якщо аудитор намагається оцінити властивий ризик і ризик контролю окремо, виникає небезпека невідповідної оцінки ризику. Отже, аудиторський ризик точніше можна визначити шляхом комбінованої оцінки.

Ризик невиявлення

Ризик невиявлення безпосередньо пов'язаний із проведенням незалежних процедур перевірки. Оцінки невідповідності внутрішнього контролю і внутрішнього ризику впливають на вид, терміни й обсяг аудиторських процедур для зменшення ймовірності невиявлення помилок. Ризик невиявлення помилок є завжди, навіть коли аудитор перевірить 100 відсотків залишків на рахунках або всі види операцій, тому що більша частина аудиторських доказів має скоріше аргументаційний, а не підсумковий характер.

Аудитор розглядає:

- вид процедур по суті, наприклад, проведення тестів, орієнтованих на незалежні сторони за межами суб'єкта господарювання, а не тестів, орієнтованих на сторони чи документацію; або проведення докладних тестів для досягнення конкретної мети аудиту (на доповнення до аналітичних процедур);
- час виконання процедур по суті, наприклад, їх проведення наприкінці звітного періоду, а не раніше;
- обсяг процедур по суті, наприклад, використання більшого обсягу вибірки.

Простежується взаємозв'язок між ризиком невиявлення помилок та комбінованим властивим ризиком і ризиком невідповідності внутрішнього контролю. Наприклад, якщо властивий ризик і ризик невідповідності внутрішнього контролю мають значний рівень, то ризик невиявлення помилок має бути низьким, щоб забезпечити зменшення аудиторського ризику до оптимального рівня. З іншого боку, якщо властивий ризик і ризик невідповідності внутрішнього контролю оцінюються як низькі, то аудитор може збільшити вже оцінений ризик невиявлення помилок і змінити масштаб аудиту, обсяг вибірових перевірок, істотності, і, таким чином, зменшити аудиторський ризик.

Оцінені рівні властивого ризику та ризику контролю не можуть бути настільки низькими, щоб ліквідувати потребу у проведенні процедур по суті щодо суттєвих залишків рахунків і класів операцій.

Аудиторська оцінка компонентів ризику може змінюватися під час 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 ризик контролю. У таких випадках аудитор повинен змінити заплановані процедури.

Чим вища оцінка властивого ризику й ризику контролю, тим більше аудиторських доказів треба одержати, проводячи процедури по суті. Якщо аудитор установлює, що ризик невиявлення помилки у фінансовому звіті щодо суттєвого залишку або рахунку класу операцій не можна зменшити до допустимо низького рівня, він повинен висловити умовно-позитивну думку або відмовитися від висновку.

Обговорення недоліків

Вивчивши системи бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю та провівши тести контролю, аудитор може виявити недоліки в цих системах. Він повинен повідомити в найкоротший термін управлінський персонал про ці недоліки. Як правило, це робиться письмово. Однак якщо аудитор вважає, що доцільнішим є усний контакт, це слід задокументувати в робочих документах. Важливо підкреслити, що у звіті вказані лише ті недоліки, які стали відомі під час аудиторської перевірки, а також що

перевірка не була організована для визначення відповідності внутрішнього контролю цілям управління.

1.16 Аудит у середовищі комп'ютерних інформаційних систем

Аудитор повинен розглянути вплив середовища комп'ютерних інформаційних систем (КІС) на аудиторську перевірку.

Завдання аудиту не змінюються в середовищі КІС, але оброблення, зберігання і взаємозв'язок інформаційних потоків, а також система управління і внутрішнього контролю, які використовуються клієнтом, зазнають впливу комп'ютерної техніки.

Середовище КІС може впливати на:

- процедури, які виконуються для вивчення системи обліку й управління клієнта;
- оцінку властивого ризику і ризику управління, через які аудитор оцінює аудиторський ризик;
- планування аудиту й ефективність тестів управління та незалежних процедур перевірки.

Кваліфікація та компетентність

Аудитор повинен знати КІС для:

- оцінювання 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;
- розроблення та проведення відповідних тестів контролю і процедур по суті.

Якщо потрібні спеціальні знання й навички, аудитор звертається по допомогу до фахівця; він може бути працівником аудиторської фірми або запрошеним фахівцем. Якщо планується залучення фахівця, аудитор повинен підтвердити, що така робота відповідає цілям аудиторської перевірки.

Планування

Під час планування аудитор повинен оцінити вплив КІС на проміжні і вихідні дані. Комп'ютерне оброблення характеризується таким обсягом перетворень, що для користувача складно ідентифікувати і виправити помилки.

Слід оцінити вплив системи КІС на організаційну структуру користувача, доступ до даних, нагромадження останніх у вигляді файлів чи друкованого матеріалу, з'ясувати, чи дозволяє система зняти інформацію в конкретній точці. За умови автоматизації облікових процесів необхідно визначити, як це впливає на оцінку ризику внутрішнього контролю, як змінюються такі ризики.

Оцінювання ризику

Ускладнює роботу шлях перетворення вхідної інформації з первинних облікових документів на підсумкові показники. Поточна інформація може бути корисна для контролю, але часто її можна прочитати тільки на машинних носіях, оскільки там, де основні завдання виконує складна система, не можна простежити всі дії. Саме тому помилки в алгоритмі програми складно виявити без спеціальних програм. Випадкових помилок тут практично не буває, але вже зроблені систематично будуть переноситися у всі розділи, які піддаються комп'ютерному обробленню.

Прорахунки в середовищі КІС можуть мати і загальний, і сфокусований на конкретному рахунку вплив на ймовірність суттєвих викривлень інформації:

- ризик може бути наслідком недоліків таких загальних функцій КІС, як розроблення та експлуатація програми, підтримка системного програмного забезпечення, забезпечення фізичного захисту КІС, а також контроль за доступом до спеціальних привілейованих програм-утилітів.

- ймовірні помилки та шахрайство у конкретних прикладних програмах, базах даних або головних файлах, а також під час комп'ютерного оброблення. Системи, що контролюють витрати коштів або інші ліквідні активи, вразливі до шахрайських дій користувачів або операторів КІС.

Створюючи нові технології КІС, замовники використовують їх для розроблення складніших комп'ютерних систем типу «мікрокомп'ютер – суперкомп'ютер», розподілених баз даних, систем оброблення даних для кінцевого користувача, а також систем управління підприємством, інформація від яких надходить безпосередньо до системи бухгалтерського обліку. Такі системи збільшують загальний ступінь складності КІС. Унаслідок цього вони здатні збільшити ризик і потребувати додаткового розгляду.

Аудиторські процедури

Конкретні цілі аудиту не залежать від того, обробляються облікові дані за допомогою комп'ютерної техніки або без неї. Проте способи комп'ютерного оброблення можуть вплинути на способи застосування аудиторських процедур. Аудитор може застосовувати ручні, комп'ютеризовані методи аудиту або поєднання обох методів. Однак у деяких системах бухгалтерського обліку аудиторів важко або й неможливо одержати певні дані без використання комп'ютерної техніки.

1.17 Аудиторські докази

Аудитор повинен зібрати таку кількість аудиторських доказів, яка б дозволила підтвердити аудиторський висновок.

Аудиторські докази одержують унаслідок поєднання тестів систем контролю та процедур перевірки на суттєвість. За деяких обставин докази можна одержати тільки в результаті перевірки на суттєвість.

Аудиторський доказ – це інформація, отримана аудитором під час перевірки, на якій ґрунтується аудиторська думка. До аудиторських доказів належать первинні документи та облікові записи, які є основою для складання фінансових звітів, а також підтверджена інформація з інших джерел.

Тести контролю – це тести, що проводяться з метою отримання аудиторських доказів щодо відповідності та ефективності функціонування систем бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю.

Процедури по суті – це перевірки, виконані для отримання аудиторських доказів із метою виявлення суттєвих викривлень у фінансових звітах. Є два типи процедур по суті:

- перевірки докладної інформації про операції та залишки;
- аналітичні процедури.

Достатні та відповідні аудиторські докази

Критерії достатності та відповідності взаємно пов'язані і стосуються аудиторських доказів, одержаних як під час тестування систем контролю, так і під час проведення процедур перевірки на суттєвість. Достатність є виміром кількості аудиторських доказів, відповідність є виміром їх якості та надійності, також адекватна конкретному твердженню. Як правило, аудитор вважає за необхідне опиратися на аудиторські докази, що мають не тільки достатній, й переконливий характер, і часто знаходить їх у різних джерелах для підтвердження одного й того самого твердження.

Формулюючи аудиторський висновок, аудитор, звичайно, не здійснює суцільну перевірку всієї інформації, оскільки висновків щодо залишків на рахунку, класу операцій чи контролю можна досягти шляхом судження чи статистичної вибірки.

На судження аудитора, для підтвердження якого є достатні та відповідні аудиторські докази, впливають такі фактори:

- аудиторська оцінка виду та ступеня властивого ризику на рівні фінансового звіту й на рівні залишків на рахунках або класів операцій;
- системи бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю, а також оцінка ризику контролю;
- суттєвість статті, що перевіряється;
- досвід, набутий під час попередніх аудиторських перевірок;
- результати аудиторських процедур (серед них імовірне шахрайство або помилка);
- джерело та достовірність наявної інформації.

Одержуючи аудиторські докази проведенням тестів контролю, аудитор повинен розглянути достатність і відповідність аудиторських доказів для підтвердження встановленого рівня ризику контролю.

Функціями систем обліку та внутрішнього контролю, щодо яких аудитор одержує аудиторські докази, є:

- **структура:** системи обліку та внутрішнього контролю розроблені так, щоб запобігати суттєвим викривленням або виявляти і виправляти їх;
- **функціонування:** системи ефективно функціонували (не функціонували) протягом певного періоду.

Одержавши докази процедурами перевірки на суттєвість, аудитор повинен комплексно оцінити їх достатність та відповідність разом із даними, одержаними в результаті тестів систем контролю, для обґрунтування тверджень фінансової звітності.

Твердження фінансової звітності – це твердження керівництва, висловлені усно чи втілені у фінансовій звітності. Вони можуть бути поділені на такі категорії:

- наявність: актив чи пасив є на конкретну дату;
- права й обов'язки: актив чи пасив відображає стан підприємства на певну дату;
- факт події: здійснена операція чи подія, пов'язана з підприємством у конкретний період;
- повнота: немає не відображених в обліку активів, пасивів, операцій чи подій або інших нерозкритих позицій;
- оцінювання: оцінювання активів і пасивів зроблена правильно, і вони відображені в усіх статтях в обліку за правильною вартістю;
- вимір: операція чи інша подія в повному обсязі відображена в обліку, а надходження й видатки відображені у відповідному періоді;
- подання і розкриття: позиція фінансової звітності розкрита, класифікована й описана за правилами її підготовки.

Аудиторські докази переконливіші, якщо докази, отримані з різних джерел, узгоджуються і є різними за характером. За таких обставин аудитор отримав би вищий сукупний рівень упевненості порівняно з отриманим від аудиторських доказів при окремому розгляді. 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.

Якщо є сумніви щодо суттєвого твердження у фінансовому звіті, аудитор повинен одержати достатні та відповідні аудиторські докази для усунення такого сумніву. Якщо їх неможливо одержати, аудитор повинен висловити умовно-позитивну думку або відмовитися від висловлення думки.

Процедури для одержання аудиторських доказів

Аудитор одержує докази внаслідок застосування однієї або декількох із зазначених процедур: перевірки, спостереження, опитування і підтвердження, підрахунку та аналітичних процедур. Тривалість таких процедур залежатиме від часу, протягом якого аудиторські докази буде знайдено.

Перевірка складається з вивчення записів, документів або матеріальних активів. Перевірка записів і документів надає аудиторські докази різного ступеня достовірності залежно від їх виду і джерела, а також від ефективності заходів внутрішнього контролю. Є три основні категорії документальних аудиторських доказів, які надають аудиторіві різні ступені достовірності:

- документальні аудиторські докази, які створені третіми сторонами та утримуються ними;
- документальні аудиторські докази, створені третіми сторонами та утримуються суб'єктом господарювання;
- документальні аудиторські докази, які створені та утримуються суб'єктом господарювання.

Перевірка матеріальних активів надає достовірні аудиторські докази щодо їх наявності, але необов'язково щодо права власності на них або їх вартості.

Спостереження полягає у стеженні за процесом або процедурою, яка виконується іншими особами, наприклад, за підрахунком товарно-матеріальних запасів працівниками компанії або за виконанням процедур контролю, але не з точки зору аудиту.

Запит – це звернення за інформацією до обізнаних осіб суб'єкта господарювання або поза його межами. Запити можуть бути різними: від офіційних письмових запитів, адресованих третім сторонам, до неофіційних усних запитів, адресованих працівникам суб'єкта господарювання. Відповіді на запити можуть забезпечити аудитора інформацією, якою він раніше не володів або яка підтверджує аудиторські докази.

Підтвердження складається з відповіді на запит щодо інформації, яка міститься в облікових записах. Наприклад, аудитор, зазвичай, шукає безпосереднього підтвердження дебіторської заборгованості через контакт із дебіторами.

Обчислення полягає у перевірці арифметичної точності показників первинних документів та реєстрів обліку або у самостійному проведенні підрахунків.

Аналітичні процедури полягають в аналізі найважливіших показників і співвідношень, зокрема підсумковому дослідженні відхилень і взаємозв'язків, які суперечать іншій інформації, або відхиляються від очікуваних показників.

1.18 Аналітичні процедури

Аудитор повинен використовувати аналітичні операції на стадіях планування і завершення аудиту. Їх можна застосовувати і на інших стадіях аудиту.

Аналітичні операції – це аналіз важливих відносних показників і їх порівняння, разом із підсумковим дослідженням відхилень та взаємозв'язків, які суперечать іншій інформації або мають відхилення від очікуваних величин.

Види і цілі аналітичних процедур

Аналітичні процедури передбачають порівняння фінансової інформації суб'єкта господарювання з:

- зіставленою інформацією за попередні періоди;
- передбачуваними результатами діяльності суб'єкта господарювання (наприклад, бюджетами) чи прогнозами аудитора (такими, як оцінка амортизації);
- аналогічною галузевою інформацією, такою, як порівняння відношення виторгу від реалізації до суми дебіторської заборгованості суб'єкта господарювання із середніми галузевими показниками або з показниками інших суб'єктів господарювання приблизно такої самої величини у тій самій галузі.

Аналітичні процедури охоплюють також аналіз зв'язку:

- між елементами фінансової інформації, що, як очікується, відповідатимуть прогнозам, які ґрунтуються на досвіді суб'єкта (наприклад, відсоток валового прибутку);
- між фінансовою інформацією і відповідною нефінансовою інформацією, наприклад, витратами на оплату праці й чисельністю працівників.

Для виконання зазначених процедур можуть використовуватися різні методи, починаючи від простих порівнянь аж до комплексного аналізу із застосуванням складних статистичних методів. Аналітичні процедури можна застосовувати до консолідованих фінансових звітів, фінансових звітів компонентів (наприклад, дочірніх підприємств, підрозділів або сегментів) та до окремих елементів фінансової інформації. Вибір процедур, методів та обсягу їх застосування залежить від професійного досвіду аудитора.

Аналітичні процедури використовуються:

- під час планування виду, тривалості й обсягу інших аудиторських процедур;
- для перевірки на суттєвість, коли їх використання може бути ефективнішим, ніж тести задля скорочення ризику невиявлення помилок з окремих статей фінансової звітності підприємства;

– як остаточний (завершальний) огляд фінансової звітності підприємства на стадії завершення аудиту.

Аналітичні операції під час планування аудиторської перевірки

Аудитор повинен використовувати аналітичні операції на стадії планування для вивчення підприємницької діяльності клієнта і визначення потенційних проблем та обсягу аудиторських процедур.

В аналітичних операціях під час планування аудиту використовується як фінансова інформація, так і інформація нефінансового характеру, наприклад, взаємозв'язок між сумою реалізації і обсягом реалізованих товарів.

Аналітичні процедури як процедури по суті

Процедури по суті для зменшення ризику невиявлення викривлень у фінансових звітах можуть ґрунтуватися на детальних тестах, аналітичних процедурах чи їх поєднанні. Рішення про те, які процедури застосовувати для досягнення окремої мети аудиторської перевірки, залежить від їх ефективності для зменшення ризику невиявлення відхилень у фінансових звітах.

Аудитор, як правило, опитує керівництво клієнта про достовірність і надійність інформації для виконання аналітичних процедур. Використання підготовлених клієнтом аналітичних даних може бути продуктивним, якщо немає сумнівів у достовірності цих даних.

Якщо аудитор має намір здійснити аналітичні процедури як процедури по суті, йому треба буде розглянути:

- цілі аналітичних процедур і надійність їх результатів;
- вид діяльності підприємства і ступінь деталізації інформації. Наприклад, аналітичні процедури можуть бути ефективнішими, якщо вони застосовуються до фінансової інформації з окремих сфер діяльності або до фінансових звітів компонентів багатогалузевого підприємства, а не до фінансових звітів суб'єкта господарювання у цілому;
- наявність фінансової (бюджети або прогнози) і нефінансової інформації (наприклад, кількість вироблених чи реалізованих одиниць продукції);
- достовірність інформації (наприклад, чи складено бюджети з належною ретельністю);
- відповідність інформації (наприклад, урахування у бюджетах очікуваних результатів, а не цілей, яких треба досягти);
- джерело інформації (наприклад, джерела, незалежні від суб'єкта господарювання, є, як правило, достовірніші від внутрішніх);
- порівняння інформації (наприклад, галузеві дані загального характеру треба порівнювати з даними суб'єкта господарювання, який виготовляє й реалізує спеціалізовану продукцію);
- досвід попередніх аудиторських перевірок, поряд із розумінням

ефективності систем внутрішнього контролю та бухгалтерського обліку і типових проблем, які стали причиною для внесення бухгалтерських коригувань у попередні періоди.

Аналітичні операції на стадії завершення аудиту

Аудитор повинен виконати аналітичні операції на стадії завершення аудиту і формування висновку. Висновки, зроблені внаслідок таких операцій, використовуються для підтвердження достовірності фінансової звітності підприємства. Але вони можуть і накреслити напрями, що вимагають додаткових процедур перевірки.

Ступінь достовірності аналітичних процедур

Застосування аналітичних процедур ґрунтується на припущенні, що взаємозв'язки між даними є, якщо немає відомих доказів протилежного. Існування цих взаємозв'язків забезпечує повноту, точність й обґрунтованість даних, наданих системою бухгалтерського обліку. Однак аналітичні процедури можуть виявити взаємозв'язки, хоча насправді наявні суттєві викривлення.

Достовірність аналітичних процедур залежить від таких факторів:

- значущості величин, які розглядають: наприклад, якщо залишки запасів значні, то аудитор, формуючи висновки, не може покладатися тільки на аналітичні процедури. Але він може покладатися на аналітичні процедури під час визначення певних статей доходів і витрат, коли кожна з них не є значною;

- інших процедур перевірки, спрямованих на досягнення однієї мети: вивчення надходжень коштів може підтвердити або, навпаки, розвіяти сумніви щодо погашення дебіторської заборгованості;

- точності передбачення результатів: під час порівняння загальної норми прибутку в різних періодах спостерігається більша постійність, ніж під час порівняння за той же час витрат на рекламу або наукові дослідження;

- оцінювання властивого ризику та ризику відповідності внутрішнього контролю: якщо внутрішній контроль за опрацюванням замовлень під реалізацію є слабким і ризик контролю високим, необхідно більше довіряти тестам господарських операцій та залишків, ніж аналітичним процедурам.

Аудитор повинен перевірити заходи контролю за підготовкою інформації, використовуваної в аналітичних процедурах. Якщо заходи контролю ефективні, аудитор матиме достовірнішу інформацію. Заходи контролю за нефінансовою інформацією часто можна перевірити разом із заходами контролю за бухгалтерським обліком. Наприклад, організовуючи заходи контролю за опрацюванням рахунків-фактур, суб'єкт господарювання може ввести контроль за відображенням в обліку обсягу реалізації в одиницях продукції. Аудитор може перевірити заходи

контролю за обліком реалізованих одиниць одночасно з перевіркою заходів контролю за опрацюванням рахунків-фактур.

Дослідження незвичайних статей

Якщо внаслідок аналітичних операцій аудитор доходить висновку про значні відхилення у даних або несумісність їх з іншою інформацією, він повинен дослідити й отримати пояснення.

Дослідження незвичайних відхилень і взаємозв'язків, як правило, починається з опитування керівництва. Після одержання відповідей планом перевірки передбачається:

- підтвердження відповідей керівництва, наприклад, порівнянням їх із доказами, отриманими під час аудиту;
- виконання інших процедур залежно від результатів опитувань, якщо керівництво не в змозі надати пояснення або якщо пояснення не можуть розглядатися як адекватні.

1.19 Аудиторська вибірка та інші процедури вибіркової перевірки

Для доказовості аудитор, використовуючи як статистичні, так і нестатистичні методи, повинен розробити метод вибірки, виконати її та узагальнити її результати.

Термін «аудиторська вибірка» або «вибіркова перевірка» означає використання аудиторських процедур до частини бухгалтерських проведення або показників фінансової звітності і поширення їх на всю сукупність даних.

Вибіркова перевірка повинна бути репрезентативною, тобто відображати всі основні властивості генеральної сукупності (набору елементів окремої статті в балансі або окремого класу операцій).

Побудова аудиторської вибірки

Під час побудови вибірки аудитор повинен урахувувати конкретну мету аудиту, сукупність і обсяг даних.

Врахування ризику при одержанні доказів

Аудиторський ризик – це ризик висловлення невідповідної аудиторської думки, якщо фінансові звіти містять суттєво викривлену інформацію.

До аудиторського ризику входять:

- власний ризик*** – ймовірність викривлення залишку на рахунку;
- ризик контролю*** – суттєвому викривленню не можна своєчасно запобігти або виявити та виправити його за допомогою систем бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю;
- ризик невиявлення*** – ризик того, що аудиторські процедури по суті не виявляють суттєвих викривлень. Ці компоненти аудиторського ризику враховуються під час планування та розроблення аудиторських процедур для зменшення аудиторського ризику до допустимо низького рівня.

Процедури одержання доказів

Такі процедури передбачають перевірку, спостереження, запити та підтвердження, а також обчислення та аналітичні процедури. Вибір процедур – це прерогатива аудитора залежно від обставин. Застосування таких процедур часто охоплює відбір елементів для перевірки генеральної сукупності.

Статистичні і нестатистичні методи вибірки

Рішення про використання статистичної чи нестатистичної вибірки приймає аудитор. Вибір статистичного методу може зумовлювати теорія ймовірності або професійне судження.

Іноді обраний метод не відповідає призначенню статистичної вибірки, тоді застосовуються елементи статистичного методу. Статистичні оцінки ризику, пов'язаного з вибіркою, будуть переконливими лише тоді, коли обраний метод має характеристики статистичної вибірки.

Організація вибірки

Організуючи вибірку, аудитор повинен розглянути цілі перевірки та характеристики генеральної сукупності, з якої здійснюватиметься відбір.

Насамперед аудитор має визначити конкретну мету аудиторської вибірки і процедур аудиту. Вибірка дозволить визначити, у чому конкретно полягає помилка і яку сукупність даних необхідно використовувати під час перевірки. Наприклад, під час перевірки організації контролю закупівель клієнта аудитор зосередить увагу на правильності оформлення і реєстрації рахунків-фактур чи накладних. Під час перевірки рахунків-фактур і накладних за певний період аудитор необхідно переконатися у правильному їх відображенні в бухгалтерському обліку і фінансовій звітності підприємства.

Генеральна сукупність даних

Під генеральною сукупністю даних мають на увазі набір інформації, з якого доцільно зробити аудиторську вибірку. Наприклад, якщо метою аудиту є перевірка необґрунтованого завищення дебіторської заборгованості, то генеральною сукупністю даних може бути перелік усіх дебіторів.

Окремі дані генеральної сукупності вважаються елементами вибірки. Вибірка елементів із генеральної сукупності може бути здійснена різними методами.

Стратифікація

Ефективність аудиторської перевірки можна підвищити, якщо аудитор проводитиме стратифікацію генеральної сукупності поділом її на дискретні субсукупності за певними ознаками. Мета стратифікації полягає у зменшенні варіативності статей у межах кожного стратуму, а отже, у зменшенні обсягу вибірки без пропорційного збільшення ризику, пов'язаного з вибіркою. Субсукупності треба ретельно визначити, щоб кожен елемент вибірки належав тільки до одного стратуму.

Під час виконання процедури по суті залишок на рахунку або клас операцій часто стратифікуються за грошовою вартістю. Це дає змогу спрямувати аудиторську перевірку на статті з більшою вартістю, що можуть містити найбільшу грошову помилку (завищення). Аналогічно генеральна сукупність може бути стратифікована за конкретною ознакою, яка вказує на вищий ризик похибок (наприклад, перевіряючи оцінку дебіторської заборгованості, залишки можна стратифікувати за часом їх виникнення).

Обсяг вибірки

Визначаючи обсяг вибірки, аудитор повинен брати до уваги ризик неефективності вибіркової перевірки, допустиму або очікувану помилку.

Відбір елементів вибірки

Аудитор повинен відібрати статті для вибірки, виходячи з того, що всі елементи вибірки в генеральній сукупності мають рівний шанс. Одиницями вибірки можуть бути матеріальні об'єкти (рахунки-фактури) або монетарні одиниці. Під час нестатистичної вибірки аудитор вибирає статті на свій розсуд. Оскільки метою вибірки є одержання висновків щодо всієї генеральної сукупності, аудитор намагається сформувати репрезентативну вибірку відбиранням статей із типовими для генеральної сукупності характеристиками; вибірку треба формувати так, щоб не допустити упередженості.

Основними методами відбору є використання таблиць випадкових чисел або комп'ютерних програм, тобто закономірного та випадкового.

Ризик неефективності вибіркової перевірки

Ризик неефективності вибіркової перевірки – це ймовірність того, що аудиторський висновок, підготовлений на засадах вибіркового дослідження, може відрізнятись від висновку, який було б зроблено після суцільної перевірки з використанням тих самих аналітичних процедур. Тобто ризик неефективності вибіркової перевірки свідчить про ймовірність помилкового рішення, яке може бути прийняте на підставі даних вибірки. Він існує і при статистичних, і при нестатистичних методах перевірки. Його не можна виявити під час вибіркового контролю. Щоправда, при статистичному методі його можна зменшити або збільшити, а при більшій вибірці навіть контролювати. При нестатистичному методі його не можна виміряти, але можна підрахувати.

Аудитор може контролювати ризик неефективності вибіркової перевірки шляхом планування аудиторських процедур і їх виконання, а також нагляду за персоналом, якісним контролем за проведенням аудиту і системою внутрішнього контролю на підприємстві.

1. Оцінювання ризиків під час перевірки відповідності управління підприємством:

- ризик недостатньої довіри спостерігається, якщо результати проведеної аудитором вибіркової перевірки не підтверджують

визначений ним розмір ризику невідповідності управління підприємством, хоча він був визначений правильно;

- ризик надмірної довіри маємо, якщо результати вибіркової перевірки підтверджують визначений аудитором розмір ризику невідповідності управління підприємством, але реальне значення такого ризику значно більше.

2. Незалежні процедури вибіркової перевірки:

- ризик неправомірної відмови: хоча результати вибіркової перевірки підтверджують необхідність внесення виправлень у бухгалтерський облік, насправді суттєвих викривлень фінансової звітності немає;
- ризик помилкового підтвердження: хоча результати вибіркової перевірки підтверджують аудиторські висновки про відсутність у бухгалтерському балансі і проведеннях суттєвих викривлень, насправді вони є.

Ризик недостатньої довіри та ризик неправомірної відмови впливають на ефективність аудиту, збільшуючи обсяг роботи аудитора. Ризик надмірної довіри і ризик помилкового підтвердження значно більше впливають на ефективність аудиту, сприяючи формуванню неправильних висновків.

Обсяг аудиторської вибірки безпосередньо залежить від ризику вибіркової перевірки, який приймає аудитор. Чим нижчий ризик, який визначає аудитор, тим більший обсяг вибірки.

Здійснення аудиторської процедури

Аудитор повинен виконувати аудиторські процедури відповідно до конкретної мети перевірки кожної відібраної статті.

Якщо до відібраної статті недоцільно застосовувати процедуру, її виконують до іншої статті. Наприклад, перевіряючи докази того, що платежі були дозволені, можна відібрати анульований чек. Якщо аудитор переконався, що чек був анульований як належить і це не помилка, перевіряють інший документ, відібраний відповідним чином.

Однак іноді аудитор не може застосувати заплановані процедури до відібраної статті, якщо, наприклад, документи втрачено. Якщо й альтернативні процедури не можуть бути застосовані до цієї статті, він розглядає цю статтю як таку, що містить помилку. Прикладом альтернативної процедури може бути перевірка прибуткових ордерів, якщо не було підтверджено запит.

Види і причини похибок

Аудиторові слід розглянути результати вибірки, види і причини будь-яких виявлених похибок, а також їх можливий вплив на конкретну мету тесту та інші напрями аудиторської перевірки.

Проводячи тести контролю, аудитор приділяє основну увагу заходам контролю та оцінці ризику контролю. Виявивши похибки, аудитор повинен розглянути такі питання:

- безпосередній вплив виявлених похибок на фінансові звіти;
- ефективність систем бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю, а також їх вплив на методи аудиту, якщо, наприклад, похибки є результатом нехтування внутрішнього контролю управлінським персоналом.

Аналізуючи виявлені помилки, аудитор повинен звернути увагу на їх спільні характеристики, наприклад, вид операції, місце, виробнича лінія або період часу. Він може виявити всі статті генеральної сукупності, які мають спільну характеристику, та розширити аудиторські процедури у цьому стратумі. Крім того, такі помилки можуть бути навмисними і свідчити про шахрайство.

Допустима помилка

Допустима помилка – це максимальне значення помилки в сукупності даних під час прийняття рішення про ефективність вибіркової перевірки.

Допустима помилка визначається на етапі планування та під час здійснення аудитором процедур перевірки і є складовою частиною істотності. Чим менша допустима помилка, тим більший обсяг вибірки треба аналізувати.

Під час тестів внутрішнього контролю підприємства під допустимою помилкою мається на увазі максимальне відхилення від контрольної процедури, котре допускається аудитором на підставі попередньої оцінки ризику невідповідності внутрішнього контролю підприємства. Під час здійснення незалежних процедур перевірки допустима помилка – це максимально допустима сума відхилення в бухгалтерському балансі та проведеннях, яку приймає аудитор.

Очікувана помилка

Якщо аудитор передбачає наявність великої помилки в сукупності даних, йому необхідно застосовувати більшу вибірку, ніж тоді, коли він передбачає меншу помилку. Аудитор повинен упевнитися, що реальна помилка у загальній сукупності не перевищує рівень визначеної ним допустимої помилки.

Планування похибок

Аудитор повинен планувати виявлені у вибірці похибки за монетарними статтями, поширюючи їх на генеральну сукупність, розглянути їх вплив на результати і порівняти їх із допустимою похибкою. Для процедур по суті допустима похибка є допустимим викривленням і становить загальну суму, меншу або рівну попередній аудиторській оцінці суттєвості, яка використовується для окремих залишків на рахунках, що перевіряються.

Якщо похибку визнано аномальною, її можна не враховувати при поширенні похибок вибірки на генеральну сукупність. Наслідки такої похибки, якщо її не виправлено, треба розглянути додатково до прогнозування неаномальних похибок. Якщо залишки на рахунках або в класах операцій були поділені на стратуми, то похибки прогножуються окремо для кожного стратуму. Прогнозовані та аномальні похибки для кожного стратуму поєднуються під час розгляду їх можливих наслідків для загального залишку на рахунку або класу операцій.

Для тестів контролю не потрібне окреме прогнозування похибок, оскільки ступінь похибки вибірки є також прогнозованим ступенем похибки для генеральної сукупності у цілому.

Оцінювання результатів вибіркової перевірки.

Перевіривши кожний елемент вибірки, аудитор повинен:

- зробити аналіз усіх виявлених помилок;
- порівняти помилки, виявлені вибірковою перевіркою, з генеральною сукупністю показників і з встановленим допустимим розміром;
- переглянути ризики вибіркової перевірки (якщо сумарні показники помилки більші за допустимий рівень).

1.20 Аудиторська думка та звітність аудитора

Аудиторський висновок про фінансову звітність

Аудитор повинен оцінити висновки, зроблені на основі отриманих аудиторських доказів, як підставу для висловлення думки про фінансові звіти.

Якщо обґрунтовано доведено стабільність діяльності підприємства на найближче майбутнє, аудитор не змінює змісту аудиторського висновку.

Якщо таке припущення необґрунтоване, треба розкрити інформацію про це. Якщо така інформація не була розкрита у фінансовій звітності підприємства, аудитору треба скласти відповідний аудиторський висновок.

Якщо інформація у фінансовій звітності підприємства розкрита відповідним чином, аудитору, як правило, належить скласти позитивний висновок і доповнити його параграфом про концепцію стабільності підприємства, посилаючись на фінансовий звіт підприємства.

Аудиторський висновок повинен містити чітко сформульовану думку (викладену письмово) щодо фінансових звітів у цілому.

Аудиторський висновок має містити наведені нижче елементи.

Заголовок

Аудиторський висновок повинен мати відповідний заголовок. Можна використати термін «незалежний аудитор» у заголовку для того, щоб відрізнити аудиторський висновок від звітів, складених іншими особами (наприклад, посадовими особами суб'єкта господарювання, радою

директорів), або від висновків інших аудиторів, від яких не вимагається дотримання таких етичних вимог, як від незалежного аудитора.

Адресат

В аудиторському висновку слід зазначити адресата відповідно до умов завдання та місцевих нормативних актів. Висновок, як правило, призначається для акціонерів або для ради директорів суб'єкта господарювання, фінансові звіти якого перевіряються.

Вступний або початковий параграф

У ньому слід подати перелік перевірених фінансових звітів суб'єкта господарювання із зазначенням дати та звітного періоду.

Слід також зазначити, що відповідальність за фінансові звіти несе управлінський персонал суб'єкта господарювання і що обов'язком аудитора є лише висловлення думки про фінансові звіти на основі аудиторської перевірки.

Фінансові звіти подає управлінський персонал. Складання таких звітів вимагає від управлінського персоналу облікових оцінок і суджень, а також відповідних принципів і методів бухгалтерського обліку.

Параграф, що описує обсяг

Цей параграф повинен містити опис обсягу аудиторської перевірки, із зазначенням, що аудит було здійснено відповідно до Міжнародних стандартів аудиту або відповідних Національних стандартів аудиту та практики.

Він повинен містити твердження, що аудит було заплановано і проведено для обґрунтування того, що фінансові звіти не містять суттєвих викривлень.

Слід описати процес аудиторської перевірки, зокрема:

- здійснену тестуванням перевірку доказів, які підтверджують суми у фінансових звітах та розкриття інформації;
- оцінювання принципів бухгалтерського обліку, що застосовуються під час підготовки фінансових звітів;
- аналіз попередніх суттєвих оцінок, здійснених управлінським персоналом під час підготовки фінансових звітів;
- оцінку загального подання фінансових звітів.

До цього слід віднести твердження аудитора про те, що аудиторська перевірка надає обґрунтовану впевненість у висловленій думці.

Параграф, у якому висловлено думку аудитора

Тут слід чітко описати, яку концептуальну основу використано для підготовки фінансових звітів, і викласти думку аудитора з приводу того, що фінансові звіти справедливо та достовірно відображають (або відображають достовірно, в усіх суттєвих аспектах) інформацію, згідно з визначеною концептуальною основою фінансової звітності, та відповідають вимогам законодавства.

На доповнення, в аудиторському висновку можна висловити думку про відповідність фінансових звітів іншим вимогам законів та нормативних актів.

Дата висновку

Аудитор повинен зазначити дату висновку, яка є датою завершення аудиторської перевірки. Це інформує читача, що аудитор розглянув вплив на фінансові звіти подій та операцій, які відбулися до цієї дати.

Оскільки до обов'язку аудитора входить надання висновку щодо фінансових звітів, підготовлених та наданих управлінським персоналом, аудитор не повинен датувати висновок числом, що передуює даті підписання або затвердження фінансових звітів управлінським персоналом.

Адреса аудитора

В аудиторському висновку слід зазначити конкретне місцеперебування аудитора, яке, як правило, є місцем розташування офісу аудитора.

Підпис аудитора

Аудиторський висновок слід підписати від імені аудиторської фірми, особисто аудитором або й поставити обидва підписи. Аудиторський висновок, зазвичай, підписується від імені аудиторської фірми, оскільки фірма бере на себе відповідальність за аудит.

Аудиторський висновок

Безумовно-позитивну думку слід висловити тоді, коли аудитор дійшов висновку, що фінансові звіти справедливо й достовірно відображають (або подають достовірно, в усіх суттєвих аспектах) інформацію відповідно до визначеної концептуальної основи фінансової звітності. Безумовно-позитивна думка беззастережно вказує на те, що всі зміни у принципах бухгалтерського обліку й методах їх застосування, а також їх вплив належно розкриті у фінансових звітах.

Умовно-позитивну думку слід висловити тоді, коли аудитор дійде висновку про неможливість висловлення безумовно-позитивної думки, але вплив будь-якої незгоди з управлінським персоналом чи обмеження обсягу не настільки суттєві та всеохоплюючі, щоб висловити негативну думку або відмовитися від висловлення думки.

Відмову від висловлення думки варто сформулювати тоді, коли обмеження обсягу перевірки настільки суттєве і всеосяжне, що аудитор не в змозі одержати достатні аудиторські докази, а отже, висловити думку про фінансові звіти.

Негативну думку слід висловлювати лише тоді, коли висловлення незгоди щодо фінансових звітів управлінському персоналу є настільки суттєвим та всеосяжним, що (на думку аудитора) недостатньо змінити висновок, аби розкрити неповний характер фінансових звітів.

Якщо аудитор висловлює думку, відмінну від безумовно-позитивної, він повинен у висновку чітко описати всі обґрунтовані причини і, за змоги, дати кількісний опис їх можливого впливу на фінансові звіти. Як правило, цю інформацію наводять в окремому параграфі, який передує висловленню думки або відмові від висловлення думки й може містити посилання на докладнішу інформацію у примітках до фінансових звітів.

1. 21 Питання для обговорення та самоперевірки

1. Нормативно - законодавчі акти, якими регулюється аудиторська діяльність в Україні.
2. Зміст аудиторської діяльності в Україні.
3. Основні напрями діяльності та функції АПУ.
4. Порядок створення Аудиторської Палати України.
5. Основні законодавчі вимоги до створення аудиторської фірми.
6. Порядок реєстрації аудиторських фірм і аудиторів.
7. Сутність і мета проведення аудиту.
8. Основні завдання аудиту в Україні.
9. Поняття „рівень упевненості аудитора”, його зміст та застосування.
10. Супутні послуги аудиту: види та сутність.
11. Рівень гарантії в аудиті.
12. Компіляція (трансформація бухгалтерського обліку).
13. Добровільний та обов’язковий аудит.
14. Внутрішній та зовнішній аудит.
15. Предмет та об’єкти аудиту.
16. Методи проведення аудиту.
17. Кодекс етики професійних бухгалтерів.
18. Етичні принципи аудитора.
19. Незалежність аудитора.
20. Методологічні вимоги до аудиторської діяльності.
21. Права і обов’язки аудиторів та аудиторських фірм.
22. Мета і загальні принципи аудиторської перевірки фінансової звітності.
23. Професійний скептицизм аудитора.
24. Умови домовленості про аудиторську перевірку.
Листи-зобов’язання про проведення аудиторської перевірки.
25. Контроль за якістю аудиторських послуг.
26. Документація в аудиті.
27. Форма та зміст робочих документів.
28. Шахрайство та помилки. Характеристика.
29. Процедури у разі виявлення ознак шахрайства або помилок.
30. Планування аудиту.

31. Загальний план аудиторської перевірки.
32. Програма аудиторської перевірки.
33. Знання бізнесу клієнта.
34. Суттєвість в аудиті.
35. Ризик аудиту або загальний ризик.
36. Властивий ризик.
37. Ризик, пов'язаний із невідповідністю функціонування системи внутрішнього контролю.
38. Ризик невиявлення.
39. Аудит у середовищі комп'ютерних інформаційних систем.
40. Аудиторські докази.
41. Процедури для одержання аудиторських доказів.
42. Аналітичні процедури.
43. Аудиторська вибірка та інші процедури вибіркової перевірки.
44. Ризик неефективності вибіркової перевірки.
45. Аудиторська думка та звітність аудитора.
46. Види аудиторських висновків.

2 ПРАКТИЧНА ЧАСТИНА

Методичні вказівки

При розв'язуванні задач розділу 1 необхідно ознайомитися з матеріалами, наведеними в програмі дисципліни „Аудит”, і керуватися відповідними законодавчими та нормативними актами України. Виходячи з умов і змісту задачі, студент повинен скласти і обґрунтувати її розв'язок, послідовно виклавши його у формі текстового або табличного звіту.

2.1 Завдання 1

Скласти методику проведення аудиту окремих видів активів підприємства:

- основних засобів;
- нематеріальних активів;
- матеріальних цінностей;
- готової продукції;
- незавершеного виробництва;
- грошових коштів;
- дебіторської заборгованості;
- розрахунків із покупцями і замовниками.

Для цього:

- визначити обсяг необхідної інформації для проведення аудиторської перевірки, джерела та способи її отримання;

- визначити та обґрунтувати обраний метод перевірки;
- визначити зони ризику та можливі помилки;
- скласти перелік основних законодавчих актів і нормативних документів, дотримання яких перевіряється аудитором;
- документально оформити результати перевірки;
- проаналізувати розроблену методику на основі одержаних результатів аудиту.

Зробити аудиторський висновок

Приклад роз'язування задачі

Основні засади формування у бухгалтерському обліку інформації про основні засоби та інші необоротні матеріальні активи, порядок розкриття інформації про них у фінансовій звітності визначаються П(С)БО 7 "Основні засоби", затвердженим наказом від 27.04.2000 р. № 92. Відповідно до П(С)БО 7 *основні засоби* – матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх у процесі виробництва або поставки товарів, надання послуг або в оренду іншим особам, або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний термін корисного використання (експлуатації) яких більше одного року або операційного циклу, якщо він більше року.

Аудит основних засобів включає такі завдання:

- необхідно впевнитися у тому, що відповідні активи підприємства включені до складу необоротних активів і вони дійсно наявні;
- впевнитися у правильності розподілу основних засобів, інших необоротних матеріальних активів за відповідними групами;
- перевірити правильність визначення та відображення у бухгалтерському обліку і у фінансовій звітності оцінки основних засобів;
- впевнитися у правильності обліку придбання, переміщення, вибуття, ліквідації та списання основних засобів;
- перевірити відповідність здійснення операцій з основними засобами і нематеріальними активами та їх відображення в бухгалтерському обліку і у фінансовій звітності законодавчо-нормативним актам;
- перевірити правильність нарахування амортизації (зносу) основних засобів;
- впевнитися в законності і правильності відображення у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності витрат на поточний і капітальний ремонт.

Джерелами інформації при дослідженні операцій з основними засобами і нематеріальними активами, окрім вищезазначених (7, 8) та положень (стандартів) бухгалтерського обліку, що стосуються фінансової звітності (1, 2, 3, 4, 5), є:

- Закон України "Про оподаткування прибутку підприємств" від 22.05.1997 р. № 283/97-ВР (зі змінами і доповненнями);
- Інструкція з інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків, затверджена наказом Мінфіну України від 11.08.1994 р. № 69 (зі змінами і доповненнями).

Первинні документи з обліку:

- придбання (акти приймання-передавання основних засобів, акти введення в експлуатацію, інвентарні картки);
- переміщення (накладні на внутрішнє переміщення);
- вибуття, ліквідації та списання (акти списання, ліквідації основних засобів, накази на реалізацію основних засобів);
- капітального і поточного ремонту (акти приймання-здавання відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів, видаткові документи на витрачання ТМЦ для здійснення ремонту);
- нарахування амортизації (зносу) (розрахункові таблиці);
- облікові реєстри (журнали 4,5А та відомості аналітичного обліку до них, Головна книга);
- фінансова звітність (ф. №№ 1, 2, 3, 4, 5).

На початку проведення аудиторської перевірки необхідно проаналізувати стан бухгалтерського обліку основних засобів і нематеріальних активів, форму ведення бухгалтерського обліку та способи відображення господарських операцій на рахунках бухгалтерського обліку.

Особливу увагу аудитор приділяє інвентаризації, яка повинна проводитися в установлені терміни спеціально призначеною комісією. Аудитор перевіряє своєчасність, повноту і якість проведеної інвентаризації та правильність відображення її результатів в інвентаризаційних описах та порівняльних відомостях.

Основні засоби включаються до інвентаризаційних описів за найменуваннями відповідно до основного призначення об'єкта, проставляються інвентаризаційні номери, технічні та експлуатаційні показники. При цьому комісія повинна звернути увагу на наявність технічних паспортів та іншої технічної документації, а в разі їх відсутності скласти і належним чином оформити нові. Основні засоби, непридатні до експлуатації і які не підлягають оновленню, а також ті, що знаходяться в ремонті, включаються до окремого інвентаризаційного опису, з'ясовуються обставини та причини недоліків, надаються рекомендації відносно їх усунення, а в разі неможливості експлуатації об'єкта – приймаються рішення відносно їх списання з балансу підприємства.

Оцінювання неврахованих основних засобів та нематеріальних активів, виявлених фактичною перевіркою, повинна бути проведена відповідно до вимог нормативних актів.

Виявлена при інвентаризації нестача основних засобів повинна бути правильно відображена в бухгалтерському обліку. В разі встановлення винної особи (аудитор повинен перевірити правильність укладання угод про повну матеріальну відповідальність з цією особою) визначається правильність визначення розміру завданого підприємству збитку (відповідно до Порядку визначення розміру збитків від розкрадання, нестачі, знищення (псування) матеріальних цінностей, затвердженого постановою Кабінету Міністрів України від 22.01.1996 р. №116 зі змінами і доповненнями) за формулою:

$$Рзб = ((Бв - А) \cdot Іі + ПДВ + Азб) \cdot 2),$$

де Рзб – розмір матеріального збитку;

Бв – балансова вартість об'єкта основних засобів;

А – амортизаційні нарахування;

Іі – індекс інфляції;

ПДВ — податок на додану вартість;

Азб — акцизний збір.

Аудитор також перевіряє наявність письмової згоди винної особи на відшкодування цього збитку та правильність відображення в обліку розрахунків для відшкодування виявлених збитків.

Якщо виникли сумніви щодо повноти і якості проведеної інвентаризації аудитор може зробити вибіркову фактичну перевірку наявності окремих об'єктів основних засобів і нематеріальних активів, приділивши особливу увагу таким, які можуть використовуватися в корисливих особистих цілях (комп'ютерна техніка, автомобілі, засоби комунікації, меблі тощо).

Аудитор повинен дослідити правильність оцінки відображення в обліку основних засобів залежно від джерел їх надходження:

- придбані (створені) основні засоби зараховуються на баланс за первинною вартістю (суми, що сплачується постачальникам, підрядникам активів, реєстраційні збори, держмити, ввізне мито, суми непрямих податків в зв'язку з придбанням (створенням) активів, витрати на встановлення, монтаж, налагодження);
- безоплатно отримані основні засоби – за справедливою вартістю на дату отримання;
- основні засоби, що внесені до статутного капіталу, – за погодженою із засновниками справедливою вартістю;
- основні засоби, отримані в обмін на подібний об'єкт, – за залишковою вартістю переданого об'єкта (справедливою, якщо залишкова перевищує справедливу);
- основні засоби, придбані в обмін на інші об'єкти, – за справедливою вартістю переданого об'єкта;
- об'єкти, переведені до основних засобів з оборотних активів, – за собівартістю, визначеною П(С)БО 9 "Запаси" і 16 "Витрати".

Аудитор повинен перевірити вартість інвентарних об'єктів за кваліфікаційними групами (1, 2, 3, 4) податкового обліку та відповідних субрахунків і зробити порівняння з залишками за синтетичних рахунках 10, 11, 12, 18 в Головній книзі та у балансі по рядках 011, 031, 070.

Наступним етапом перевірки є контроль чинності та правильності відображення в бухгалтерському обліку операцій з надходження, амортизації та вибуття основних засобів.

При цьому необхідно пам'ятати, що усі витрати підприємства на придбання або створення основних засобів, що включаються до їх первинної вартості, характеризуються як капітальні інвестиції і відображаються дебетом рахунку 15 "Капітальні інвестиції" на відповідних субрахунках.

Аудитор контролює правильність введення об'єктів в експлуатацію згідно з Актом приймання-передавання основних засобів (типова форма № ОЗ-1), який складається комісією, призначеною наказом керівника підприємства. В Акті аудитор перевіряє первинну вартість об'єкта, технічну характеристику, місце експлуатації, інвентарний номер. На підставі Акта на кожний інвентарний об'єкт відкривається інвентарна картка (типова форма № ОЗ-6), яка є реєстром аналітичного обліку. Інвентарні картки реєструються в спеціальних описах (типова форма № ОЗ-7). За місцями використання облік основних засобів ведеться в інвентарних списках (типова форма № ОЗ-9). Підсумкові дані інвентарних карток заносяться в картки обліку руху основних засобів (типова форма № ОЗ-8), які замінюють аналітичні відомості рахунку 10 "Основні засоби", тому аудитор повинен зіставити загальний підсумок карток обліку руху основних засобів з підсумком синтетичного обліку даного рахунку (Головна книга, ф. №1 Баланс).

При створенні основних засобів шляхом будівництва при підрядному способі аудитор перевіряє підрядний договір (контракт). Виконані і прийняті роботи оформлюються Актом приймання виконаних підрядних робіт (ф. № КБ – 2в) і Довідкою про вартість виконаних робіт і витрат (ф. № КБ – 3). У разі виникнення сумнівів щодо правильності визначення вартості виконаних робіт або їх якості аудитор повинен залучити до перевірки відповідних фахівців-експертів.

При господарському способі будівництва аудитор перевіряє кошториси на будівельно-монтажні роботи та відповідні витратні документи (на списання використаних при будівництві матеріалів, запасних частин, на нарахування заробітної плати працівникам тощо).

При безоплатному надходженню основних засобів, внеску їх до статутного фонду та інших операціях аудитор перевіряє відповідні акти та прибуткові документи.

Згідно з П(С)БО 7 об'єкт основних засобів виключається з активів (списується з балансу) у випадку його вибуття в результаті продажу,

безоплатного передавання або невідповідності критеріям визначення активом.

Відповідно із Законом України "Про підприємства в Україні" останні мають право продавати, передавати, надавати безоплатно в тимчасове використання об'єкти основних засобів іншим підприємствам.

Аудитор повинен перевірити правильність оформлення вибуття основних засобів Актом на списання основних засобів (ф. ОЗ-3), у якому відображаються первинна вартість об'єкта, що вибуває, сума нарахованого зносу, залишкова вартість, причини вибуття об'єкта (реалізація, ліквідація, безоплатне передавання тощо), витрати, пов'язані з вибуттям об'єкта, а також результат від списання об'єкта. Реєстри аналітичного обліку (інвентарні картки) реалізованих основних засобів додаються до документів, якими оформлені факти вибуття таких активів. Якщо в процесі перевірки виявляються факти списання не повністю амортизованих основних засобів, аудитор зобов'язаний з'ясувати причини такого списання, наявність відповідних розпорядчих документів на списання, визначити фінансовий результат від списання, проконтролювати повноту оприбуткування цінностей, які надійшли від ліквідації (запчастини, комплектуючі, брухт) на баланс за ціною можливої реалізації.

Необхідно пам'ятати, що при списанні деяких об'єктів основних засобів до документів зі списання повинні бути додані відповідні рішення спеціальних інспекцій (ДАІ, Державної пожежної інспекції тощо).

Аудитор, перевіряючи операції на списання основних засобів, що вибули через крадіжки, аварії, стихійні лиха, звертає увагу на законність і підстави для здійснення операцій зі списання. При цьому з'ясовується, чи були встановлені винні особи і чи прийняті заходи для відшкодування заподіяного матеріального збитку.

При безоплатному передаванні основних засобів здійснюється перевірка дат, відображених в актах на списання і фактичного передавання основних засобів, та правильність відображення цих операцій в бухгалтерському обліку, перевіряється чи списана на фінансовий результат залишкова вартість основних засобів та повнота і своєчасність нарахування суми податку на додану вартість.

Одним із найважливіших показників правильного ведення бухгалтерського обліку основних засобів є безпомилково нарахована амортизація, тому аудитор повинен зосередити увагу на перевірці правильності і своєчасності нарахування амортизації (зносу). Цей сегмент аудиту ускладнюється тим, що податковий і бухгалтерський облік нарахування амортизації на Україні суттєво відрізняються:

– в бухгалтерському обліку амортизуються основні засоби, що перебувають на балансі підприємства (виробничі, невиробничі, безкоштовно отримані); в податковому – амортизуються витрати на придбання, виготовлення, здійснення капітального ремонту, рекон

струкцій, модернізацій виробничих фондів, невиробничі і безкоштовно отримані фонди не амортизуються;

– в бухгалтерському обліку нарахування амортизації проводиться щомісяця за кожним об'єктом окремо, амортизується первинна або переоцінена вартість; в податковому – поквартально за балансовою вартістю 1,2,3,4-ї групи. При цьому амортизація окремого об'єкта групи 1 здійснюється до досягнення балансової вартості 100 неоподатковуваних мінімумів доходів громадян, груп 2 і 3, 4 – до досягнення балансової вартості групи нульового значення;

– в бухгалтерському обліку використовується на вибір будь-який із шести методів нарахування (прямолінійний, відсотковий, прискорений, кумулятивний, виробничий, податковий). При цьому до різних об'єктів можуть застосовуватися різні методи нарахування амортизації і підприємство вправі змінювати метод нарахування амортизації протягом періоду експлуатації об'єкта; у податковому – використовується єдиний для всіх груп метод нарахування амортизації;

– в бухгалтерському обліку у випадку реконструкції, модернізації, добудови, дообладнання і консервації об'єкта основних засобів нарахування амортизації зупиняється.

Таким чином, аудитор повинен перевірити дотримання підприємством вимог законодавчих і нормативних актів стосовно амортизації основних засобів. Аудитор перевіряє правильність віднесення нарахованої амортизації на відповідні рахунки бухгалтерського обліку, при цьому важливо перевірити включення у відповідні витрати діяльності в залежності від місця експлуатації об'єктів основних засобів і нематеріальних активів, досліджує повноту відображення нарахованих сум амортизації у реєстрах бухгалтерського обліку (журналах 4 і 5, Головній книзі) і у фінансовій звітності (ф. № 1 – рядки 012, 032, ф. № 2 – рядок 260, ф. № 3 – рядок 020).

2.2 Завдання 2

Скласти методику проведення аудиту окремих видів пасивів підприємства:

- статутного капіталу;
- прибутку;
- кредитів банку;
- розрахунків із заробітної плати;
- розрахунків з постачальниками і підрядниками;
- розрахунків за податками і платежами;
- розрахунків за соціальним страхуванням.
-

Для цього:

- визначити обсяг необхідної інформації для проведення аудиторської перевірки, джерела та способи її отримання;
- визначити та обґрунтувати обраний метод перевірки;
- визначити зони ризику та можливі помилки;
- скласти перелік основних законодавчих актів і нормативних документів, дотримання яких перевіряється аудитором;
- описати дії, які виконує оператор;
- документально оформити результати перевірки;
- проаналізувати розроблену методику на основі одержаних результатів аудиту.

Зробити аудиторський висновок

2.3 Завдання 3

Вибрати найдоцільніші джерела аудиторських доказів, що використовуються під час перевірки:

- стану реальної дебіторської та кредиторської заборгованості;
- формування собівартості;
- операцій з обліку доходів і фінансових результатів діяльності;
- обліку основних засобів і ТМЦ;
- обліку статутного фонду та розрахунків із засновниками.

Приклад розв'язування завдання 3в

Джерела інформації для аудиту операцій з обліку доходів і фінансових результатів діяльності.

Джерелами інформації для аудиту операцій з обліку доходів і фінансових результатів діяльності є такі.

1. Наказ про облікову політику підприємства.
2. Первинні документи з обліку доходів і результатів діяльності.
3. Облікові реєстри, що використовуються для відображення господарських операцій з обліку доходів і фінансових результатів діяльності.
4. Акти та довідки попередніх ревізій, аудиторські висновки та інша документація, що узагальнює результати контролю.
5. Звітність.

Облік доходів і фінансових результатів діяльності здійснюється на підставі таких первинних документів (табл. 1.1).

Аудитору необхідно знати порядок відображення доходів і результатів діяльності в облікових реєстрах та фінансовій звітності.

Таблиця 1.1 – Документування операцій з обліку доходів і фінансових результатів діяльності

Шифр та назва рахунку	Документи
70"Доходи від реалізації"	Акти приймання-передавання виконаних робіт та наданих послуг, вимоги-накладні, лімітно-забірні картки, подорожні листи, калькуляційні відомості, рахунки-фактури, договори купівлі-продажу, обміну, дарування, товарно-транспортні накладні, платіжні вимоги, ПКО, виписки банку, довідки (розрахунки) бухгалтерії тощо
71"Інший операційний дохід"	Рахунки-фактури, договори, товарно-транспортні накладні, платіжні вимоги, специфікації, ПКО, виписки банку, картки обліку розрахунків з постачальниками та підрядниками, рішення судових органів, інвентарні картки, інвентаризаційні та порівняльні відомості, довідки (розрахунки) бухгалтерії тощо
72"Дохід від Учасі в капіталі"	Розрахунки (довідки) бухгалтерії
73"Інші фінансові доходи"	Розрахунки (довідки) бухгалтерії
75"Надзвичайні доходи"	Виписки банку, договори страхування зі страховою організацією, що підтверджують форс-мажорні обставини (рішення уряду, постанови Кабміну України), розрахунки (довідки) бухгалтерії
79"Фінансові результати"	Розрахунки (довідки) бухгалтерії

2.4 Завдання 4

Назвати всі існуючі методи аудиторських доказів, які використовуються під час перевірки:

- стану реальної дебіторської та кредиторської заборгованості;
- формування собівартості;
- обліку основних засобів і ТМЦ;
- обліку статутного фонду та розрахунків із засновниками.

2.5 Завдання 5

Назвати найтипівіші види помилок і порушень, яких, на ваш погляд, можуть припускатися бухгалтери при обліку:

- основних засобів;
- ТМЦ;

- грошових коштів;
- статутного капіталу;
- собівартості;
- заборгованості.

Приклад роз'язування завдання 5а

Найтипівіші види помилок і порушень при обліку основних засобів.

В ході аудиту операцій з необоротними активами аудитор може виявити типові порушення.

До типових порушень операцій з основними засобами та нематеріальними активами слід віднести:

- незадовільне оформлення первинних документів (відсутність підписів, застосування нетипових форм документів);
- списання основних засобів і нематеріальних активів за актами, що не оформлені у відповідності до діючих нормативних документів;
- неправильне списання витрат на поліпшення основних засобів;
- невідображення в бухгалтерському обліку оприбуткованих матеріалів, вузлів, запасних частин після ліквідації основних засобів;
- неправильне віднесення нарахованих сум амортизації (зносу) на невідповідні рахунки бухгалтерського обліку;
- відсутність кошторисів на поточний ремонт основних засобів;
- використання основних засобів в корисливих цілях під виглядом тимчасового використання;
- приховування нестач основних засобів внаслідок заплутаності аналітичного обліку та неякісного проведення інвентаризації;
- неправильний розрахунок сум матеріального збитку у випадках крадіжок, псування, знищення основних засобів;
- заміна нових основних засобів застарілими, що були списані, але не ліквідовані;
- несвоєчасне списання об'єктів основних засобів та нематеріальних активів, що не приносять економічної вигоди підприємству.

Таким чином, виявлені аудитором порушення заносяться до його робочих документів, а пізніше знаходять відображення у відповідних узагальнюючих документах.

ЛІТЕРАТУРА

1. Закон України „Про аудиторську діяльність” від 22.04.93 № 3125-7 (В редакції Закону України від 14.09.06 р. № 140-V).
2. Закон України "Про інвестиційну діяльність" від 18.09.91 №1560-XII.
3. Закон України "Про інноваційну діяльність" від 04.07.02 № 40-IV.
4. Закон України "Про державну податкову службу в Україні" від 05.02.98 № 83/98-ВР.
5. Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" від 16.07.99 № 996-XIV.
6. Закон України "Про банки і банківську діяльність" від 07.12.2000 № 2121.
7. Закон України "Про порядок погашення зобов'язань платників податків перед бюджетами і державними цільовими фондами" від 21.12.2000 № 2181-III.
8. Закон України „Про затвердження Конституції Автономної Республіки Крим „// Уряд. кур'єр. – 2000. – 19 січ.
9. Закон УРСР "Про підприємництво" від 07.02.91 № 698-XIII.
10. Закон України "Про оренду державного та комунального майна" від 10.04.92 № 2269-ХН.
11. Закон України "Про оподаткування прибутку підприємств" від 28.12.94 № 334/94-ВР (у ред. Закону України від 22.05.97 № 283/97-ВР).
12. Закон України "Про внесення змін до Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств" від 24.12.02 № 349-IV.
13. Закон України "Про податок на додану вартість" від 03.04.97 № 168/97-ВР.
14. Закон України „Про внесення змін до Закону України "Про податок на додану вартість" від 24.12.02 № 346-IV.
15. Закон України "Про оплату праці" від 24.03.95 № 108/95-ВР.
16. Закон України "Про порядок здійснення розрахунків в іноземній валюті" від 23.09.94 № 185/94-ВР.
17. Закон України "Про власність" від 07.02.91.
18. Закон України "Про підприємства" від 07.03.91.
19. Закон України "Про державну контрольно-ревізійну службу в Україні" від 26.01.91 № 2939-XXI.
20. Закон України "Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування у зв'язку з тимчасовою втратою працездатності та витратами, зумовленими народженням та похованням" // Уряд. кур'єр. – 2000. – 28 лют.
21. Закон України "Про внесення змін до Закону України "Про страхові тарифи на загальнообов'язкове державне соціальне страхування від

- нещасного випадку на виробництві та професійного захворювання, яке спричинило втрату працездатності" від 03.03.03 № 660-ІУ.
22. Закон України "Про загальнообов'язкове державне соціальне страхування на випадок безробіття" // Уряд. кур'єр. – 2000. – 19 квіт.
23. Закон України "Про загальнообов'язкове державне пенсійне страхування" від 09.07.03 № 1058-ІУ.
24. Закон України „Про податок з доходів фізичних осіб” від 22 травня 2003 року № 889-ІУ.
25. Лист Державної податкової адміністрації України „Про порядок подання розрахунку і визначення суми податкових зобов'язань” від 23.03. 2001 р. №3904/7/15-1317.
26. Лист Державної податкової адміністрації України „Про терміни подання розрахунку і сплати єдиного податку суб'єктами малого підприємництва – юридичними особами” від 27.03.2001 р. №4016/7/15-1317.
27. Лист Міністерства фінансів України „Про порядок урахування вартості нестач і лишків матеріальних та товарних запасів” від 12.03.99 р. № 03-303/450а.
28. Положення про постійне обов'язкове удосконалення професійних знань аудиторів України. Затверджено рішенням АПУ від 23.04.2002р. Протокол №109.
29. Господарський процесуальний кодекс України //Уряд. кур'єр. – 2001. – 10 лип.
30. Кодекс професійної етики аудиторів України, затверджений рішенням Аудиторської палати України від 18.12.98 р. № 73.
31. Національні нормативи аудиту, затверджені рішенням Аудиторської палати України від 18.12.98 р. № 73.
32. МБФ. Стандарти аудиту та етики. – К.: ТОВ „Паритет-інформ”, 2003. – 712 с.
33. Зміни та доповнення до чинних Стандартів аудиту та етики Міжнародної федерації бухгалтерів станом на 1 січня 2003 року.
34. Типове положення з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості: Постанова Кабінету Міністрів України від 26.04.96 р. № 473.
35. Про ліцензування аудиту: Положення Аудиторської Палати України від 17.02.94 р. №38/4.
36. Про сертифікації аудиторів: Положення Аудиторської Палати України від 27.11.97 р. № 60/5.
37. Національні нормативи аудиту. Затвердж. АПУ від 18.12.1998р. №73.
38. Про податок на додану вартість: Закон України від 03.04.97р. №167/97-ВР.

39. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.99р. №996.
40. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 8 "Нематеріальні активи": Затв. Мінфіном України від 18.10.99 р. № 242.
41. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: Затв. Мінфіном України від 30.11.99 р. № 291.
42. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: Затв. Мінфіном України від 30.11.99 р. № 291.
43. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 "Основні засоби": Затв. Мінфіном України від 27.04. 2000 р.
44. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 "Запаси": Наказ Мінфіну України від 20.10.99 р. № 246.
45. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 "Витрати": Затв. Мінфіном України від 31.12.99 р. № 318.
46. Давидов Г.М. Аудит: Збірник задач і практичних ситуацій: Навч. посібник. – К.: Т-во „Знання” КОО, 2002. – 170с.
47. Давидов Г.М. Аудит : Методологія і організація. К: Т-во „Знання” КОО , 2001.
48. Дорош Н.І. Аудит: Навчальн. посібник. – К.: Т-во „Знання „ КОО, 2006. – 402с.
49. Бутинець Ф.Ф. Аудит: Підручник для студентів спец. "Облік і аудит" вищих навч. закладів: – ПП „Рута”, 2002. – 672с.
50. Загородній А.Г. Аудит: теорія і практика: Навч.посібник., перероб. і доп. – Львів: "Львівська політехніка", 2004. – 456с.
51. Сопко В.В. і др. Організація і методика проведення аудиту: Навчально-практичний посібник. – К.: ВД "Професіонал", 2004. – 624 с.
52. Чернелевський Л.М, Беренда Н.І. Аудит: Навч. посібник. – К.: Міленіум, 2002. – 466с.
53. Усач Б.Ф. Аудит: Навч. посібник. – 2-ге вид., стер. – К.: Знання-Прес, 2005. – 223с.
54. Кулаковська Л.П., Піча Ю.В., Організація і методика аудиту: Навч. посібник. – 2-е вид. – К.: Каравела, 2005. – 560 с.

Додаток А

ПРО АУДИТОРСЬКУ ДІЯЛЬНІСТЬ

Закон України від 22.04.93 р. № 3125-7

(В редакції Закону України від 14.09.06 р. № 140-V, опублікованого в газеті «Урядовий кур'єр» від 18.10.06 р. № 195)

Цей Закон визначає правові засади здійснення аудиторської діяльності в Україні і спрямований на створення системи незалежного фінансового контролю з метою захисту інтересів користувачів фінансової та іншої економічної інформації.

Розділ 1

Загальні положення

Стаття 1

Сфера дії Закону

Положення цього Закону діють на території України і поширюються на усіх суб'єктів господарювання незалежно від форм власності та видів діяльності.

Дія цього Закону не поширюється на аудиторську діяльність державних органів, їх підрозділів та посадових осіб, уповноважених законами України на здійснення державного фінансового контролю.

Стаття 2

Законодавство про аудиторську діяльність

Аудиторська діяльність у сфері фінансового контролю регулюється Господарським кодексом України, цим Законом, іншими нормативно-правовими актами та стандартами аудиту. У випадках, якщо міжнародним договором, згода на обов'язковість якого надана Верховною Радою України, встановлено інші правила, ніж ті, що містить цей Закон, то застосовуються правила міжнародного договору.

Особливості проведення інших видів аудиторської діяльності регулюються спеціальним законодавством.

Стаття 3

Аудиторська діяльність

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

Аудит – перевірка даних бухгалтерського обліку і показників фінансової звітності суб'єкта господарювання з метою висловлення незалежної думки аудитора про її достовірність в усіх суттєвих аспектах та

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

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

Аудит здійснюється незалежними особами (аудиторами), аудиторськими фірмами, які уповноважені суб'єктами господарювання на його проведення.

Аудит може проводитися з ініціативи суб'єктів господарювання, а також у випадках, передбачених законом (обов'язковий аудит).

Аудитори (аудиторські фірми) можуть надавати інші аудиторські послуги, пов'язані з їх професійною діяльністю, зокрема з ведення та відновлення бухгалтерського обліку, у формі консультацій з питань бухгалтерського обліку та фінансової звітності, експертизи і оцінки стану фінансово-господарської діяльності та інших видів економіко-правового забезпечення господарської діяльності суб'єктів господарювання.

Перелік послуг, які можуть надавати аудитори (аудиторські фірми), визначається Аудиторською палатою України відповідно до стандартів аудиту.

Стаття 4

Аудитор

Аудитором може бути фізична особа, яка має сертифікат, що визначає її кваліфікаційну придатність на зайняття аудиторською діяльністю на території України.

Аудитор має право займатися аудиторською діяльністю як фізична особа – підприємець або у складі аудиторської фірми з дотриманням вимог цього Закону та інших нормативно - правових актів.

Аудитор має право займатися аудиторською діяльністю як фізична особа – підприємець лише після включення його до Реєстру аудиторських фірм та аудиторів.

Аудиторам забороняється безпосередньо займатися іншими видами підприємницької діяльності, що не включає їх права отримувати дивіденди від акцій та доходи від інших корпоративних прав.

Аудитором не може бути особа, яка має судимість за корисливі злочини.

Стаття 5

Аудиторська фірма

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

Право на здійснення аудиторської діяльності мають аудиторські фірми, включені до Реєстру аудиторських фірм та аудиторів.

Загальний розмір частки засновників (учасників) аудиторської фірми, які не є аудиторами, у статутному капіталі не може перевищувати 30 відсотків.

Керівником аудиторської фірми може бути тільки аудитор.

Стаття 6

Стандарти аудиту

При здійсненні аудиторської діяльності аудитори та аудиторські фірми застосовують відповідні стандарти аудиту.

Стандарти аудиту приймаються на основі стандартів аудиту та етики Міжнародної федерації бухгалтерів з дотриманням вимог цього Закону та інших нормативно - правових актів.

Затвердження стандартів аудиту є виключним правом Аудиторської палати України. У випадках, передбачених законом, стандарти аудиту погоджуються з іншими суб'єктами.

Стандарти аудиту є обов'язковими для дотримання аудиторами, аудиторськими фірмами та суб'єктами господарювання.

Стаття 7

Аудиторський висновок та інші офіційні документи

Аудиторський висновок – документ, що складений відповідно до стандартів аудиту та передбачає надання впевненості користувачам щодо відповідності фінансової звітності або іншої інформації концептуальним основам, які використовувалися при її складанні. Концептуальними основами можуть бути закони та інші нормативно-правові акти України, положення (стандарти) бухгалтерського обліку, внутрішні вимоги та положення суб'єктів господарювання, інші джерела.

Аудиторські послуги у вигляді консультацій можуть надаватись усно або письмово з оформленням довідки та інших офіційних документів. Аудиторські послуги у вигляді експертиз оформляються експертним висновком або актом.

Результати інших аудиторських послуг оформляються відповідно до стандартів аудиту.

Аудиторський висновок аудитора іноземної держави при офіційному його поданні установі, організації або суб'єкту господарювання України підлягає підтвердженню аудитором України, якщо інше не встановлено міжнародним договором України.

Стаття 8

Обов'язкове проведення аудиту

Проведення аудиту є обов'язковим для:

– підтвердження достовірності та повноти річної фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності відкритих акціонерних товариств, підприємств-емітентів облігацій, професійних учасників ринку цінних паперів, фінансових установ та інших суб'єктів господарювання, звітність яких відповідно до законодавства України підлягає офіційному оприлюдненню, за винятком установ і організацій, що повністю утримуються за рахунок державного бюджету;

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

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

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

Стаття 9

Обов'язки суб'єктів господарювання при проведенні аудиту

Органи управління суб'єкта господарювання зобов'язані створити аудитору (аудиторській фірмі) належні умови для якісного виконання аудиту.

Органи управління суб'єкта господарювання несуть відповідальність за повноту і достовірність документів та іншої інформації, які надаються аудитору (аудиторській фірмі) для проведення аудиту чи надання інших аудиторських послуг.

Фінансова звітність суб'єкта господарювання, яка відповідно до закону підлягає обов'язковій аудиторській перевірці, повинна бути перевірена аудитором і оприлюднена відповідно до вимог законів України.

Розділ 2

Сертифікація аудиторів і реєстр аудиторських фірм

Стаття 10

Сертифікація аудиторів

Сертифікація (визначення кваліфікаційної придатності на зайняття аудиторською діяльністю) аудиторів здійснюється Аудиторською палатою України.

Порядок сертифікації аудиторів, які здійснюватимуть аудит банків, затверджуються Аудиторською палатою України.

Право на отримання сертифіката мають фізичні особи, які мають вищу економічну або юридичну освіту, документ про здобуття якої визнається в Україні, необхідні знання з питань аудиту, фінансів,

економіки та господарського права, досвід роботи не менше трьох років підряд на посадах ревізора, бухгалтера, юриста, фінансиста, економіста, асистента (помічника) аудитора.

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

Термін чинності сертифіката не може перевищувати п'яти років.

Продовження терміну чинності сертифіката здійснюється через п'ять років за підсумками контрольного тестування за фахом у порядку, встановленому Аудиторською палатою України.

За проведення сертифікації справляється плата в розмірі, встановленому Аудиторською палатою України.

Стаття 11

Реєстр аудиторських фірм та аудиторів

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

Порядок ведення Реєстру визначається та забезпечується Аудиторською палатою України.

Реєстр не рідше одного разу на рік публікується у фаховому виданні Аудиторської палати України.

Аудиторські фірми та аудитори, які зареєстровані як фізичні особи-підприємці, мають право на здійснення аудиторської діяльності лише після включення їх до Реєстру.

Включеним до Реєстру аудиторським фірмам та аудиторам, зазначеним у частині четвертій цієї статті, видається свідоцтво відповідного зразка.

За включення до Реєстру справляється плата в розмірі, встановленому Аудиторською палатою України.

Розділ 3

Аудиторська палата України

Стаття 12

Повноваження Аудиторської палати України

Повноваження Аудиторської палати України визначаються цим Законом та Статутом Аудиторської палати України.

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

Аудиторська палата України:

- здійснює сертифікацію осіб, які мають намір займатися аудиторською діяльністю;
- затверджує стандарти аудиту;
- затверджує програми підготовки аудиторів та за погодженням з Національним банком України програми підготовки аудиторів, які здійснюватимуть аудит банків;
- веде Реєстр;
- здійснює контроль за дотримання аудиторськими фірмами та аудиторами вимог цього Закону, стандартів аудиту, норм професійної етики аудиторів;
- здійснює заходи із забезпечення незалежності аудиторів при проведенні ними аудиторських перевірок та організації контролю за якістю аудиторських послуг;
- регулює взаємовідносини між аудиторами (аудиторськими фірмами) в процесі здійснення аудиторської діяльності та у разі необхідності застосовує до них стягнення;
- здійснює інші повноваження, передбачені цим Законом та Статутом Аудиторської палати України.

Щорічно Аудиторська палата України отримує від аудиторських фірм та аудиторів звіти про виконані ними роботи, здійснює їх аналіз та подає до Кабінету Міністрів України узагальнену інформацію про стан аудиторської діяльності в Україні.

Стаття 13

Створення Аудиторської палати України

Аудиторська палата України функціонує як незалежний орган.

Аудиторська палата України є юридичною особою, веде відповідний облік та звітність.

Аудиторська палата України є неприбутковою організацією.

Аудиторська палата України набуває повноважень юридичної особи з дня її реєстрації у Міністерстві юстиції України на підставі заяви та Статусу, затвердженого в порядку, передбаченому цим Законом.

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

Загальна кількість членів Аудиторської палати України становить двадцять осіб.

Від державних органів делегують по одному представнику Міністерство фінансів України, Міністерство юстиції України, Міністерство економіки України, Державна податкова адміністрація України, Національний банк України, Державний комітет статистики України, Державна комісія з цінних паперів та фондового ринку, Державна

комісія з регулювання ринків фінансових послуг України, Рахункова палата та Головне контрольно-ревізійне управління України.

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

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

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

Стаття 14

Діяльність Аудиторської палати України

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

Аудиторська палата України може створювати на території України регіональні відділення, повноваження яких визначають Аудиторською палатою України.

Термін повноважень члена Аудиторської палати України становить п'ять років. Одна і та ж особа не може бути делегована до Аудиторської палати України більше двох термінів підряд.

Призначення нових членів Аудиторської палати України замість вибулих здійснюється у встановленому цим Законом порядку.

Члени Аудиторської палати України, за винятком Голови Аудиторської палати України, виконують свої обов'язки на громадських засадах.

Джерелами фінансування діяльності Аудиторської палати України можуть бути:

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

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

Ведення поточних справ в Аудиторській палаті України здійснює Секретаріат, який очолює завідуючий. Завідуючий Секретаріатом несе персональну відповідальність за ефективне використання майна та коштів

Аудиторської палати України і створення належних умов для виконання функціональних обов'язків її членами.

Стаття 15

Голова Аудиторської палати України

Голова Аудиторської палати України виконує свої повноваження на професійній основі.

Голова Аудиторської палати України обирається з числа її членів на термін здійснення своїх повноважень члена Аудиторської палати України більшістю голосів від загальної кількості членів Аудиторської палати України.

Голова Аудиторської палати України може бути достроково звільнений з посади за рішенням Аудиторської палати України та в інших випадках, передбачених законодавством України.

Повноваження Голови Аудиторської палати України визначаються Статутом Аудиторської палати України.

Голова Аудиторської палати України забезпечує формування нового складу Аудиторської палати України.

Розділ 4

Порядок проведення аудиту та надання інших аудиторських послуг

Стаття 16

Загальні умови проведення аудиту та надання інших аудиторських послуг

Проведення аудиту та надання інших аудиторських послуг здійснюється аудиторами, аудиторськими фірмами, які набули права на здійснення аудиторської діяльності відповідно до цього закону.

Загальні умови проведення аудиту та інших аудиторських послуг визначаються стандартами аудиту, затвердженими Аудиторською палатою України.

Стаття 17

Підстави проведення аудиту та інших аудиторських послуг

Аудит проводиться на підставі договору між аудитором (аудиторською фірмою) та замовником.

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

Замовник має право вільного вибору аудитора (аудиторської фірми) з дотриманням вимог цього Закону.

У договорі на проведення аудиту та надання інших аудиторських послуг передбачаються предмет і термін перевірки, обсяг аудиторських послуг, розмір і умови оплати, відповідальність сторін.

Стандартами аудиту можуть бути передбачені й інші істотні умови договору на проведення аудиту та надання інших аудиторських послуг.

Недійсними є будь-які положення договору, спрямовані на повне звільнення аудитора (аудиторською фірмою) від встановленої законом майнової відповідальності за недостовірність аудиторського висновку чи іншого документа, в якому відображені результати аудиторської перевірки.

Документи, передані замовником аудиторю (аудиторській фірмі) для проведення аудиту, не підлягають розголошенню чи вилученню без згоди замовника.

Розділ 5

Права і обов'язки аудиторів та аудиторських фірм

Стаття 18

Права аудиторів і аудиторських фірм

Аудитори України мають право об'єднуватися в громадські організації за професійними ознаками, дотримуючись вимог цього Закону та інших законів.

Професійні організації аудиторів України сприяють підвищенню професійного рівня аудиторів, захищають професійні та соціальні права аудиторів, вносять пропозиції щодо подальшого вдосконалення аудиторської діяльності, виконують інші повноваження, передбачені їх статутами та положеннями.

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

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

- отримувати необхідні документи, які мають відношення до предмета перевірки і знаходяться як у замовника, так і у третіх осіб. Треті особи, які мають у своєму розпорядженні документи стосовно предмета перевірки, зобов'язані надати їх на вимоги аудитора (аудиторської фірми). Зазначена вимога повинна бути офіційно засвідчена замовником;

- отримувати необхідні пояснення в письмовій чи усній формі від керівництва до працівника замовника;

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

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

Стаття 19

Обов'язки аудиторів і аудиторських фірм

Аудитори і аудиторські фірми зобов'язані:

– в аудиторській діяльності дотримуватися вимог цього Закону та інших нормативно-правових актів, стандартів аудиту, принципів незалежності аудитора та відповідних рішень Аудиторської палати України;

– належним чином проводити аудит та надавати інші аудиторські послуги;

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

– 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;

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

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

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

Стаття 20

Спеціальні вимоги

Забороняється проведення аудиту:

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

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

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

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

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

– аудитором, якщо розмір винагороди за надання аудиторських послуг не враховує необхідного для якісного виконання таких послуг часу,

належних навичок, знань, професійної кваліфікації та ступінь відповідальності аудитора;

– аудитором в інших випадках, за яких не забезпечують вимоги щодо його незалежності.

Членами адміністративних, керівних та контролюючих органів аудиторських фірм, які не є аудиторами, а також засновникам, власникам, учасникам аудиторських фірми забороняється втручатися в практичне виконання аудиту в спосіб, що порушує незалежність аудиторів, які здійснюють аудит.

Розділ 6

Відповідальність аудиторів та аудиторських фірм

Стаття 21

Цивільно - правова відповідальність аудиторів та аудиторських фірм

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

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

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

Стаття 22

Інші види відповідальності аудиторів та аудиторських фірм

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

Порядок застосування до аудиторів (аудиторських фірм) стягнень визначається Аудиторською палатою України.

Рішення аудиторської палати України щодо застосування до аудиторів (аудиторських фірм) стягнення можуть бути оскаржені до суду.

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

Навчальне видання

**Світлана Вікторівна Куленко,
Олександр Йосипович Лесько**

АУДИТ

Частина 1
Навчальний посібник

Оригінал - макет підготовлено авторами

Редактор О.Д. Скалоцька

Науково-методичний відділ ВНТУ
Свідоцтво Держкомінформу України
серія ДК № 746 від 25.12.2001
21021, м.Вінниця, Хмельницьке шосе, 95, ВНТУ

Підписано до друку
Формат 29,7х42 $\frac{1}{4}$
Друк різнографічний
Тираж _____ прим.
Зам. №

Гарнітура Times New Roman
Папір офсетний
Ум. друк. арк.

Віддруковано в комп'ютерному інформаційно-видавничому центрі
Вінницького національного технічного університету
Свідоцтво Держкомінформу України
серія ДК № 746 від 25.12.2001

21021, м.Вінниця, Хмельницьке шосе, 95, ВНТУ