

ТЕМА 1

Поступовий перехід економіки України до ринку привів до появи і спільних підприємств, господарських товариств, бірж, комерційних банків, інвестиційних фондів. У зв'язку з виникненням підприємств з різними Фірмами власності стало зрозуміло, що система фінансового контролю в тому виді в якому вона існувала при адміністративно-командній системі правління не може захистити ні інтереси власника, ні інтереси держави.

В економічному плані всі ці власники відділені від своїх часток власності, що перебувають в різних господарюючих суб'єктах (акціонерних товариствах, довірчих товариствах, інвестиційних компаніях, комерційних банках...) тощо. В результаті чого не можуть володіти інформацією про використання цієї власності.

А власнику якраз необхідна об'єктивна і достовірна інформація про фінансовий стан підприємства, його потенціал і стабільність в майбутньому. Власник повинен знати на скільки ефективно використовуються вкладені ним у підприємство кошти.

Майнові інтереси всіх власників має захистити держава. Однак, в ринкових умовах господарювання, діючі форми фінансового контролю (ревізія) не можуть виконувати функції захисту майнових інтересів власників. Практика країн з ринковою економікою показує, що захистити інтереси власників може такий вид незалежного фінансового контролю, як аудит.

Крім того, в ринкових умовах господарювання, коли фінансове становище кожного господарюючого суб'єкта залежить від його взаємовідносин з іншими суб'єктами зростає потреба в достовірній обліковій і звітній інформації про їх діяльність. Ця інформація потрібна: державним органам, власникам підприємств, інвесторам, кредиторам, постачальникам, акціонерам....

Таке підтвердження достовірності облікової і звітної інформації господарюючих суб'єктів надають незалежні експерти - аудитори або аудиторські фірми.

Аудит в сучасному розумінні виник більш ста років тому. Потреба в аудиторському контролі з'явилася тоді, коли пройшов поділ інтересів між тими, хто безпосередньо займаються управлінням підприємством і тими хто вклав кошти в його діяльність.

Необхідність аудиту обумовлена наступним:

1. Неспівпадання інтересів між тими хто готує інформацію і тими хто нею користується може привести до необ'єктивності інформації.
2. При прийнятті рішень, які ґрунтуються на необ'єктивній інформації можуть наступити негативні економічні наслідки.
3. Користувачі інформації дуже часто не одержують доступу для оцінки якості інформації.
4. Щоб оцінити достовірність інформації, або її перевірити необхідні спеціальні знання, які не завжди мають користувачі інформацією.

Розвиток ринкових відносин і пов'язана з цим поява підприємств з різними формами господарювання і власності, демократизація управління і використання економічних важелів і стимулів вимагають формування нової форми контролю – незалежного аудиторського контролю.

Слово “аудит” походить від латинського “audio”, що буквально означає “слухати”. Цей переклад трактується по-різному. Іноді аудитора порівнюють з

кваліфікованим лікарем, який уважно слухає хворого. Є різні трактування терміну “аудит”.

Відповідно до Закону України “Про аудиторську діяльність” від 22.04.1993 року (зі змінами і доповненнями), ст. 3 **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.

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

Основне призначення аудиту – перевірка на достовірність економічної інформації, якою користуються власники, інвестори, акціонери, кредитори, різні підприємства, установи, організації.

Від якості інформації в умовах ринку залежать управлінські рішення, які в свою чергу визначають долю різних підприємств і окремих людей. Основною передумовою такого контролю є взаємна зацікавленість підприємств в особі їх власника, держави в особі податкової служби і аудитора в забезпеченні достовірності обліку і звітності. В своїй діяльності аудитор керується законодавством і власними інтересами. В умовах конкуренції в аудиторському бізнесі це економічно сприяє якісному проведенню аудиту. В свою чергу підприємство має можливість вибору в якості партнера кваліфікованого, незалежного від будь-яких відомств аудитора, а держава одержує можливість забезпечити контроль за достовірністю звітності, як наслідок, правильністю оподаткування, не витрачаючи на це кошти державного бюджету.

Основна мета аудиту - це формування професійної думки аудитора щодо достовірності первинних даних про факти господарської діяльності, повноти та своєчасності відображення цих даних в обліку, правильності ведення обліку відповідно до вимог бухгалтерських стандартів та складання на основі цих даних фінансової звітності, узагальнення сформованої думки у аудиторському висновку, який надається замовнику.

Основним завданням аудиту є перевірка достовірності бухгалтерського обліку, звітності, інших даних, які характеризують фінансово-господарську діяльність підприємства і формування на цій основі висновків про його реальний фінансовий стан.

Аудиторські фірми в процесі своєї діяльності, вирішують завдання пов'язані з наданням аудиторських послуг, якими є:

- ✓ перевірка достовірності бухгалтерської звітності, доцільності та законності здійснення господарських операцій;
- ✓ оцінка фінансово - господарської діяльності, розробка пропозицій щодо її ефективності;
- ✓ консультування з питань податків, постановки обліку та внутрішнього контролю, удосконалення організаційних форм і методів управління, а також інформаційної технології;
- ✓ допомога у відновленні обліку і складанні звітності;
- ✓ оцінка майна підприємства у зв'язку з приватизацією та для інших цілей;
- ✓ захист фінансових інтересів клієнта;
- ✓ наукові дослідження і проектування в галузі організації та методів обліку, контролю, структур і технологій управління;
- ✓ інформаційне обслуговування клієнтів;
- ✓ розробка проектів, експертних висновків та інших матеріалів, пов'язаних із створенням нових і реорганізацією діючих підприємств.

Виконання основних завдань направлене на задоволення потреб всіх користувачів звітності. Проте, аудитор на відміну від інших суб'єктів контролю виступає діловим партнером клієнта, який перевіряючи, повинен надавати різнобічну допомогу клієнту в усіх його справах. Тому аудит, паралельно з основними завданнями, виконує ряд функціональних завдань: завдання коригування, оперативного контролю, стратегічні завдання.

Завдання коригування – у випадку, якщо за результатами проведеного аудиту аудитором зроблені негативні висновки, він може, на прохання клієнта, видати рекомендації щодо виправлення помилок (але не виправляти їх).

Завдання оперативного контролю – систематичний контроль безпосередньо в процесі діяльності суб'єкта з метою попередження помилок або вибору оптимальних рішень (не приймати рішення, а допомогти в їх виборі).

Стратегічні завдання – обґрунтування оптимальної або пропонування альтернативної стратегії та перспективної програми розвитку суб'єкта господарювання на підставі даних, одержаних в процесі аудиту.

Кожна наука має свій предмет, метод і мету.

Предмет - те, що вивчає дана наука. Він є критерієм, який визначає характер науки. Предметом аудиту є процес розширеного відтворення суспільного продукту, достовірність відображення його в обліку і звітності, дослідження ефективності ділової активності.

Конкретизацією предмету є об'єкти. Під терміном “об'єкт” слід позначати частину цілого, окремі складові предмету.

В процесі аудиту вивчають різні об'єкти за своїм складом, цільовою орієнтацією, відношенням до різних сфер діяльності, іншими

характеристиками. Тому необхідно здійснити класифікацію об'єктів, яка б давала цілісне уявлення про предмет аудиту.

Об'єкти класифікуються за такими ознаками:

За видом: ресурси, господарські процеси, економічні результати діяльності, організаційні форми управління, організаційна структура виробництва і апарату управління; методи управління, системи стимулювання, функції управління.

За складністю: сукупні ресурси, господарські процеси, цілісні системи управління (в цьому випадку, наприклад, контролюють всю фінансово-господарську діяльність підприємства чи вивчають ефективність організаційної структури в цілому); групи ресурсів і господарських процесів, відносно окремі частини системи управління.

За відношенням до сфери діяльності: об'єкти матеріально-технічного постачання; об'єкти основного і допоміжного виробництва; об'єкти управління.

За зв'язком з часом: об'єкти, стан яких оцінюється в минулому - коли робиться висновок про доцільність і законність господарських операцій, ефективність використання ресурсів; об'єкти, стан яких вивчають в теперішньому часі - наприклад, оцінюють наявність матеріальних ресурсів; об'єкти, стан яких оцінюють у майбутньому - коли мова йде про економічну ефективність діяльності підприємства, стратегію його розвитку.

За характером оцінки стану об'єктів: об'єкти, стан яких оцінюється тільки кількісно - ресурси, економічні результати; об'єкти, стан яких оцінюється якісно - організаційні форми і методи управління; об'єкти, які можуть оцінюватися як кількісно, так і якісно – наприклад, господарські процеси. Їх можна оцінити кількісно, коли мова йде про затрати в окремих сферах діяльності і якісно, якщо

розглядається питання технології виробництва, оптимізації складу постачальників.

Класифікація об'єктів має системний характер, оскільки виділені за окремими ознаками групи об'єктів взаємопов'язані в просторі та часі.

Аудиторською діяльністю в Україні мають право займатися фізичні особи (аудитори), які зареєстровані як підприємці, так і юридичні особи (аудиторські фірми).

Для здійснення аудиторської діяльності одноособово аудитор повинен на підставі чинного сертифікату, після одержання державної реєстрації в якості підприємця, отримати Свідоцтво про включення в Реєстр суб'єктів аудиторської діяльності. Аудитору забороняється безпосередньо займатися торгівельною, посередницькою та виробничою діяльністю. Але це не виключає права отримувати дивіденди від акцій та доходи від інших корпоративних прав.

Аудитор може створити аудиторську фірму або об'єднатися з іншими аудиторами в спілку. Аудиторська фірма - це організація, яка має Свідоцтво про включення в Реєстр суб'єктів аудиторської діяльності і займається виключно наданням аудиторських послуг.

Аудиторські фірми можуть створюватись за участю будь-якої форми власності, мати будь-яку організаційно-правову форму, яка передбачена законодавством України, за винятком акціонерного товариства відкритого типу.

Головною метою створення аудиторської фірми є те, що загальний розмір частки засновників фірми, які не є аудиторами в статутному капіталі не може перевищувати 30 %. Крім цього, аудиторам дозволяється здійснювати аудиторську діяльність лише за умови, якщо в ній працює хоча б один сертифікований аудитор. При цьому керівником аудиторської фірми може бути тільки сертифікований аудитор.

На сьогодні існують різні підходи до класифікації аудиту в залежності від організаційних принципів та класифікаційних ознак.

По відношенню до суб'єкта перевірки аудит поділяється на:

зовнішній;

внутрішній.

Між внутрішнім і зовнішнім аудитом є багато спільних рис, зокрема обидва можуть охоплювати перевірку одного і того ж об'єкту, а також використовувати однакові методи перевірки. В той же час між ними є принципового характеру відмінності.

Зовнішній аудит в Україні здійснюють незалежні сертифіковані аудитори на договірній основі з суб'єктами господарської діяльності. Внутрішній аудит здійснюють висококваліфіковані штатні працівники самого підприємства (для них сертифікація і свідоцтво про включення в Реєстр суб'єктів аудиторської діяльності не обов'язкові). Внутрішній аудитор звітується перед керівництвом підприємства, зовнішній звітується перед сторонніми користувачами інвесторами, власниками, акціонерами...

По відношенню до Закону "Про аудиторську діяльність" аудит поділяють на:

обов'язковий

необов'язковий.

Під терміном необов'язковий розуміють аудит, який здійснюється на замовлення зацікавленої сторони, приватно за домовленістю, незалежно від того чи передбачена така перевірка законом. Аудит обов'язковий є необхідною

мірою захисту інтересів замовника і держави від навмисного викривлення у звітності показників підприємницької діяльності.

За об'єктами контролю виділяють:

аудит фінансової звітності,

узгодженості,

операційний (управлінський, перманентний).

Одним із найважливіших видів аудиторських послуг є аудит фінансової звітності. Основною метою і завданням цього виду аудиту є підтвердження достовірності показників звітності. Даний вид аудиту в більшості випадків проводиться сторонніми аудиторами.

Основною метою аудиту узгодженості є перевірка за дотриманням конкретних умов (процедур), норм, правил діяльності, що підписані персоналу адміністрацією підприємства. Цей вид аудиту може проводитися як самими співробітниками господарюючого суб'єкта, які виконують функції внутрішнього аудиту, так і стороннім зовнішнім аудитором.

Операційний аудит – це перевірка функціонування окремих частин господарського механізму з метою оцінки його ефективності і надійності.

Залежно від об'єкту і мети виділяють:

аудит звітності (фінансовий аудит) - полягає у перевірці звіту суб'єкту господарювання з метою дати висновок про правильність його складання відповідно до встановлених критеріїв;

аудит на відповідність встановленим вимогам проводиться з метою перевірки дотримання конкретних процедур, норм або правил діяльності;

аудит господарської діяльності полягає в систематичному аналізі господарської діяльності підприємства.

За масштабами роботи аудит поділяється на:

загальний (за всіма питаннями аудиту фірми);

локальний (за окремими напрямками аудиту).

З точки зору орієнтації аудит поділяють на три види:

підтверджуючий – перевірка і підтвердження достовірності обліку і звітності;

системно-орієнтований – аудиторська оцінка на основі аналізу системи внутрішнього контролю;

аудит, який базується на ризику – аудит при якому виходячи з умов бізнесу клієнта перевірка проводиться вибірково в основному там, де ризик помилки і зловживань максимальний.

Залежно від способів і прийомів контролю та системи контрольних процедур розрізняють аудит та ревізію. Вони є складовими фінансово-господарського контролю. Аудит і ревізія розглядають один предмет (фінансово-господарську діяльність), а також використовують спільні методичні прийоми і процедури контролю. Їх мета – виявити негативні явища у виробничій і фінансово-господарській діяльності господарюючих суб'єктів, їх усунення і запобігання у майбутньому. Об'єктами контролю для них є однакові джерела інформації, законодавчі та нормативно-інструктивні акти з питань фінансово-господарського контролю, первинна облікова документація, реєстри бухгалтерського обліку, звітність. Спільне для них також і те, що вони обґрунтовують свої висновки на документально перевірених доказах.

Разом з тим між аудитом і ревізією існують суттєві відмінності, які можна згрупувати у таблицю.

Порівняння аудиту і ревізії

Ознака	Аудит	Ревізія
1. Мета	Оцінка достовірності та законності бухгалтерського обліку і звітності, діагностування і запобігання передкризовим явищам та банкрутству підприємств всіх форм власності.	Визначення достовірності та законності бухгалтерського обліку і звітності, розкриття нестач, розтрат запобігання фінансовим зловживанням.
2. Практичні завдання	Вирішує завдання по залученню нових пасивів, інвесторів, кредитів, укріпленню платоспроможності	Господарська система вирішує завдання по збереженню своїх активів, по профілактиці зловживань
3. Суб'єкт	Аудиторські фірми, приватні аудитори	Ревізори державної контрольно-ревізійної служби.
4. Порядок організації	Здійснюється на підставі укладеного договору з підприємством-замовником (обов'язковий-щорічний, приватний - за бажанням клієнта в будь-який час).	Здійснюється на підставі вказівки керівника контрольно-ревізійної служби, чітко визначена законодавством і нормативними актами.
5. Принципи оплати праці	Платить клієнт, або з його згоди орган, який потребує одержання аудиторського висновку.	Платить вищестояща ланка чи господарський орган
6. Характер діяльності	Підприємницька діяльність	Виконавча діяльність
7. Методичні	Прийоми і способи документального і фактичного	

прийоми	контролю, економічного аналізу.	
8. Результати	Аудиторський висновок	Акт ревізії
9. Відповідальність	Несе відповідальність перед клієнтами та третіми особами	Несе відповідальність перед органом, який призначив ревізію та державою

ТЕМА 2

Процес регулювання аудиторської діяльності в різних країнах має певні особливості. Зокрема, в даний час можна визначити два підходи до створення нормативно-правової бази регулювання аудиторської діяльності:

державна законодавча ініціатива та державне регулювання;

законодавча ініціатива громадських професійних організацій і регулювання спільно з державою.

Перший підхід регулювання аудиторської діяльності характерний для країн континентальної Європи і Росії. Суть даного підходу полягає в тому, що держава сама розробляє і затверджує законодавчі акти і нормативи аудиту, здійснює реєстрацію аудиторів та аудиторських фірм, а також контроль за їх діяльністю.

Другого підходу дотримується Англія, США та деякі інші країни, тому він одержав назву англо-американського підходу. Основною особливістю даного підходу є те, що процес регулювання діяльності здійснюється з ініціативи громадських професійних організацій. В цих країнах аудиторські організації мають велику самостійність, самі здійснюють підготовку аудиторів, присвоюють їм відповідну кваліфікацію і надалі стежать за тим, наскільки сумлінно і кваліфіковано аудитори виконують свої професійні обов'язки.

В Україні регулювання аудиторської діяльності здійснюється у відповідності з англо-американським підходом.

В аудиторській фірмі можуть працювати особи, що мають кваліфікацію сертифікованого аудитора, так і ті, що не мають його. Право підпису належить

сертифікованому аудитору. Кваліфікаційний сертифікат вважається документом, який засвідчує право громадян України на заняття аудиторською діяльністю на її території, щодо здійснення аудиту підприємствам та громадським товариствам (серія А), банкам (серія Б), або підприємствам, громадським товариствам та банкам (серія А, Б).

Право на отримання сертифікату мають громадяни України, які здобули вищу освіту, певні знання з питань аудиту та досвід роботи не менше трьох років підряд на посадах аудитора, ревізора, бухгалтера, юриста фінансиста, економіста.

Аудитором не може бути особа, яка має судимості за корисливі злочини. Наявність певних знань визначається шляхом проведення шляхом проведення відповідного іспиту. Аудиторською палатою України затверджені питання для іспиту на сертифікат аудитора. Це загальні економічні питання, питання права, оподаткування, бухгалтерського обліку та аудиту.

З метою полегшення підготовки до складання іспиту Спільною аудиторів України та національним центром бухгалтерського обліку та аудиту створено, згідно з погодження Кабінету Міністрів України у складі інституту підготовки фахівців статистики і ризику, курси з підготовки слухачів для складання іспитів на сертифікат А і Б. Для отримання сертифікату претендент повинен особисто подати до Аудиторської палати України або його регіонального відділення клопотання з пред'явленням паспорта, офіційно завірени копію диплома про вищу освіту та витяг з трудової книжки, а також документ про сплату коштів за сертифікацію. При поданні документів до регіонального відділення АПУ вказані документи подаються в двох примірниках. Матеріальні витрати за сертифікацію покриваються за рахунок осіб, що претендують на отримання сертифікатів. Особи, які не склали іспиту мають право повторно скласти його не раніше ніж через один рік після прийняття рішення АПУ. Термін чинності сертифікату не може перевищувати 5 років. Тому аудитор повинен підтримувати високу професійну форму, а це не так проста в умовах постійної зміни законодавчої і нормативної бази.

Відповідно до рішення Аудиторської палати України від 31 жовтня 2000 р. (протокол № 95) затверджено Положення про Реєстр суб'єктів аудиторської діяльності — офіційний загальнодержавний реєстр аудиторських фірм (юридичних осіб) і аудиторів-підприємців (фізичних осіб) — суб'єктів підприємницької діяльності. За Законом України "Про аудиторську діяльність" ведення Реєстру покладене на Аудиторську палату України. При включенні до Реєстру суб'єкта аудиторської діяльності видається свідоцтво встановленого Аудиторською палатою України зразка.

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.

- 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, зазначеним у частині четвертій цієї статті, видається свідоцтво відповідного зразка. За включення до Реєстру справляється плата в розмірі, встановленому Аудиторською палатою України.

До Реєстру вносяться такі суб'єкти аудиторської діяльності:

А) аудиторські фірми, що зареєстрували свою діяльність згідно з чинним законодавством України і відповідають вимогам Закону України "Про аудиторську діяльність", а саме:

- ✓ організація пройшла державну реєстрацію як суб'єкт підприємницької діяльності;
- ✓ установчими документами передбачено виключно аудиторську діяльність;
- ✓ загальний розмір частки засновників (учасників, акціонерів) аудиторської фірми, які не є аудиторами, у статутному капіталі не перевищує 30 %;
- ✓ директором фірми є сертифікований аудитор;

Б) аудитори, зареєстровані відповідно до Закону України "Про підприємництво" як суб'єкти підприємництва –фізичні особи і які мають чинний сертифікат аудитора.

Аудиторською діяльністю в Україні мають право займатися фізичні особи (аудитори), які зареєстровані як підприємці, так і юридичні особи (аудиторські фірми).

Для здійснення аудиторської діяльності одноособово аудитор повинен на підставі чинного сертифікату, після одержання державної реєстрації в якості підприємця, отримати Свідоцтво про включення в Реєстр суб'єктів аудиторської діяльності. Аудитору забороняється безпосередньо займатися торгівельною, посередницькою та виробничою діяльністю. Але це не виключає права отримувати дивіденди від акцій та доходи від інших корпоративних прав.

Аудитор може створити аудиторську фірму або об'єднатися з іншими аудиторами в спілку. Аудиторська фірма - це організація, яка має Свідоцтво про включення в Реєстр суб'єктів аудиторської діяльності і займається виключно наданням аудиторських послуг.

Аудиторські фірми можуть створюватись за участю будь-якої форми власності, мати будь-яку організаційно-правову форму, яка передбачена законодавством України, за винятком акціонерного товариства відкритого типу.

Головною метою створення аудиторської фірми є те, що загальний розмір частки засновників фірми, які не є аудиторами в статутному капіталі не може перевищувати 30 %. Крім цього, аудиторам дозволяється здійснювати аудиторську діяльність лише за умови, якщо в ній працює хоча б один

сертифікований аудитор. При цьому керівником аудиторської фірми може бути тільки сертифікований аудитор.

Правовою основою проведення аудиту в Україні є Закон “Про аудиторську діяльність” від 22.04.1993 року, який визначає правові засади здійснення аудиторської діяльності в Україні і спрямований на створення системи незалежного фінансового контролю з метою захисту інтересів. Даний Закон складається з 8 розділів та 30 статей.

Стандарти аудиту - це загальні керівні матеріали для допомоги аудиторам у виконанні їх обов'язків. Вони формують єдині базові вимоги щодо організації і методики здійснення аудиту та забезпечують відповідний рівень гарантій результатів при їх дотриманні.

Аудитори і аудиторські фірми України мають право:

1) самостійно визначати форми і методи аудиту на підставі чинного законодавства, існуючих норм і стандартів, умов договору із замовником, професійних знань та досвіду;

2) отримувати необхідні документи, які мають відношення до предмету перевірки і знаходяться як у замовника, так і у третіх осіб.

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

3) отримувати необхідні пояснення в письмовій чи усній формі від керівництва та працівників замовника;

4) перевіряти наявність майна, грошей, цінностей, вимагати від керівництва господарюючого суб'єкта проведення контрольних оглядів, замірів

виконаних робіт, визначення якості продукції, щодо яких здійснюється перевірка документів;

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

Аудитори і аудиторські фірми зобов'язані:

1) належним чином надавати аудиторські послуги, перевіряти стан бухгалтерського обліку і звітності замовника, їх достовірність, повноту і відповідність чинному законодавству та встановленим нормативам;

2) повідомляти власників, уповноважених ними осіб, замовників про виявлені під час проведення аудиту недоліки ведення бухгалтерського обліку і звітності;

3) зберігати в таємниці інформацію, отриману при проведенні аудиту та виконанні інших аудиторських послуг. Не розголошувати відомості, що становлять предмет комерційної таємниці, і не використовувати їх у своїх інтересах або в інтересах третіх осіб;

4) відповідати перед замовником за порушення умов договору відповідно до чинних законодавчих актів України;

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

Забороняється проведення аудиту:

1) аудитором, який має прями родинні стосунки з керівництвом господарюючого суб'єкта, що перевіряється;

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

3) аудитором - членом керівництва, засновником або власником господарюючого суб'єкта, що перевіряється;

4) аудитором - працівником господарюючого суб'єкта, що перевіряється;

5) аудитором - працівником, співвласником дочірнього підприємства, філії чи представництва господарюючого суб'єкта, що перевіряється;

6) аудитором в інших випадках, при яких не забезпечуються вимоги щодо його незалежності.

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

За неналежне виконання своїх зобов'язань аудитор (аудиторська фірма) несе майнову та іншу відповідальність, визначену в договорі відповідно до чинного законодавства.

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

Всі спори майнового характеру між аудитором (аудиторською фірмою) та замовником вирішуються у встановленому порядку з дотриманням вимог цього Закону.

За неналежне виконання своїх професійних обов'язків до аудитора Аудиторською палатою України можуть бути застосовані стягнення у вигляді попередження, зупинення дії сертифікату на строк до одного року або анулювання сертифікату.

Господарюючі суб'єкти, для яких законодавством встановлено обов'язкове проведення аудиту, зобов'язані до 1 грудня поточного року повідомити відповідним податковим інспекціям про укладання договору на аудиторську перевірку.

Господарюючі суб'єкти повинні подати аудиторський висновок та інші документи публічної бухгалтерської звітності до відповідної податкової інспекції України протягом дев'яти місяців року, що настає за звітним.

Подання аудиторського висновку до відповідної податкової інспекції здійснюється не пізніше десяти днів після закінчення аудиторської перевірки. В разі неподання або несвоєчасного подання аудиторського висновку відповідним податковим інспекціям з вини господарюючого суб'єкта до нього застосовуються фінансові санкції та адміністративні штрафи, передбачені законодавчими актами України.

Керівництво господарюючого суб'єкта відповідно до законів України несе персональну відповідальність за повноту та достовірність бухгалтерських та інших документів, які надаються аудитору (аудиторській фірмі) для проведення аудиту, та за дії, що впливають на незалежність аудитора. В разі виявлення фактів недостовірності або неповноти бухгалтерських документів аудитор (аудиторська фірма) зобов'язаний повідомити замовника не пізніше дня закінчення перевірки або надання інших послуг.

В ім'я досягнення мети професії - забезпечення високого фахового рівня послуг для досягнення максимальної ефективності праці, спрямованої на задоволення потреб українського суспільства — аудитор зобов'язаний дотримуватись основних принципів аудиту.

Принципи (від лат. Principium - начало, основа) аудиту - це основні засади, на яких здійснюється аудиторська діяльність.

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.

Принципи професійної етики обов'язкові для дотримання в усіх випадках проведення аудиту.

Методологічні принципи включають: планування аудиту; обґрунтованість оцінки значущості аудиторських доказів, а також системи внутрішнього контролю; доцільність вибору методики і техніки аудиту, визначення критеріїв суттєвості й достовірності; дотримання методик оцінки ризиків та вибіркової перевірки даних; аналіз інформації та формування висновків; відповідальність за складений висновок; дотримання порядку документального оформлення; взаємодія аудиторів, обґрунтування використання результатів роботи іншого аудитора або експерта; повне інформування клієнта; контроль якості роботи аудитора.

Методологічні принципи можуть в окремих випадках мати рекомендуєчий характер. Обов'язковість або рекомендуєчий характер методологічних принципів регламентується тими конкретними нормативами аудиту, в яких описуються відповідні принципи

Основні характеристики професії аудитора:

- гуманність професії - спрямована насамперед на забезпечення контролю за діяльністю підприємств та на надання фінансово-економічної допомоги;
- соціальна значущість професії у тому, що вона пов'язана з державою і діяльністю підприємств, важливими соціальними явищами;
- це високоінтелектуальна професія, оскільки повинна охоплювати різноманітні сфери господарського життя суспільства з урахуванням складних заплутаних фінансово-господарських проблем;
- точність професії - вона є діяльністю, яка спирається на конкретні юридичні факти при точному дотриманні законодавства для отримання конкретного результату;
- організованість - завдання аудитора полягає в організації аудиторського процесу, виконанні обов'язків, та наданні прав;
- свобода й самостійність - без них неможливо вирішити складні нестандартні ситуації, які виникають у діяльності аудитора, але ця свобода повинна обмежуватись рамками закону;
- відповідальність роботи - від її результату залежить фінансовий стан юридичної чи фізичної особи.

Організація здійснення аудиту – це встановлений аудиторською фірмою порядок і технологія виконання договірної роботи суб'єктами аудиту при узгодженні зусиль і способів виконання з метою забезпечення максимальної ефективності використання аудиторської праці при виконанні умов договору. Організація і здійснення аудиту – це певний циклічний процес, який умовно можна поділити на етапи.

Процес аудиту – це відповідна система послідовних змін етапів аудиту, що відбуваються в певному порядку. Процес аудиту складається з наступних етапів: організаційний, підготовчий, технологічний, заключний .

На організаційному етапі відбувається знайомство з діяльністю господарюючого суб'єкта (оцінка економічного середовища), його засновницькими документами, організацією і станом бухгалтерського обліку, звітності, внутрішнього контролю. Підготовка листа про згоду на проведення аудиту. Укладання договору на проведення аудит; або надання послуг (обґрунтування мети та завдань аудиту).

На підготовчому етапі (або етапі планування) здійснюється формування аудиторської групи, складання загального плану і програми аудиту.

На технологічному етапі здійснюється вивчення об'єкта аудиту, обстеження, коригування програми аудиту, перевірка, інвентаризація, опитування, дослідження документів і господарських операцій.

На заключному етапі здійснюється підготовка та надання письмової інформації замовнику з результатами проведеного аудиту, погодження результатів аудиту із замовником, складання і підписання аудиторського звіту та висновку.

В Україні існує велика кількість аудиторських фірм і перед господарюючими суб'єктами постає проблема самостійного вибору аудитора або аудиторської фірми для одержання аудиторських послуг або проведення аудиторської перевірки. Вибираючи аудиторську фірму, слід керуватися такими чинниками як професійний стаж, освіта фахівців, що працюють в аудиторській фірмі, перелік підприємств, які вона перевіряла раніше. Слід дізнатися про

кількість аудиторів (у тому числі сертифікованих), які входять до її складу, тривалість діяльності фірми.

Аудитор і аудиторська фірма значну увагу повинні приділяти питанням вибору клієнта. Проводити виважену політику відносно оцінки потенційних клієнтів необхідно для зниження ризику, пов'язаного з неплатоспроможністю замовника. Неправильний вибір клієнта може призвести до значних фінансових втрат, нанести шкоду іміджу фірми та аудитора.

При виборі нових клієнтів необхідно ознайомитися з фінансовою інформацією про клієнта, річними та проміжними звітами, різного роду документацією тощо. Детальну інформацію про підприємство та його керівництво на Заході аудиторів отримують від банку, який обслуговує, страхової компанії, адвокатської контори та інших пов'язаних з ним юридичних і фізичних осіб. Найбільш цінне джерело інформації - це аудитор, послугами якого раніше користувався потенційний клієнт. Для цього замовник надсилає колишньому аудитору лист.

При проведенні вибору клієнта аудитору слід вивчити такі питання:

- ✓ оцінка характеру галузі в якій працює клієнт;
- ✓ оцінка мети аудиту даного клієнта та можливості її досягнення;
- ✓ вивчення особливостей управління потенційного клієнта;
- ✓ попередня оцінка трудомісткості та складності аудиту, а також аудиторського ризику;
- ✓ оцінка причин зміни аудиторської фірми (аудитора);
- ✓ вивчення попередніх аудиторських висновків (якщо це можливо);
- ✓ визначення характеру та проблем взаємовідносин з податковими органами, банками, партнерами, акціонерами та іншими користувачами інформації фінансової звітності потенційного клієнта;
- ✓ отримання рекомендацій (наприклад, від різних організацій);

- ✓ попереднє ознайомлення зі станом бухгалтерського обліку та звітності, а також з поточними та майбутніми проблемами потенційного клієнта;
- ✓ оцінка власної спроможності - аудиторської фірми чи аудитора виконати роботу (наявність відповідного персоналу, знання галузі клієнта тощо).

Після попередньої усної узгодженості між клієнтом і аудиторською фірмою (аудитором), клієнт надсилає на його (її) адресу листа з проханням проведення аудиту в якому зазначає мету проведення та завдання, які необхідно вирішити в процесі аудиту, бажаний масштаб аудиторської перевірки.

Розглянувши пропозиції щодо проведення аудиту, аудиторська фірма (аудитор) надсилає лист - відповідь, в якому дає згоду на проведення аудиту або відмовляється від запропонованої роботи.

В першому випадку аудиторська фірма може уточнити положення, які стосуються ступеня відповідальності аудитора перед клієнтом, форми надання звіту аудитора та інші моменти, про які аудитор вважає необхідним домовитись до початку перевірки. Додатково в листі можуть бути зазначені пропозиції щодо використання послуг інших аудиторів; спеціальна угода про виконання результатів аудиту, що вже відбувся; перелік найважливіших обмежень відповідальності аудитора; пропозиція щодо подальшого розвитку договірних відносин аудитора та клієнта. Надсиланню листа-відповіді може передувати етап обстеження аудиту з метою визначення обсягів роботи, у випадку, якщо аудитор вважатиме за необхідне проведення такого обстеження.

В міжнародній практиці аудиту узаконення взаємовідносин між аудитором і клієнтом також здійснюються за допомогою листа-зобов'язання, який складає аудиторська фірма (АФ) в двох примірниках перед початком

роботи, один з яких підписує клієнт і повертає АФ. Основною метою листа-зобов'язання є визначення умов проведення аудиторської перевірки.

Форма і зміст листа-зобов'язання можуть бути різними в залежності від запиту клієнта (при аудиті фінансової звітності він може бути іншого змісту чим при наданні консультаційних послуг). Разом з тим лист-зобов'язання повинен включати наступні елементи:

- ✓ об'єкти, мету аудиту;
- ✓ масштаб аудиту;
- ✓ нормативно-правову базу, за допомогою якої буде проведений аудит;
- ✓ відповідальність керівника та аудитора за якість проведення;
- ✓ форму аудиторського звіту за результатами проведеної перевірки;
- ✓ посилання на те, що в зв'язку із змістом перевірки та інших аудиторських обмежень є ризик того, що окремі помилки можуть бути виявленні;
- ✓ доступ до документів та інших джерел інформації під час аудиту.

Додатково, аудитор може включити в лист-зобов'язання наступну інформацію:

- ✓ погодження плану аудиторської перевірки;
- ✓ погодження щодо залучення до аудиторської перевірки інших аудиторів, експертів, тощо.

При повторному аудиті лист-зобов'язання надсилається клієнту лише в окремих випадках, зокрема:

- ✓ якщо клієнт неправильно розуміє мету і масштаби перевірки ;
- ✓ при змінах в складі керівництва;
- ✓ якщо змінилось законодавство;
- ✓ коли суттєво змінилися зміст і масштаби діяльності клієнта.

Якщо вищезазначені зміни не відбулися, можна клієнту нагадати зміст попереднього листа-зобов'язання.

ТЕМА 3

Аудитор повинен спланувати 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.

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.

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, і планів треба дотримуватися.

При планування аудиторської перевірки складають загальний план аудиту і аудиторську програму.

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.

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 не виявлення 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 висновку чи звіту.

Загальний план і програму треба переглядати у процесі аудиту по мірі потреби. Причини внесення значних змін треба документально оформити.

Аудиторський ризик полягає у тому, що аудитор може висловити неадекватну думку у випадках, коли в документах бухгалтерського обліку і звітності існують суттєві перекручення, інакше кажучи, за неправильно підготовленою звітністю буде зроблено аудиторський висновок без зауважень.

Ризик аудиту має такі три складові: властивий ризик, ризик, пов'язаний з невідповідністю функціонування системи внутрішнього контролю; ризик невиявлення помилок.

Властивий ризик – це імовірність суттєвих перекручень залишку за певним бухгалтерським рахунком чи певної категорії операції або можливість перекручень цих показників у комплексі з перекрученнями за іншими рахунками чи операціями, з припущенням, що до них не застосовувалися заходи внутрішнього контролю підприємства. Цей ризик пов'язаний з діяльністю підприємства.

Ризик, пов'язаний з невідповідністю функціонування системи внутрішнього контролю – це ризик неефективності внутрішнього контролю, що може призвести до помилок та перекручень у залишках бухгалтерських рахунків чи операцій.

Ризик невиявлення помилок полягає у тому, що аудиторські процедури підтвердження не завжди можуть виявити помилки, що існують в одліку та звітності.

Ризик невиявлення безпосередньо пов'язаний з проведенням незалежних процедур перевірки. Зроблена аудитором оцінка внутрішнього контролю й внутрішнього ризику впливає на характер, строки й обсяг аудиторських процедур, які виконуються аудитором з метою зменшення ймовірності невиявлення помилок і перекручень. Певний ризик невиявлення помилок існує завжди, навіть коли аудитор перевірить 100% залишків за рахунками або всі види операцій, тому що більша частина аудиторських доказів має скоріше аргументаційний, ніж підсумковий характер.

Аудиторський ризик можна оптимізувати, якщо дослідити велику кількість аудиторських перевірок однорідних суб'єктів господарювання. Це дасть змогу встановити зміст істотних погрішностей та їх вплив на матеріальні інтереси клієнта й аудитора (аудиторської фірми), а. результати досліджень репрезентувати на визначення аудиторського ризику у наступному аудиті на однорідні суб'єкти підприємницької діяльності.

Загальна величина аудиторського ризику визначається шляхом множення його трьох складових.

Викладена модель аудиторського ризику є основою планування аудиту, оскільки дає змогу зрозуміти скоріше якісний, ніж кількісний взаємозв'язок окремих складових аудиторського ризику й оцінити обсяг майбутньої роботи. Модель більш придатна для приблизної оцінки, ніж для точного розрахунку аудиторського ризику.

Між ризиком не виявлення і необхідною кількістю аудиторських свідчень існує обернено пропорційна залежність: зменшення ризику не виявлення помилок веде до необхідності збільшення обсягу даних для тестування.

Таким чином, аудиторський ризик у цілому перебуває в прямо пропорційній залежності від ризику невиявлення і в обернено пропорційній залежності від планованого додаткового отримання в процесі тестування аудиторських свідчень. Скорочення аудиторського ризику веде до скорочення ризику невиявлення, але при цьому збільшується обсяг даних для тестування з метою одержання: свідчень.

Суттєвість – одне з найважливіших понять аудиту, яке передбачає, що аудитор не повинен перевіряти всю діяльність підприємства або всю його звітність з точністю до одиниць, в яких вона складена. Суттєвість – це виражена в абсолютних одиницях можливість інформації вплинути на рішення її користувача. Не може існувати ніякої точної формули для вираження цього поняття. Говорячи про суттєвість, аудитор передбачає, що в кожному конкретному випадку для кожного підприємства необхідно оцінювати ту величину активів, пасивів або фінансових результатів, яка може вплинути на рішення користувача.

Перевіряючи фінансову звітність підприємств, аудитор повинен дати оцінку виявлених у ній помилок, які можуть бути як суттєвими (матеріальними), так і несуттєвими (нематеріальними). Крім цього, аудитор дає оцінку ступеня ризику своєї діяльності. Розрізняють три основні рівні суттєвості помилок і пропусків. До першого рівня належать помилки і пропуски, суми яких малі і за своїм змістом незначні, тобто не можуть впливати на рішення користувача цієї інформації. Такі помилки і пропуски у звітності вважаються несуттєвими. До другого рівня відносять суттєві помилки і пропуски, які впливають на рішення користувача тих чи інших рішень, однак фінансова звітність реально відображає дійсність і є корисною. До третього рівня суттєвості належать такі помилки і пропуски, котрі ставлять під сумнів достовірність і об'єктивність усієї звітності, внаслідок чого можуть бути прийняті неправильні рішення. Установивши третій рівень суттєвості помилок і пропусків, аудитор у своєму висновку дає незадовільну оцінку стану бухгалтерського обліку і звітності. Під час проведення аудиту має місце неминучий ризик, оскільки деяка недостовірна інформація може залишитися невиявленою.

Основною метою оцінки системи внутрішнього контролю є створення бази для планування аудиту, а також для визначення змісту, часу проведення і обсягу аудиторських процедур, які знаходять своє відображення в аудиторській програмі.

Система внутрішнього контролю визначає всі внутрішні правила та процедури контролю, запровадженні керівництвом підприємства для досягнення поставленої мети – забезпечення (в межах можливого) стабільного і ефективного функціонування підприємства, дотримання внутрішньої політики, збереження та раціонального розпорядження активами підприємства, запобігання та викриття фальсифікацій, перекручень та помилок, точність і

повноту бухгалтерських записів, своєчасну підготовку надійної фінансової інформації.

Система внутрішнього контролю виходить за межі таких аспектів, котрі безпосередньо стосуються тільки бухгалтерського обліку і включає: середовище контролю, облікову систему, контрольні процедури.

Середовище контролю, в котрому відбуваються операції – заходи і записи, які характеризують загальне відношення керівництва, власників підприємства до діючої системи внутрішнього контролю, важливість діючої системи внутрішнього контролю для підприємства.

До чинників середовища контролю відносяться:

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

Облікова система включає накопичення, визначення, класифікацію, реєстрацію, аналіз і представлення звітності про господарські операції і забезпечення обліку наявних активів. Ефективна облікова система повинна відповідати наступним принципам її ведення:

- ✓ реальність;
- ✓ повнота;
- ✓ оцінка;
- ✓ класифікація;
- ✓ санкціонування.;
- ✓ своєчасність;

- ✓ підготовка звітності.

Процедури контролю досить різноманітні і визначаються специфікою діяльності економічного суб'єкта. До найбільш поширених процедур контролю можна віднести:

- ✓ розподіл обов'язків;
- ✓ компетентність персоналу;
- ✓ наявність упорядкованого санкціонування;
- ✓ відповідне ведення документації;
- ✓ зустрічні перевірки бухгалтерських записів, рахунків;
- ✓ перевірку арифметичної точності записів;
- ✓ контроль умов функціонування та використання комп'ютерних інформаційних систем;
- ✓ співставлення прийнятих внутрішніх правил з вимогами законодавчих актів та зовнішніми джерелами інформації;
- ✓ порівняння і аналіз фінансових результатів діяльності підприємства з показниками фінансового прогнозу.

Для документування системи внутрішнього контролю використовують наступні методи:

- ✓ звіт-опис;
- ✓ анкетування;
- ✓ блок-схеми.

Аудиторські докази одержують шляхом належного поєднання тестів систем контролю та процедур перевірки на суттєвість. Вони складаються з первинних документів та облікових записів, покладених в основу фінансової звітності, а також підтверджуючої інформації з інших джерел.

Надійність аудиторських доказів залежить від джерела їх отримання – внутрішнього чи зовнішнього, а також від характеру їх.

За характером розрізняють:

- ✓ візуальні;
- ✓ документальні;
- ✓ усні.

Аудиторські докази із зовнішніх джерел більш надійні, ніж отримані з внутрішніх джерел.

Аудиторські докази, отримані з внутрішніх джерел інформації підприємства, яке перевіряється, надійніші у разі наявності ефективних систем обліку і внутрішнього контролю. Аудиторські докази, отримані за допомогою проведених тестів, надійніші за ті, що отримані від працівників підприємства. Аудиторські докази у формі документів чи письмових подань надійніші, ніж усні подання. Якщо аудиторські докази одержані з різних джерел, різного характеру і відповідають один одному, то вони більш переконливі.

Аудиторська процедура – це певний порядок і послідовність дій аудитора для отримання необхідних аудиторських доказів на конкретній ділянці аудиту.

Основними процедурами одержання аудиторських доказів є: перевірка, спостереження; опитування і підтвердження; підрахунок; аналітичні процедури.

Перевірка складається із вивчення бухгалтерських реєстрів, документів чи матеріальних активів.

Процедура спостереження полягає в нагляді за процесами чи процедурами, які виконуються іншими особами.

Опитування полягає в пошуку інформації, яку можна отримати від обізнаних осіб підприємства чи за його межами.

Підтвердження полягає в отриманні аудиторами підтверджуючої інформації, яка міститься в бухгалтерських реєстрах.

Процедура підрахунку полягає в перевірці арифметичної точності первинних документів і реєстрів обліку або в самостійному здійсненні підрахунків.

Аналітичні процедури передбачають аналіз найважливіших показників і співвідношень, включаючи підсумкове дослідження відхилень і взаємозв'язків, що суперечать іншій інформації, які стосуються даної справи, або відхиляються від очікуваних показників.

Аналітичні процедури – це один з видів аудиторських доказів. На стадії планування вони використовуються для більш правильного розуміння характеру підприємницької діяльності клієнта та визначення напрямів потенційного ризику. Виконання аналітичних процедур протягом планування аудиту може допомогти краще виявити аспекти підприємницької діяльності клієнта, які були невідомі аудитору, визначити характер, час та ; рівень інших аудиторських процедур.

На етапі безпосереднього проведення аудиту аудитор може застосовувати аналітичні процедури при дослідженні незвичайних відхилень показників бухгалтерської звітності економічного суб'єкта.

На заключному етапі аналітичні процедури застосовуються для виявлення у звітності суттєвих перекручень та інших фінансових проблем. В результаті можуть бути виявлені ділянки, які вимагають додаткових аудиторських процедур.

В процесі проведення перевірки, аудитор застосовує наступні аналітичні процедури:

- ✓ порівняння фактичних показників бухгалтерської звітності зі плановими (кошторисними) показниками, певним економічним суб'єктом;
- ✓ порівняння фактичних показників бухгалтерської звітності з прогнозними показниками або самостійно визначеними аудитором;
- ✓ порівняння показників бухгалтерської звітності і пов'язаних з нею відносних коефіцієнтів звітного періоду з нормативними значеннями, що встановлюються чинним законодавством або економічним суб'єктом;
- ✓ порівняння показників бухгалтерської звітності з середньо галузевими даними;
- ✓ порівняння показників бухгалтерської звітності з небухгалтерськими даними;
- ✓ аналіз змін, протягом певного часу, показників бухгалтерської звітності і відносних коефіцієнтів, пов'язаних з ними.

Аналітичні процедури в аудиті використовуються з метою:

Допомоги аудитору при плануванні характеру, часу і роботи інших аудиторських процедур.

Одержання інформації про „незвичайні відхилення" різних показників та

виявлення зон можливих навмисних і ненавмисних помилок в обліку і звітності.

Виявлення несподіваних співвідношень між статтями звітності за поточний період та неочікуваної їх динаміки.

Об'єктивної оцінка фактичного стану, динаміки і тенденцій розвитку підприємницької діяльності клієнта, його місця в діловому світі. Це дозволить аудитору краще зрозуміти його бізнес, виявити сфери потенційного ризику і можливість помилок, скласти ефективну програму перевірки і зекономити час на її проведення.

Оцінки фінансового стану і перспектив неперервності його діяльності.

Надання науково-обґрунтованих рекомендацій по підвищенню ефективності діяльності на основі використання методики різних видів економічного аналізу.

Відхилення в бухгалтерській звітності клієнта присутні майже завжди. Аудитори в ході перевірки зобов'язані виявити такі, в результаті яких суттєво перекручена звітність в цілому. Відхилення в бухгалтерській звітності можуть бути суттєвими і несуттєвими, допущені навмисно і ненавмисно.

Отже, всі порушення в облікових записах можна поділити на дві групи: помилки і шахрайство.

Шахрайство – це навмисно неправильне відображення господарських операцій та подання на цій основі заздалегідь перекрученої, недостовірної звітної інформації її користувачам. Під шахрайством слід розуміти такі дії, як змова, маніпуляція обліковими записами, знищення результатів господарських операцій, фальсифікація та підробка бухгалтерських документів, неадекватні записи в обліку.

Помилка – ненавмисне перекручення фінансової інформації в результаті арифметичних чи логічних помилок в облікових записах і групуваннях, недогляду у повноті обліку чи неправильного подання фактів господарської діяльності, наявності та стану майна, розрахунків тощо.

Відповідальність за виявлення і обґрунтування шахрайства чи помилки несе аудитор. Аудитор відповідає за аудиторський висновок про фінансову звітність підприємства і не повинен відповідати за виявлення абсолютно всіх фактів шахрайства і помилок, котрі можуть істотно вплинути на достовірність фінансової звітності підприємства. Проте, аудитор повинен отримати гарантію відсутності істотних випадків і фактів такого роду для написання позитивного аудиторського висновку.

При виявленні шахрайства чи помилки аудитору слід з'ясувати у керівництва і персоналу підприємства їх причини та вплив на фінансову звітність. Якщо, на його думку, шахрайство чи помилка могли викликати неправильне відображення звітності, для відновлення істини він повинен виконати додаткові процедури, які вважає необхідними. Характер додаткових процедур залежить від виду шахрайства чи помилки і від ступеня їх впливу на зміст фінансової звітності.

У випадку, коли шахрайство чи помилка могли бути попереджені або виявлені при внутрішньому контролі, але цього не відбулось, аудитор повинен переглянути свою попередню оцінку щодо цієї системи і, зменшивши довіру до неї, розширити коло інформації, що перевіряється.

У випадку, коли шахрайство чи помилка відбулись за участю представника керівництва підприємства, аудитор повинен перевірити достовірність отриманих від нього раніше даних та відомостей.

Аудитор зобов'язаний своєчасно повідомити керівництво підприємства про виявлення шахрайства чи помилки, навіть якщо потенційний вплив виявлених порушень на фінансову звітність незначний. Якщо ж, шахрайство чи помилка суттєві, аудитор має право переглянути питання про свої зобов'язання перед клієнтом.

Під час проведення аудиторської перевірки аудитор складає робочі документи та формує підсумкову документацію.

Робоча документація – це записи, за допомогою яких аудитор фіксує проведені процедури перевірки, тести, отриману інформацію і відповідні висновки, які здійснюються під час проведення аудиторської перевірки.

Основним призначенням робочих документів вважають: розробку плану перевірки; підтвердження виконання плану перевірки; систематизацію інформації, яка збирається в процесі перевірки; організацію оперативного управління процесом перевірки; створення основи для визначення ефективності виконання роботи кожним аудитором; оцінку адекватності поточних методів аудиту, які використовуються, по відношенню до чинного законодавства.

Робоча документація має відображати наступну інформацію:

- ✓ методика проведеної аудиторської перевірки;
- ✓ проведені під час перевірки тести;
- ✓ зроблені аудитором висновки та прийняття рішення і пропозиції.

Робочі документи класифікуються на:

- ✓ постійні, які містять інформацію, що повторюється з року в рік;
- ✓ поточні, які містять інформацію поточних періодів фінансово-господарської діяльності клієнта.

Вимоги щодо оформлення робочих документів:

на першій сторінці кожного робочого документа повинно бути вказано найменування аудиторської фірми, яка провела аудит, найменування підприємства – клієнта, номер і дата укладання договору, згідно з яким здійснюється аудит;

кожний робочий документ повинен мати назву ("Аудит обліку основних засобів", "Аудит проведення інвентаризації" ...);

кожний робочий документ повинен мати свій номерний індекс.

Робочі документи індексують за допомогою різноманітних систем, як буквених, так і цифрових, або різних сполучень цих систем; сторінки кожного робочого документа повинні бути пронумеровані; в кінці кожного робочого документа вказується прізвище аудитора, який заповнив цей документ, проставляється його підпис і дата заповнення документа.

Необхідно звернути увагу на конфіденційний характер робочих документів аудитора. Робочі документи можуть надаватись у розпорядження сторонніх осіб лише з дозволу аудитора.

Якщо головний аудитор використовує результати роботи іншого аудитора, він повинен визначити, як ці результати впливатимуть на аудиторську перевірку.

Аудитор повинен розглянути свою участь у перевірці як головного аудитора. У зв'язку з цим він повинен оцінити:

а) суттєвість частини фінансових звітів, які перевіряє головний аудитор;

б) ризик суттєвих викривлень у фінансових звітах компонентів, перевірених іншим аудитором;

в) здійснення ним додаткових процедур стосовно компонентів, перевірених іншим аудитором.

Плануючи використання роботи іншого аудитора, головний аудитор повинен перевірити дотримання принципу незалежності щодо об'єкту перевірки, професійну компетентність іншого аудитора для виконання конкретного завдання, а також його спроможність досягти поставлених сіней.

Головний аудитор може обговорити з іншим аудитором, зміст аудиторських процедур, які той використовуватиме, перевірити всі основні складові частини виконаних ним перевірок (список процедур або анкети процедур), його робочі документи. Вид, час і обсяг таких перевірок залежать від конкретних обставин і рівня професійної компетенції іншого аудитора.

Оцінка конкретної роботи внутрішнього аудиту полягає у розгляді обсягу роботи та програм відповідності попередній оцінці внутрішнього аудиту. Ця оцінка конкретної роботи може охоплювати:

а) оцінку роботи осіб, які, як внутрішні аудитори, мають відповідну технічну підготовку і досвід контролю;

б) перевірку аудиторських доказів, що стали основою для сформульованих висновків;

в) аналіз відповідності отриманих результатів обставинам та відповідності сформованих висновків результатам виконаної роботи;

г) розгляд як належить винятків або незвичайних питань, виявлених внутрішнім аудитом.

Експерт – це фізична особа або підприємство, що володіє спеціальними знаннями, освітою, навичками та досвідом у галузі діяльності, яка відрізняється від аудиторської і бухгалтерської.

Під час прийняття рішення про залучення до роботи експертів аудитор повинен оцінити його компетентність. Аудитор також повинен оцінити об'єктивність роботи експерта, яка тісно пов'язана з його незалежністю стосовно підприємства, що перевіряється. Тому аудиторська фірма, як правило, не повинна використовувати роботу експерта, якщо він:

- ✓ працює на підприємстві, яке перевіряється;
- ✓ має якусь матеріальну залежність від підприємства, наприклад, володіє цінними паперами підприємства, які можуть принести йому дивіденди;
- ✓ знаходиться у близьких родинних зв'язках з керівництвом
- ✓ (власником) підприємства, яке перевіряється.

Аудитор повинен оглянути та оцінити висновки, зроблені на основі отриманих аудиторських доказів, як підставу для висловлення думки щодо фінансових звітів. Аудиторський висновок повинен містити чітко сформульовану думку (викладену письмово) щодо фінансових звітів у цілому.

Аудиторський висновок складається з таких елементів.

1. Заголовок

Аудиторському висновку треба дати відповідну назву. Доцільно використовувати термін "незалежний аудитор" 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 етичних вимог, як від незалежного аудитора.

2. Адресат

В аудиторському висновку слід зазначити одержувача відповідно до умов завдання та місцевих нормативних актів.

3. Вступний або початковий параграф.

До аудиторського висновку слід включити перелік перевірених фінансових звітів суб'єкта господарювання із зазначенням дати та звітного періоду.

У висновку слід також зазначити, що відповідальність за фінансові звіти несе управлінський персонал суб'єкта господарювання і що обов'язком аудитора є лише висловлення його думки щодо фінансових звітів на основі проведеної аудиторської перевірки.

4. Параграф, що описує обсяг

Аудиторський висновок повинен містити опис обсягу аудиторської перевірки, зазначаючи, що аудит було здійснено відповідно до МСА.

Аудиторський висновок повинен містити твердження, що аудит було заплановано і проведено для забезпечення обґрунтованої впевненості в тому, що фінансові звіти не містять суттєвих викривлень.

5. Параграф, у якому висловлено думку аудитора.

У параграфі, призначеному для висловлення думки аудитора, слід чітко описати, чи відображають фінансові звіти справедливо та достовірно (або відображають достовірно, в усіх суттєвих аспектах) інформацію відповідно до визначеної концептуальної основи фінансової звітності та чи відповідають вимогам законодавства.

6. Дата висновку

Аудитор повинен зазначити дату висновку, яка є датою завершення аудиторської перевірки.

7. Адреса аудитора

В аудиторському висновок слід зазначити конкретне місце перебування аудитора, яке, як правило, є місцем перебування офісу аудитора, відповідального за аудит.

8. Підпис аудитора

Аудиторський висновок слід підписати від імені аудиторської фірми, особисто від імені аудитора або, якщо це доцільно, обома підписами

Залежно від викладеної думки аудитора про перевірену звітність аудиторський висновок може бути:

- ✓ безумовно позитивним;
- ✓ умовно позитивним (з застереженням);
- ✓ негативним;
- ✓ аудитор може відмовитися від видачі висновку.

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-позитивний висновок аудитор надає, коли дійде висновку про неможливість висловлення безумовно-позитивної думки, але вплив будь-якої незгоди з управлінським персоналом чи обмежування обсягу не настільки суттєві та всеосяжні, щоб висловити негативну думку або відмовитися від висловлення думки.

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

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

Аудитор повинен оцінити висновки, зроблені на основі доказів отриманих під час аудиторського завдання спеціального призначення, як підставу для висловлення думки.

Аудиторські висновки за результатами тематичного аудиту

Вид перевірки та обсяг робіт під час тематичного аудиту залежить від конкретних обставин, Під час планування тематичного аудиту вимагається чітке уявлення про мету та майбутніх користувачів інформації. Аудитор може встановити обмеження на поширення і використання свого висновку.

Висновок за результатами тематичного аудиту складається у довільній формі, але повинен містити такі основні елементи: назву незалежного аудитора (АФ); назву підприємства; вступ; посилання на перевірену фінансову інформацію; розмежування відповідальності клієнта і аудитора; розділ, в якому описується вид тематичної перевірки; інформацію про правила, чи практику, які використовувалися під час перевірки; опис роботи; висновок аудитора про фінансову звітність; дату висновку; адресу аудитора; підпис.

Аудиторський висновок про фінансову звітність, підготовлену згідно з іншими принципами обліку – це перевірка критеріїв і принципів підготовки фінансової звітності, які застосовуються до всіх її істотних елементів. Фінансова звітність може бути підготовлена зі спеціальною метою згідно з міжнародними обліковими принципами.

Висновки щодо компонентів фінансових звітів.

Аудитора можуть просити висловити думку про один чи кілька компонентів фінансових звітів (наприклад, дебіторську заборгованість, запаси, і т.д.). Таке завдання можна виконати як окреме завдання або одночасно з аудитом фінансових звітів суб'єкта господарювання.

Висновки щодо виконання контрактних угод.

Аудиторів, можливо, треба буде надати висновок щодо виконання суб'єктом господарювання контрактних угод (наприклад, договір про випуск облігацій або угод про надання позик). Такі договори, як правило, вимагають від суб'єкта господарювання виконання визначених умов, наприклад, виплати відсотків, забезпечення фінансових коефіцієнтів, обмеження виплат дивідендів і використання доходів від продажу майна.

Аудиторський висновок про узагальнену фінансову звітність підприємства.

Клієнт може підготувати фінансову звітність підприємства, яка показує в динаміці його діяльність за декілька років, використовуючи звіти підприємства, вже підтвердженні аудитором. Аудитор може скласти висновок про узагальнену фінансову звітність тільки тоді, коли він має її обґрунтоване підтвердження.