

Конспект лекцій з дисципліни “АУДИТ”

Тема 1. Поняття аудиту, мета, завдання і функції.

1. Історія становлення розвитку аудиту.
2. Поняття, значення аудиту в умовах ринку.
3. Мета та завдання аудиту.
4. Функції аудиту.
5. Предмет аудиту.
6. Об'єкти і суб'єкти аудиту.
7. Класифікація аудиту.

1. Історія становлення і розвитку аудиту.

Батьківщиною аудиту є Великобританія. Перші згадки про аудиторів були датовані ще 1299 роком. За короля Едуарда 11 (1324) державні аудитори повинні були писати, вислуховувати, і отримувати вичерпні дані про рахунки державної казни. З 1844р. У Великобританії вийшла серія законів про компанії, за якими вони були зобов'язані один раз в рік запрошувати незалежного бухгалтера (аудитора) для перевірки звітності і звіту перед акціонерами.

У 1853 році в Шотландії створено Единбурзький інститут бухгалтерів.

У США американська асоціація аудиторів була створена в 1887 році, а в 1976 році - асоціація аудиторських систем електронної обробки даних.

В Україні, яка входила до складу царської Росії, державний контроль існував з 1811 року, але він не набув широкого застосування. В період існування Радянського Союзу про аудиторський контроль не було і мови, тому що в умовах тоталітаризму він не застосовувався.

За новітньої історії в Україні аудит почав розвиватися з 1991 року, а Закон України „Про аудиторську діяльність” був прийнятий парламентом 22 квітня 1993р.

2. Поняття, значення аудиту в умовах ринку.

Аудитори в більшості країн світу займаються однією ж справою: перевіркою фінансової звітності акціонерних товариств та складанням висновків про її достовірність, а також поточним консультуванням клієнтів з облікових, фінансових, правових та інших питань.

Професія аудитора є досить популярною і престижною, хоча й молодою. Термін „аудит” для нас не новий і вже знайомий. Це слово виникло понад дві тисячі років тому і походить від латинського „audio”, що означає - „він чує”, „слухач”. Отже зміст слова „слухач” вказує на особливу довіру у взаємовідносинах аудитора зі своїми клієнтами і означає уважність, добropорядність, зацікавленість у справах клієнта, який звернувся до аудитора.

Першоосновне завдання аудитора полягало у здійсненні перевірки правильності ведення бухгалтерського обліку.

Сьогодні інформація про фінансовий стан будь-якого підприємства цікавить багатьох користувачів: акціонерів, власників, інвесторів, постачальників, державні контролюючі органи.

У процесі проведення перевірки аудитор прагне сформулювати власну думку відносно повноти, точності, належності господарюючому суб'єкту активів і пасивів, приміток до бухгалтерської звітності та належної класифікації.

Сьогодні аудит виділений в самостійну сферу комерційної діяльності і є комплексом професійних послуг з підготовки та надання рекомендацій в сфері обліку та економіки, фінансів та права.

Проведення аудиту регламентується чинним законодавством, зокрема Законом України „Про аудиторську діяльність”, а основною передумовою його здійснення є взаємна зацікавленість власників (акціонерів), держави в особі її контролюючих органів і самого аудитора в забезпеченні реальності й достовірності фінансової звітності.

Згідно із законом України „Про аудиторську діяльність”

АУДИТ - це перевірка публічної бухгалтерської звітності, обліку, первинних документів та іншої інформації щодо фінансово-господарської діяльності суб'єктів господарювання з метою визначення достовірності їх звітності, обліку, його повноти і відповідності чинному законодавству та встановленим нормативам.

Аудитор виступає помічником і захисником свого клієнта і зобов'язаний захищати його інтереси. Але це не означає, що аудитор повинен захищати клієнта у всіх випадках, адже іноді клієнт допускає відхилення від норм і може здійснювати протиправні дії. У такій ситуації аудитор повинен своєчасно попередити клієнта про незаконність його дій і можливість негативних наслідків. Але святий обов'язок аудитора - зробити все, що в його силах, з метою недопущення відхилень підприємством – клієнтом від законодавства.

3. Мета та завдання аудиту.

Основна мета аудиту - це формування професійної думки аудитора щодо достовірності первинних даних про факти господарського життя, 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 аудиторський звіт, аудиторський висновок, які надаються замовнику.

Мета аудиту може доповнюватись обумовленими договором з клієнтом завданнями виявлення певних резервів, кращого використання фінансових ресурсів, вивчення правильності нарахування податків, розробкою заходів з покращання фінансового стану підприємства, оптимізації витрат і результатів діяльності тощо.

Взагалі, мету аудиту можна сформулювати як вирішення конкретних завдань, які визначаються законодавством, системою нормативного регулювання

аудиторської діяльності, а також договірними зобов'язаннями аудитора та клієнта.

Завдання аудиту:

- перевірка достовірності фінансової звітності, законності та доцільності господарських операцій, стану бухгалтерського обліку;
- проведення аналізу фінансово-господарської діяльності з метою визначення шляхів підвищення її економічної ефективності;
- консультування суб'єктів підприємницької діяльності з питань організації бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю, правильності сплати податків, удосконалення методів управління;
- проведення перевірки діяльності підприємств у зв'язку з їх приватизацією, банкрутством тощо;
- захист фінансових інтересів клієнта;
- проведення наукових досліджень в сфері організації та методології обліку, управління, фінансового контролю;
- розробка на договірних засадах проектів, експертних висновків та інших матеріальних, пов'язаних зі створенням нових і реорганізацією діючих підприємств.

Завдання аудиту уточнюються в договорі на проведення аудиту в залежності від об'єктів, що підлягають контролю. Такі завдання аудиту більш детально розкрито в розділі 4 „Методика аудиту за об'єктами”.

Аудитори можуть виконувати свої обов'язки індивідуально або працювати в аудиторській фірмі, де перед ними ставляться, окрім наведених, й інші завдання.

Завдання аудиторської фірми:

- високоякісне проведення аудиту;
- оснащення аудиторської фірми обчислювальною технікою, комплектування інформаційної бази у вигляді програмного забезпечення, нагромадження фонду довідкової літератури з економічних і юридичних питань;
- забезпечення прибутковості своєї праці.

4. Функції аудиту.

Аудит як метод господарського контролю проводиться з метою виявлення і вивчення фактичного стану справ, порівняння його з поставленими цілями для оцінки проведеної діяльності, вжиття заходів з усунення виявлених відхилень, надання практичної допомоги суб'єкту господарювання.

Функції аудиту - це основні напрями науково-пізнавального та навчального призначення, що характеризують його сутність, зміст, соціальне значення, завдання і мету в системі науки про господарський контроль. Вони характеризуються такими ознаками: а) напрямом науково-пізнавального та навчального призначення; б) проявленням у них сутності та змісту теорії аудиту; в) визначенням соціального призначення аудиту в системі науки про

господарський контроль; г) формуванням мети і завдань теорії аудиту як розділу науки про господарський контроль.

Функції теорії аудиту можна визначити наступним чином:

- методологічна - базується на тому загальному положенні, що метод - це теорія, яка звернена до практики дослідження;
- інтерпретаційна - пізнання господарської діяльності;
- евристична - відкриття нових закономірностей, що виникають у процесі розвитку предмета дослідження - аудиту;
- прогностична - визначає тенденції розвитку явищ, що вивчаються, відповідно до об'єктивних законів їх розвитку;
- констатуюча - пізнання обліково-економічних явищ, їх окремих інститутів, установ такими, якими вони є;
- системоутворююча - підкреслює важливу роль і значення теорії аудиту в системі науки про господарський контроль, побудови теорії аудиту як певної системи знань;
- практично-організаційна - орієнтує аудиторів, аудиторські фірми та інших суб'єктів аудиторської діяльності в питаннях застосування сучасних теоретичних знань у сфері контролю і має безпосереднє практичне значення;
- інформаційна - інформує суб'єктів господарських відносин про обліково-економічні явища діяльності у певних галузях країни та в світі;
- комунікативна - вирішує питання передачі нових знань із сфери загальнотеоретичного аудиту в практику його проведення, і навпаки.

Характеризуючи функції аудиту як методу господарського контролю, слід зазначити наступне.

Профілактична (виховна) функція полягає у попередженні можливості здійснення відхилень, виявлення різного роду недотримання дисципліни та законності. В умовах ринку вся господарська діяльність підприємства підлягає контролю, що спонукає організаторів і виконавців виробництва відповідально ставитися до своїх обов'язків. Іншими словами, ліквідуються умови, які спричиняють безгосподарність. Контроль у цьому випадку покликаний виявляти подібні явища та сприяти їх усуненню, реалізуючи при цьому профілактичну функцію.

Господарський контроль має не тільки економічне, але й певне виховне значення. Недостатньо розкрити ті чи інші відхилення й усунути їх. Важливо, щоб у кожному конкретному випадку виключалась можливість повтору помилок і відхилень у майбутньому, що можливо за наявності певного виховного ефекту, заснованого на моральних засадах.

У процесі контролю виявляються не тільки недоліки, але й позитивні аспекти діяльності. Останні, як провідний досвід, стають надбанням інших суб'єктів, в чому проявляється інструктивна (мобілізує) функція контролю, яка полягає у застосуванні суб'єктами контролю набутих наукових знань, вивчених сучасних прийомів і способів дослідження об'єктів контролю.

5. Предмет аудиту.

Від правильного розуміння суті та ролі контролю в бізнесі залежать перспективи розвитку самого аудиту та межі його застосування на практиці. Аудит як галузь господарського контролю має свій предмет дослідження, який є близьким для всіх економічних наук - це господарська діяльність підприємства.

В системі науки про господарський контроль аудиту відведено вагоме місце. Як і всі інші економічні науки, аудит належить до суспільних наук і характеризується наступними ознаками:

а) є галузеву економічною наукою;

б) представляє собою систему теоретичних вчень, поглядів, теорій, концепцій, взаємопов'язаних положень, доктрин та інших знань про виявлення відхилень у господарській діяльності підприємств, правильність складання звітності для надання висновку користувачам;

в) має свій предмет, способи, прийоми, джерела та систему дослідження;

г) теоретичні знання аудиту повинні проходити через свідомість людини.

В кожній науці розрізняють декілька основних проблем, дослідження яких входить до сфери даної науки. В аудиті такими проблемами є: 1) проблема про об'єкт аудиту; 2) вчення про ті способи, за допомогою яких ця галузь науки досліджує факти або явища, що є її об'єктом; 3) проблема виявлення тих інструментів та засобів, якими користується аудит при дослідженні свого предмету; 4) проблема окреслення зовнішніх форм, в які вливається вся сукупність дій, необхідних для даної науки з метою пізнання її об'єкта за допомогою тих методів і засобів, якими користується ця галузь науки.

Аудит - один з нових і важливих розділів науки про господарський контроль - вивчає стан, структуру, динаміку та причини виникнення господарських відхилень в цілому, окремі їх види, розробляє способи їх виявлення, заходи попередження. Як один з методів науки господарського контролю, аудит займається виявленням, глибоким і всебічним пізнанням закономірностей, відхилень в господарській діяльності, виступає засобом аналізу діяльності підприємства, профілактики та попередження відхилень від вимог чинного законодавства шляхом застосування спеціальних способів і прийомів.

Критерієм, що найбільш чітко характеризує аудит і, водночас, відокремлює його від інших методів господарського контролю, є призначення аудиту - надання гарантії користувачу звітності про її достовірність та допомоги клієнту (замовнику аудиту) в оптимізації його діяльності з попередження відхилень.

Предметом аудиту є господарська діяльність підприємства та інформація про цю діяльність, сформована в системі бухгалтерського обліку та поза його межами, тобто документальні дані про господарську діяльність підприємства, що досліджуються за допомогою спеціальних способів і прийомів, вироблених наукою про господарський контроль.

При визначенні предмет аудиту, слід виходити, перш за все, з його характеру, який відрізняє аудит від інших методів контролю:

1) евристичний характер (від слова „евристика” - знаходжу) - полягає у

застосуванні в аудиті таких способів вивчення фактів, які звужують область пошуку відхилень, зводячи до мінімуму кількість можливих варіантів перевірки документів і операцій;

2) ретроспективний характер (від лат. слова *retro* - назад і *specie* - дивлюся), що означає постійне звернення аудитора до минулих фактів, вивчення подій, що відбулися раніше. Аудитор звертається до минулого для пізнання істини, для з'ясування законності і достовірності здійснених операцій з метою отримання впевненості в тому, що складена звітність є достовірною, а також можливості попередження відхилень та перекручень у майбутньому;

3) реконструктивний характер (від слова „реконструкція” і лат. *contructio* - побудова) - полягає в тому, що аудитор, вивчаючи сутність операцій, відтворює картину минулого за наявними в його розпорядженні письмовими даними, він уявляє (реконструює) ланцюг взаємопов'язаних фактів, що відбулися. Без цього неможливе наукове застосування підходу при використанні способів і прийомів для всебічного аудиторського дослідження минулих подій;

4) стратегічний характер (від слова „стратегія” і грец. *strategos* - військо) - полягає в тому, що аудитор на підставі дослідження даних наявної інформації пропонує, розробляє, передбачає стратегію діяльності підприємства на майбутнє;

5) профілактичний характер - полягає в тому, що аудитор розробляє внутрішню стратегію підприємства по збереженню майна власника, економії витрачання запасів, попередженню неефективного господарювання, запобіганню фактам розкрадання, марнотратства тощо.

Таким чином, предметом аудиту є відображені в документах господарські процеси і явища діяльності підприємства з точки зору їх законності, достовірності та доцільності, а також правильність складання звітності з метою надання висновку користувачу.

Конкретний зміст кожного факту в часі та в просторі може бути досліджений аудитором внаслідок вивчення окремих частин інформації про нього, що представляє собою завдання системи контролю. Звідси випливає, що предметом аудиту є дані та наявна інформація, які підлягають збиранню, накопиченню, вивченню та оцінці з метою дослідження змісту та пізнання фактів, що стосуються функціонування системи господарюючого суб'єкта на всіх стадіях розширеного відтворення.

6. Об'єкти і суб'єкти аудиту.

Об'єктами аудиту є конкретні форми прояву предмету аудиту, якими можуть бути усі без винятку господарські фактори і операції, що формують господарські процеси, сукупність яких представляє господарську діяльність суб'єкта, який перевіряється. На кожному конкретному підприємстві аудит може охоплювати рух всього комплексу активів і зобов'язань, а також всі зміни в структурі капіталу.

Порівняно з поняттям предмету поняття об'єкта аудиту є більш конкретним, воно передбачає основні та найсуттєвіші елементи того, що саме охоплює аудит в кожній господарюючій одиниці. Об'єкти аудиту в сферах

виробництва, обігу та невиробничій сферах можуть мати ряд відмінностей.

Таким чином об'єкт аудиторської діяльності – це взаємопов'язані, економічні, організаційні, інформаційні, технологічні та інші сторони функціонування системи, що вивчається, стан якої може бути оцінений кількісно і якісно. Об'єкти аудиту можуть бути різними за складом та структурою, відношенням до різних сфер діяльності та іншими ознаками.

Таблиця 1.1

Класифікація об'єктів аудиту

Ознака класифікації	Вид об'єкта	Характеристика об'єкта
1	2	3
1. За складністю (складність суб'єкта господарювання, яка визначається розмірами підприємства, обсягами виробництва, організаційною структурою, особливостями продукції, що виробляється.)	• складні	Сукупні ресурси і господарські процеси
	• прості	Ресурси, господарські процеси, системи управління, які мають відносно першої групи підпорядковане значення
2. По відношенню до сфери діяльності	• сфера матеріально технічного постачання	Операції по заготівлі (придбанню)
	• сфера основного і допоміжного виробництва	Операційна діяльність підприємства, відображена в обліковій інформації
	• збут	Операції по збуту
	• господарське обслуговування	Задokumentовані операції з обслуговування
	• управління	Форми, функції та методи управління
1	2	3
3. Об'єкти за часом здійснення операцій	• минулий стан об'єктів	Оцінюється стан достовірності бухгалтерської звітності, законності і доцільності господарських операцій, ефективності використання ресурсів
	• теперішній стан об'єктів	Оцінюється стан об'єктів при перевірці основних засобів, запасів і витрат, грошей, розрахунків та інших активів, коли робляться висновки щодо реального стану обліку, планування, нормування
	• майбутній стан об'єктів	Результат аудиторського дослідження, пов'язаного з перспективним аналізом різних сторін діяльності підприємства

1	2	3
4. За характером оцінки стану підприємства	<ul style="list-style-type: none"> • об'єкти, які оцінюються тільки кількісними ознаками 	Об'єкти, які не можуть мати практично інших оцінок, окрім кількісних. Це ресурси та економічні результати діяльності підприємств
	<ul style="list-style-type: none"> • об'єкти, які оцінюються тільки якісними характеристиками 	Об'єкти, які не можна оцінити кількісно, тому що така оцінка суперечить їх внутрішньому змісту. До таких об'єктів відносяться: організаційні форми, методи, форми і функції управління
	<ul style="list-style-type: none"> • об'єкти, які потребують вартісних, кількісних і якісних оцінок 	Господарські процеси на підприємстві
5. За терміном перебування об'єктів у полі діяльності аудиту	<ul style="list-style-type: none"> • які постійно знаходяться в полі впливу аудиту 	Економічні результати діяльності, господарські процеси, окремі функції управління. Аудиторський вплив виявляється у постійному консультуванні підприємства
	<ul style="list-style-type: none"> • відносно яких здійснюється періодична аудиторська оцінка 	Ресурси, господарські процеси, економічні результати діяльності. Підтвердження достовірності бухгалтерської звітності, аналіз фінансового стану, оцінка вартості майна - ці напрями аудиторської діяльності не постійні для підприємства
	<ul style="list-style-type: none"> • які потребують одноразової аудиторської оцінки 	Організаційні форми, методи та функції управління
6. По відношенню до видів аудиту	<ul style="list-style-type: none"> • об'єкти внутрішнього аудиту 	Між об'єктами внутрішнього та зовнішнього аудиту немає істотної різниці, хоча у полі зору внутрішнього аудиту перебувають абсолютно всі види об'єктів. За певних обставин вони можуть бути об'єктами зовнішнього аудиту
	<ul style="list-style-type: none"> • об'єкти зовнішнього аудиту 	

В системі категорій, за допомогою яких розглядається поняття аудиту, важливе місце посідають суб'єкти аудиту.

Суб'єктами аудиту (від лат. *subiectum* - лежить в основі) виступають носії прав і обов'язків - аудиторські фірми, приватно-практикуючі аудитори, які здійснюють аудиторську практику в Україні згідно з чинним законодавством (рис. 1.1).

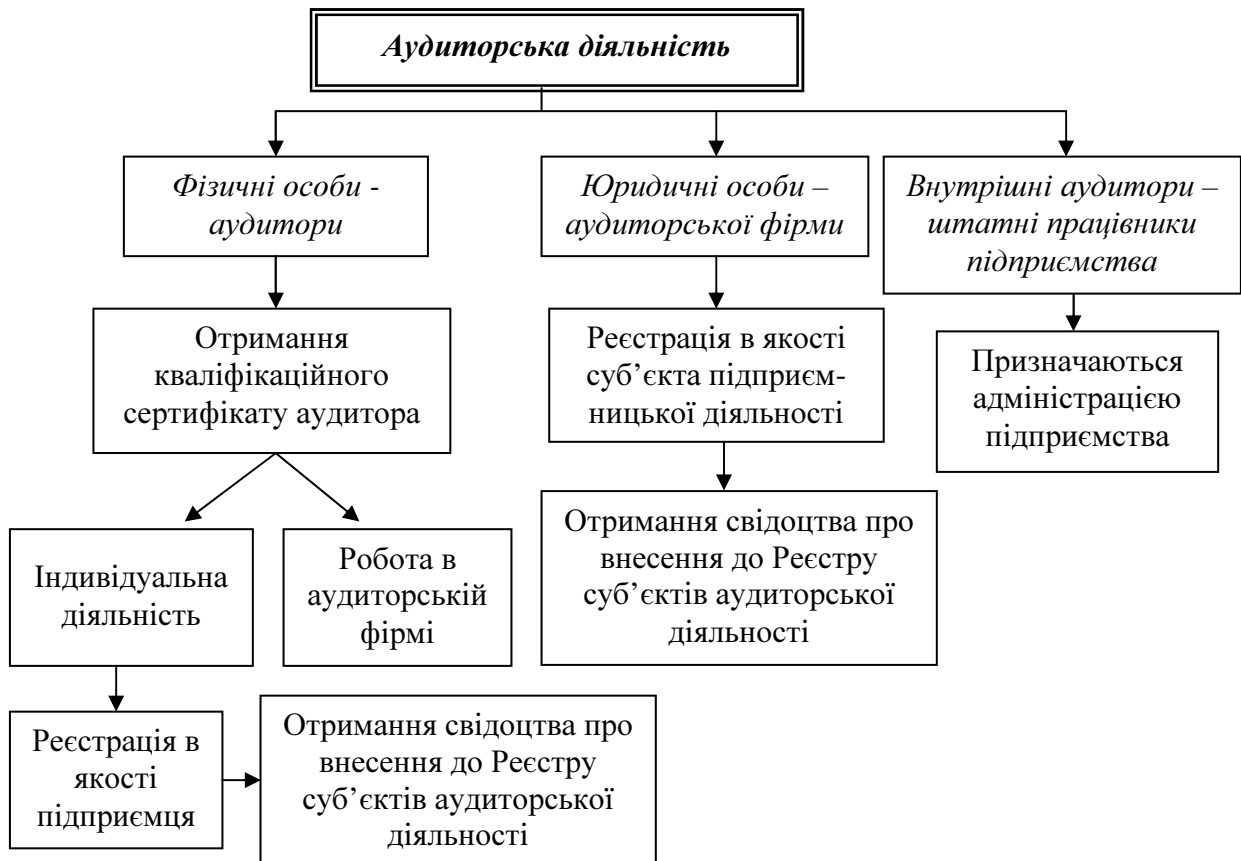


Рис. 1.1. Суб'єкти аудиторської діяльності

Аудиторська фірма - це юридична особа, яка відповідає ознакам аудиторської фірми за законом України „Про аудиторську діяльність”.

Приватно-практикуючий аудитор - це фізична особа, яка зареєстрована як приватний підприємець, має чинний сертифікат аудитора, включена до Реєстру Аудиторської палати України або інших суб'єктів аудиту в Україні і одноособове здійснює аудиторську діяльність у відповідності з чинним законодавством.

Отже, суб'єктами аудиту є фізичні (аудитори) та юридичні особи (аудиторські фірми), діяльність яких спрямована на здійснення на договірних засадах контролю за діяльністю підприємств з метою встановлення відповідності її законодавству, нормативам, внутрішнім положенням та надання результатів дослідження зацікавленим користувачам.

В якості суб'єктів аудиту можуть виступати й окремі особи, які приймають участь в діяльності підприємства. Участь в роботі певного підприємства може бути прямою і непрямую. Тому всі суб'єкти аудиту можуть бути поділені на дві групи, а саме: 1) ті, що беруть безпосередньо пряму участь в діяльності підприємства (власник, адміністратор, ревізійна комісія, спостережна рада) і 2) ті, що не беруть безпосередньо прямої участі в роботі підприємства. Суб'єктами контролю, які не беруть безпосередньої участі в роботі підприємства, є зовнішні аудитори.

Керівники та інші посадові особи господарюючого суб'єкта, що перевіряється, зобов'язані:

- створювати аудитору (працівникам аудиторської фірми) умови для своєчасного та повного здійснення аудиторської перевірки, надавати документацію, необхідну для її проведення, а також давати на запит аудиторів пояснення та роз'яснення в усній і письмовій формі;
- оперативно усувати виявлені аудиторською перевіркою відхилення у порядку ведення бухгалтерського обліку та складання бухгалтерської (фінансової) звітності.

7. Класифікація аудиту.

На сьогодні існують різні підходи до класифікації аудиту, що пояснюється застосуванням для цього різних ознак та методів класифікації. Це залишає великий простір для суб'єктивізму, перешкоджає застосуванню класифікації на практиці, не забезпечує достатньої повноти розробки існуючих форм та способів здійснення аудиту.

Необхідність класифікації аудиту полягає в наступному:

- 1) у науковій розробці питань теорії аудиту;
- 2) в подальшому удосконаленні практики аудиту;
- 3) в подальшій розробці методики аудиту;

4) в покращанні підготовки та підвищенні кваліфікації кадрів аудиту. Для отримання всебічної характеристики сутності аудиторської діяльності важливе значення має науково обгрунтована класифікація аудиту, яка дає можливість зрозуміти глибину ролі і сутності аудиту, його завдання і функції, повніше використовувати результати аудиту у здійсненні функцій контролю.

Класифікація аудиту повинна бути науково обгрунтованою та відповідати певним вимогам. Тоді вона полегшує вивчення методики здійснення аудиту в залежності від застосування того чи іншого його виду (табл. 1.2).

Таблиця 1.2

Класифікація аудиту за його видами

Аудит		
1.	По відношенню до вимог законодавства	– обов'язків – ініціативний (необов'язковий)
2.	По відношенню до господарюючого суб'єкта	– внутрішній – зовнішній
3.	за об'єктами	– бухгалтерський – економічний – управлінський – фінансової звітності
4.	За видами діяльності суб'єкта господарювання	– страховий – загальний – промисловий – банківський – торговельний – іншої діяльності

5.	За порядком призначення	– первинний – вторинний (повторний, доповнюючий)
6.	За способом проведення	– суцільний – вибірковий – комбінований
7.	Залежно від часу проведення	– попередній – поточний – наступний

Зупинимось на тих специфічних класифікаційних ознаках, які є найбільш характерними для аудиту.

Аудит поділяється на обов'язковий та ініціативний по відношенню до вимог законодавства. Під обов'язковим аудитом розуміється аудит, що проводиться аудиторською фірмою (аудитором) у випадках, прямо передбачених чинним законодавством або за дорученням державних органів

Ініціативний аудит - це аудиторська перевірка або аудиторська послуга, що надається аудиторською фірмою (аудитором) на запрошення господарюючого суб'єкта згідно з укладеним договором та узгодженою програмою.

Критерієм, який чітко поділяє аудит на внутрішній та зовнішній, є відношення до господарюючого суб'єкта, на якому здійснюється аудит. Під внутрішнім аудитом розуміють діяльність внутрішніх аудиторів, що здійснюється в інтересах господарюючого суб'єкта і включає перевірку та оцінку стану роботи підприємства та його структурних підрозділів працівниками, що входять до штатного складу підприємства.

Внутрішній аудит проводиться всередині підприємства на вимогу та за ініціативою його керівництва, та від його імені. Внутрішній аудитор є штатним працівником підприємства, який під час проведення перевірки керується внутрішніми установчими та розпорядчими документами. Призначаються внутрішні аудитори адміністрацією підприємства, тому у виконанні своїх функцій вони, на відміну від зовнішніх, є безпосередньо підпорядкованими керівництву господарюючого суб'єкта.

Внутрішній аудит може розглядатись як невід'ємна частина загальної системи управлінського контролю, причому роль внутрішнього аудиту постійно розширюється шляхом доповнення його новими завданнями з оцінки якості інформації, що надається управлінською інформаційною системою, оцінки корисності методики аналізу інформації, що застосовується управлінським апаратом підприємства.

Зовнішній аудит - це аудиторська перевірка, що виконується зовнішніми по відношенню до господарюючого суб'єкта аудиторами (аудиторськими фірмами) на підставі договору з підприємством-замовником.

Основна відмінність внутрішнього аудиту від зовнішнього полягає в тому, що внутрішній аудит спрямований на надання допомоги менеджерам у здійсненні ними контролюючих функцій, тоді як зовнішній аудит може бути використаний також в інтересах сторонніх відносно підприємства груп.

За порядком призначення аудит поділяється на первинний і повторний (доповнюючий). Первинний аудит здійснюється аудитором чи аудиторською фірмою на даному підприємстві і за даний період часу вперше. Повторний аудит проводиться після вже проведеного аудиту за той же період часу, якщо замовник не погоджується з висновком. У цьому разі власник може замовити перевірку в іншій аудиторській фірмі.

За способом проведення можна виділити суцільний, вибірковий і комбінований. При суцільному аудиті перевіряються всі документи і реєстри бухгалтерського обліку, в яких відображені факти господарювання, за весь період, що підлягає аудиту. Вибірковий аудит передбачає вивчення лише певної частини документів, що відбираються на підставі науково обґрунтованої схеми, за той чи інший період часу. Комбінованим називають аудит, в ході якого одна частина документів та інформації вивчається суцільно, а інша - вибіркоким способом.

Залежно від часу проведення розрізняють попередній, поточний, наступний аудит. При попередньому аудиті аудиторами на договірних засадах може здійснюватись розробка, аналіз та оцінка проектів, кошторисів та іншої документації, пов'язаної зі створенням нових підприємств, видів виробництва тощо. Внутрішні аудитори прораховують ефективність операцій від їх задуму до здійснення. При поточному аудиті відбувається консультування суб'єкта підприємницької діяльності з питань організації бухгалтерського обліку та організації внутрішнього контролю, проведення контролю за період здійснення операцій. Внутрішні суб'єкти аудиту здійснюють оперативний контроль в момент здійснення операцій. Наступний аудит полягає у перевірці достовірності бухгалтерської звітності, законності і доцільності господарських операцій, стану бухгалтерського обліку. Перевірку здійснюють як суб'єкти зовнішнього, так і внутрішнього аудиту. Можна сказати, що функції цих двох видів контролю доповнюють одна одну і водночас використовуються з різними цілями.

За об'єктами аудит поділяється на бухгалтерський, управлінський (операційний), екологічний, фінансової звітності тощо.

Бухгалтерський аудит - це аудит стану організації та ведення обліку, правильності складання бухгалтерської звітності. Він здійснюється лише фахівцями з бухгалтерського обліку.

Під управлінським (операційним) аудитом розуміють вивчення ділових операцій з метою формування рекомендації з економічного та ефективного використання ресурсів, досягнення кінцевого результату і формування політики господарюючого суб'єкта. Він повинен допомагати керівникам виконувати їх функції належним чином, для сприяння підвищенню прибутковості підприємства.

Екологічний аудит - це дослідження всіх аспектів господарської діяльності підприємства незалежно від форми власності з метою визначення розміру прямого або непрямого впливу на зміни стану навколишнього середовища, з тим щоб привести природоохоронну діяльність у відповідність до вимог законодавства та нормативних актів України, оптимізувати використання природних ресурсів, знизити та впорядкувати енергоспоживання, зменшити

відходи, запобігти аварійним викидам і техногенним катастрофам.

Необхідність проведення екологічного аудиту полягає в тому, що його результати є підставою, вихідною базою для прийняття рішення про проведення необхідних природоохоронних заходів. Вирішення конкретної екологічної проблеми може здійснюватися різноманітними, часто альтернативними методами. В Україні екологічний аудит теоретично не розроблений і майже не має практичного застосування.

Аудит фінансової звітності - це перевірка достовірності складеної суб'єктом господарювання звітності для надання її зовнішнім користувачам.

Надання різних послуг вимагає спеціалізації аудиторів в окремих сферах діяльності. На сьогодні вже визначився і виділився аудит на спільних підприємствах (підприємствах з іноземними інвестиціями), банківський аудит (аудит комерційних банків), аудит акціонерних товариств, які займаються виробничою діяльністю, аудит інвестиційних фондів і аудит страхових компаній.

Тема 2. Організація аудиторської діяльності

1. Аудитор, його статус і сертифікація.
2. Організація аудиторської діяльності.
3. Внутрішньофірмове управління аудиторською діяльністю.
4. Основні принципи аудиту.

1. Аудитор, його статус і сертифікація.

Становлення і розвиток в Україні ринкової економіки вимагає від сертифікованих аудиторів постійного удосконалення своїх професійних знань та поглиблення практичного досвіду.

Метою щорічного обов'язкового удосконалення професійних знань сертифікованих аудиторів є забезпечення високої якості аудиту та супутніх йому послуг. Усі сертифіковані аудитори України зобов'язані щорічно удосконалювати свої професійні знання за програмою, затвердженою Аудиторською палатою України і розрахованою на сорок годин.

Постійне обов'язкове удосконалення професійних знань сертифікованих аудиторів є однією з умов подовження терміну дії сертифікату аудитора.

Аудитор - це висококваліфікований спеціаліст у сфері обліку та контролю, фінансів й аналізу, економіки та права, який має повноваження здійснювати аудиторську діяльність підприємств на договірній основі з подальшим наданням офіційних висновків.

У першу чергу аудитор - це порадник, помічник підприємства, яке перевіряється. Він, виявляючи недоліки, радить, як їх ліквідувати, покращити роботу підприємства. Причому свої поради та побажання дає в коректній формі, а не у вигляді категоричних вказівок, обов'язкових до виконання. Підприємство може враховувати зауваження аудитора, а може й не враховувати їх.

Аудитор - це спеціаліст, який має не загальні знання з бухгалтерського

обліку та економіки, а професійні, тобто фундаментальні та спеціальні знання методики та техніки вивчення документів і фактів господарського життя. Під фундаментальними маються на увазі знання, які дають розуміння внутрішніх і зовнішніх закономірностей діяльності підприємств. Вони складаються з твердих знань аудитором усіх важливих економіко-облікових та правових понять і категорій. Спеціальними називають конкретні знання з аудиту, що використовуються при здійсненні того чи іншого виду аудиторської роботи.

Отже, аудитор - це спеціаліст, який застосовує свої знання на практиці, тобто має навички дослідження документів й операцій і вміє виявляти недоліки та факти відхилень у діяльності господарюючого суб'єкта.

Аудитором може бути громадянин України, який має кваліфікаційний сертифікат на право займатися аудиторською діяльністю.

Елементами освіти аудитора є: повна вища освіта; практичний досвід; спеціальна професійна освіта; вільне володіння діловою українською мовою (рис. 2.1).

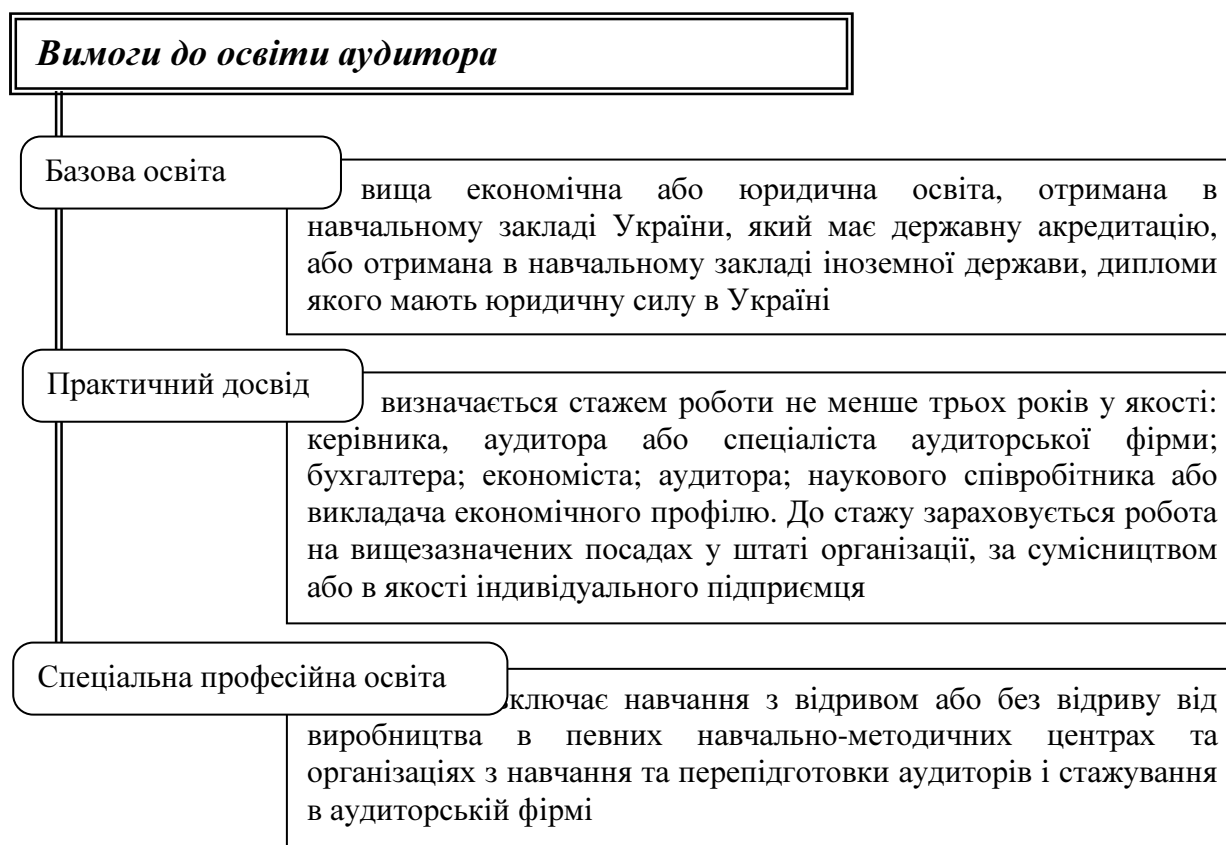


Рис. 2.1. Вимоги до освіти аудитора

Особа, яка має судимість за корисливі злочини, не може бути аудитором.

Аудиторам забороняється безпосередньо займатися торговельною, посередницькою та виробничою підприємницькою діяльністю, що не виключає їх права на одержання дивідендів від акцій та доходів від інших корпоративних прав.

Забороняється проведення аудиту:

- аудитором, який має прями особисті майнові інтереси у господарюючого суб'єкта, що перевіряється.

Сертифікація громадян України здійснюється Аудиторською палатою України (АПУ) та її регіональними відділеннями.

Сертифікація - це визначення кваліфікаційної придатності аудиторів.

Для отримання сертифіката претендент подає до АПУ або до регіонального відділення (РВ) АПУ необхідні документи, які реєструє Секретаріат АПУ або РВ АПУ у спеціальному журналі. Відповідальність за достовірність поданих документів несе особа, яка їх подала.

Іспити для визначення рівня знань з питань аудиту складаються кожним претендентом у порядку, затвердженому рішенням АПУ. Дані сертифікації заносять у книгу реєстрації та комп'ютерну базу даних. Видачу сертифікатів здійснює Секретаріат АПУ після затвердження Аудиторською палатою України протоколів проведених іспитів.

Сертифікат - це офіційний документ, який засвідчує право громадянина України на здійснення аудиту підприємств і господарських товариств (серія "А"), банків (серія "Б") на території України.

Кваліфікаційний сертифікат вважається офіційним документом, який засвідчує право громадян України на здійснення аудиторської діяльності на території України. Термін дії сертифікату - до 5 років.

Кожен аудитор, що отримав сертифікат аудитора України, виголошує і підписує клятву.

Аудитори, строк дії сертифікатів яких закінчується, не раніше трьох і не пізніше одного місяця, повинні подати до Секретаріату АПУ або РВ АПУ необхідні документи, зокрема, документ про проходження підвищення кваліфікації за сорокагодинною програмою.

Секретаріат АПУ розглядає представлені документи на предмет їх відповідності вимогам "Положення про сертифікацію аудиторів" і передає кваліфікаційним комісіям АПУ, які розглядають їх і приймають рішення.

За неналежне виконання професійних обов'язків, Аудиторська палата України може застосувати до аудитора стягнення у вигляді попередження, зупинення дії сертифікату на термін до одного року або анулювання сертифікату.

Розгляд питань про застосування стягнень здійснюють (як правило, у присутності аудитора) на підставі рішень суду та у разі порушення нормативів аудиту чи Кодексу професійної етики аудитора України.

Попередження оформляють рішенням АПУ з письмовим повідомленням аудитора. Повторне порушення є підставою для зупинення дії сертифікату або його анулювання.

Припинення чинності сертифікату терміном до одного року означає заборону на проведення аудиту та надання аудиторських послуг на визначений рішенням АПУ термін.

Анулювання сертифікату здійснюють шляхом відкликання сертифікату та заборони на проведення аудиторської діяльності на території України протягом п'яти років.

Анульований сертифікат аудитор зобов'язаний у 10-денний термін з моменту отримання витягу з рішенням АПУ та з моменту публікації в пресі повернути до Секретаріату АПУ. Рішення АПУ про накладання стягнення або анулювання сертифікату може бути оскаржено в суді.

2. Організація аудиторської діяльності

Аудиторська діяльність є сферою підприємництва аудиторських фірм або приватних аудиторів, яка включає організаційне і методичне забезпечення аудиту, його практичне здійснення у формі надання різноманітних аудиторських послуг.

Сертифікований аудитор може займатись аудиторською діяльністю шдивідуально, або створити аудиторську фірму з дотриманням вимог чинного законодавства.

Аудиторські фірми можуть створюватися на основі будь-яких форм власності. Загальний розмір частки засновників (учасників, акціонерів) аудиторської фірми, які не є аудиторами, у статутному капіталі не може перевищувати 30 %* Аудиторська фірма має право здійснювати аудиторську діяльність лише за умови, коли в ній працює хоча б один сертифікований аудитор. Керівником аудиторської фірми може бути тільки сертифікований аудитор.

Дозвіл на здійснення діяльності аудитори (аудиторські фірми) одержують шляхом реєстрації їх, тобто включення їх до загальнодержавного реєстру аудиторських фірм і аудиторів-суб'єктів підприємницької діяльності. Реєстр суб'єктів аудиторської діяльності - це офіційний реєстр аудиторських фірм і аудиторів-суб'єктів підприємницької діяльності з видачею відповідного свідоцтва, які зареєстрували свою аудиторську діяльність в органах державної влади згідно з вимогами Закону України "Про аудиторську діяльність".

Про включення до Реєстру суб'єкта аудиторської діяльності свідчить Свідоцтво встановленого Аудиторською палатою України зразка, яке видається терміном на 5 років.

До Реєстру вносяться суб'єкти аудиторської діяльності:

- аудиторські фірми, які зареєстрували свою діяльність відповідно до чинного законодавства України і відповідають вимогам Закону України "Про аудиторську діяльність", а саме:

- а) проведена державна реєстрація як аудиторської фірми;

- б) установчими документами передбачена виключно аудиторська діяльність;

- в) загальний розмір частки засновників (учасників, акціонерів) аудиторської фірми, які не є аудиторами, у статутному капіталі не перевищує 30 %;

- г) директором фірми є сертифікований Аудиторською палатою аудитор;

- д) наявність щонайменше одного аудитора, який пройшов підготовку або підвищення кваліфікації з питань законодавства на ринку цінних паперів, Національних нормативів аудиту, а також вимог Комісії до перевірки звітності

та діяльність учасників ринку фінансових послуг в Україні.

- аудитори, зареєстровані відповідно до Закону України "Про підприємництво" як суб'єкти підприємництва - фізичні особи; мають чинний сертифікат аудитора; Свідоцтво Палати про внесення до Реєстру аудиторських фірм та аудиторів, які одноособово надають аудиторські послуги; пройшли підготовку або підвищення кваліфікації з питань законодавства на ринку цінних паперів, Національних нормативів аудиту, а також вимог Комісії щодо перевірки звітності та діяльності учасників ринку фінансових послуг в Україні.

3. Внутрішньофірмове управління аудиторською діяльністю

Організаційна структура управління аудиторською фірмою формується виходячи з теорії та практики управління, а також видів послуг, що надаються аудиторською фірмою (див. табл. 3.3.). У великих за розмірами аудиторських фірмах можуть працювати наступні спеціалісти, наділені відповідними правами та відповідальністю:

- партнер: а) провідний партнер, що відповідає за розвиток і рівень взаємовідносин з економічними суб'єктами; 2) технічний партнер, що відповідає за технічну якість аудиторських послуг;

- менеджер - надає допомогу технічному партнеру в здійсненні аудиторської роботи, яка вимагає наявності значного досвіду та прийняття обґрунтованих рішень;

- старший аудитор - надає допомогу технічному партнеру та менеджеру, працює безпосередньо з асистентами, розподіляє та координує їх роботу;

- асистент (лінійний персонал) - безпосередньо виконує аудиторську перевірку та допомагає старшому аудитору у підготовці звіту.

Керівник аудиторської фірми повинен бути обізнаним про всі суттєві причини, що обумовили зміст виданого фірмою аудиторського висновку. Керівник аудиторської фірми - це, як правило, особа, атестована на право проведення аудиторської діяльності.

Керівник перевірки - це співробітник аудиторської фірми, якому доручено проводити перевірку та керувати персоналом, зайнятим перевіркою конкретного економічного суб'єкта. Керівник аудиторської перевірки підзвітний керівнику аудиторської фірми.

Аудиторські фірми можуть встановити будь-яку іншу структуру управління за умови, що така структура буде забезпечувати належний розподіл відповідальності співробітників за якість аудиту та достовірність його результатів.

Професійні співробітники аудиторської фірми з точки зору функцій, що виконуються в ході аудиту, можуть бути поділені на наступні категорії:

- а) керівники аудиторської фірми;
- б) керівники аудиторських перевірок;
- в) старші аудитори (керівники ланок чи груп);
- г) рядові учасники аудиторських перевірок.

Аудиторські фірми, які відносяться до суб'єктів малого підприємництва, можуть мати спрощену дворівневу систему управління: керівник аудиторської фірми, як правило, є і керівником перевірки, і йому підпорядковані рядові учасники перевірки.

Керівник аудиторської організації - це співробітник, який входить до складу адміністрації і (або) власників аудиторської організації і має право підпису аудиторських висновків від імені цієї організації.

Керівник аудиторської організації зобов'язаний:

- а) вести переговори з керівництвом економічного суб'єкта;
- б) призначати керівника аудиторської перевірки та комплектувати бригаду спеціалістів, яка направляється на аудит економічного суб'єкта;
- в) виражати думку аудиторської організації про достовірність бухгалтерської звітності перевіреного економічного суб'єкта, яка відображена в аудиторському висновку.

Керівник аудиторської організації повинен побудувати свою роботу так, щоб бути поінформованим про всі суттєві причини, які визначили зміст виданого цій організації аудиторського висновку.

Керівником аудиторської організації може бути, як правило, особа, атестована на право здійснення аудиторської діяльності за однією із аудиторських спеціалізацій.

Керівник аудиторської перевірки - це співробітник аудиторської організації, якому доручено проводити перевірку і керувати персоналом, зайнятим в аудиторській перевірці конкретного економічного суб'єкта. Керівник перевірки призначається керівником аудиторської організації і підзвітний йому.

Керівник аудиторської перевірки несе відповідальність:

- а) за організацію і поточний контроль роботи з конкретним економічним суб'єктом;
- б) за процедуру планування роботи (затверджує загальний план і програму аудиту);
- в) за відповідність аудиту, що проводиться, і підготовленої за його результатами робочої документації правилам (стандартам) аудиторської діяльності і внутрішньофірмовим вимогам;
- г) за доведення до відомості керівника аудиторської організації основних результатів аудиту, які можуть вплинути на зміст аудиторських висновків.

Керівником аудиторської перевірки може бути лише особа, атестована на право здійснення аудиторської діяльності по аудиторській спеціалізації, яка відповідає вимогам даного аудиторського завдання.

Старший аудитор є співробітником аудиторської організації, якому доручено чи може бути доручено в ході даної аудиторської перевірки керувати рядовими учасниками цієї перевірки і по відношенню до нього є виконавцем.

Старший аудитор несе відповідальність:

- а) за підготовку, безпосереднє здійснення і документальне оформлення результатів аудиторських процедур;
- б) за організацію і контроль роботи підзвітних йому рядових учасників перевірки.

Старшим аудитором може бути, як правило, особа, атестована на право здійснення аудиторської діяльності за однією з аудиторських спеціалізацій.

Рядовий учасник перевірки - це співробітник, підзвітний старшому аудитору чи безпосередньо керівнику перевірки і по відношенню до даних осіб є виконавцем. До рядових співробітників можуть бути віднесені аудитори, молодші спеціалісти, асистенти, стажери й інші спеціалісти, які не належать до технічного персоналу, але ті, кому не може бути довірена самостійна робота без керівництва старшого аудитора. Рядові співробітники аудиту несуть відповідальність за виконання обов'язків, доручених їм в ході здійснення аудиту.

В аудиторській організації повинна бути розроблена система дій спеціалістів у випадку виявлення нестандартних ситуацій, наприклад, система оперативного консультування співробітників. Якщо в рамках групи аудиторів не може бути знайдений вихід з проблемної ситуації, то до прийняття рішення слід залучати співробітників спеціальних відділів аудиторської організації, вузьких спеціалістів і сторонніх консультантів.

Ефективність діючої системи підвищення кваліфікації повинна підтверджуватися внутрішньофірмовою системою переатестації. Переатестацію слід проводити на періодичній основі (один-два рази на рік); вона покликана підтверджувати наявність у співробітників певного рівня знань, навичок і вмінь, які відповідають займаній посаді. Процес переатестації може бути формалізований аналогічно до процесу приймання на роботу. Очевидно, що в розрахунок повинні вже братися як кількісні, так і якісні показники роботи спеціаліста в аудиторській організації. Результатом атестації може бути не лише висновок про необхідність просування співробітника по службовій драбині, але і висновок про відповідність займаній посаді чи про необхідність зниження на посаді.

Для кожного спеціаліста незалежно від досвіду його попередньої роботи важливо встановити випробувальний термін. В умовах ринку, що формується, попередні заслуги спеціаліста не завжди мають для даної організації ту ж ціну, що для інших організацій.

4. Основні принципи аудиту

Національні нормативи аудиту та Кодекс професійної етики аудиторів України передбачають принципи аудиту, тобто правила надання аудиторських послуг і фундаментальні засади аудиторської етики. Їх можна поділити на дві великі групи: принципи професійної етики та принципи методики здійснення аудиту.

І Принципи професійної етики аудитора:

- професійна незалежність;
- об'єктивність;
- майстерність;
- конфіденційність;
- чесність;

- професіональна поведінка;
- вирішення етичних конфліктів;
- довіра;
- якість послуг;
- точність;
- доброзичливість.

II Принципи методики аудиту:

- науковості;
- економічності;
- активності;
- доцільності;
- раціональності;
- повноти;
- планування;
- документального оформлення результатів аудиту;
- формування висновків і відповідальність за них;
- повного інформування клієнтів;
- контроль за якістю роботи аудиторів.

Наведено коротку характеристику цих принципів.

Професійна незалежність. Аудитор повинен бути професійно незалежним, фахово бездоганим. Рівень фахової підготовки аудиторів повинен відповідати єдиним професійним вимогам. До аудиторської діяльності слід допускати лише тих фахівців, які склали іспит, отримали відповідний сертифікат та занесені до Реєстру суб'єктів аудиторської діяльності. Враховуючи це, незалежність аудитора має наступні характеристики:

- професійну незалежність законодавче закріплено;
- зобов'язує аудитора діяти виключно у відповідності до професійних вимог;
- вимагає від аудитора обґрунтування аудиторського висновку за результатами виконаних робіт;
- передбачає відсутність залежності думки аудитора від керівництва господарюючого суб'єкта, що перевіряється;
- пов'язана з неупередженістю в усіх питаннях аудиту.

Аудитор повинен дотримуватись незалежності в своїх судженнях та від можливого впливу чотирьох основних факторів клієнтського середовища: фінансового, адміністративного, політичного і емоційного тиску.

Якщо аудитор діє в інтересах клієнта, будь-якого банкіра або іншої особи, він не може вважатися незалежним. Незалежність - це одна з самих найважливіших характеристик аудиту. Користувачі фінансової інформації різних напрямів покладаються на висновки аудиторів саме тому, що вони, вважається, об'єктивно відображають реальне становище окремого суб'єкта господарювання.

Проведення аудиту в одного й того ж клієнта тривалий час, одними й тими ж аудиторами, може призвести до втрати їхньої незалежності. У багатьох країнах

світу діє вимога щодо обмеження співпраці аудитора з одним клієнтом. Вважається, що у такому випадку складаються близькі стосунки і це може зашкодити незалежності аудитора, якості проведення аудиту. У Португалії, наприклад, аудитори призначаються не більше як на дев'ять років; у Швейцарії - найбільший термін співпраці з одним аудитором становить три роки; у США ротація нового партнера здійснюється після 7 років безперервної співпраці, а попередній аудитор може повернутися до цих обов'язків лише через два роки; у Великобританії рекомендується час від часу змінювати партнерів, які співпрацюють з одним клієнтом. В Україні такі вимоги, на жаль, не встановлені.

Об'єктивність. Аудитор повинен бути об'єктивним, щоб упередженість та інші чинники не впливали на достовірність його висновків. Аудиторські переконання повинні існувати поза людською свідомістю і незалежно від неї. Аудитор має бути незалежним від волі та бажань клієнтів, позбавленим упередження і суб'єктивного ставлення. Він виступає в різних якостях, але при цьому повинен завжди демонструвати свою об'єктивність та професіоналізм, уникати будь-якої залежності своїх суджень від думки інших осіб.

Принцип об'єктивності накладає на аудитора обов'язок бути справедливим, чесним і вільним від конфлікту інтересів.

Аудитору необхідно пам'ятати наступне:

а) він може потрапити в ситуацію, де на нього буде спричинятися тиск, що може вплинути на його об'єктивність;

б) передбачити й ввести в стандарти всі випадки тиску неможливо, тому аудитор повинен не тільки слідувати стандартам, які регулюють його відносини з клієнтом, але й керуватися здоровим глуздом;

в) необхідно уникати відносин, де тиск і упередженість можуть взяти верх над об'єктивністю;

г) аудитор несе відповідальність за те, щоб весь персонал, який залучений до роботи, слідував принципу об'єктивності.

Компетентність. Аудит слід здійснювати з відповідною професійною майстерністю і особами, які мають певну фахову підготовку, досвід і знання у цій галузі.

Аудитори повинні надавати аудиторські послуги з належною увагою, компетентністю та ретельністю. Надання аудитором тільки тих послуг, в яких він достатньо компетентний, а також збереженість комерційної таємниці клієнта - основа його авторитету.

Виражаючи згоду на надання послуг, аудитор повинен бути впевненим в тому, що він виконає роботу на високому професійному рівні. Аудитору необхідно утриматися від надання послуг в сфері, в якій він не є компетентним, якщо йому не буде надана допомога відповідних спеціалістів. Обов'язком аудиторів є постійне піклування про поповнення своїх знань та досвіду. Вони дають як керівництву фірми, так і клієнту певність у високій якості професійних послуг, яка базується на постійно оновлюваній, в області законодавства, методики та практики аудиту, інформації.

Отже, аудиторів необхідно мати спеціальні знання із загальних та спеціальних дисциплін, рівень яких підтверджується кваліфікаційним іспитом,

та мати практичний досвід роботи. Крім того, аудитор має бути обізнаним у всіх змінах Національних нормативів аудиту, Кодексу професійної етики, а також діючого законодавства. Компетентність аудитора є основним фактором, який забезпечує обґрунтованість та доцільність вибору методики й техніки аудиту в кожному конкретному випадку.

Майстерність. Передбачає володіння вміннями та навичками застосування законів, стандартів, інструкцій, положень тощо, таку їх "відпрацьованість", яка поєднує процес з'ясування цілей вивчення операцій та документів і швидкий підбір способів та прийомів їх дослідження. Майстерність - це високий рівень кваліфікації, пізнання не того, що лежить на поверхні, а проникнення в суть досліджуваних явищ, в глибинні господарські процеси, це швидка та точна обліково-правова й економічна оцінка явищ, що вивчаються.

Конфіденційність. Аудитор повинен з повагою відноситися до питань конфіденційності інформації, яку отримує у процесі надання послуг, і не використовувати та не розголошувати її без спеціального дозволу клієнта доти, доки цього не буде вимагати професійне право або обов'язок. Єдиним винятком з цього правила є обов'язок аудитора (аудиторської фірми) надати за рішенням судових органів або на вимогу прокурора конкретну інформацію (документи), зазначену в рішенні суду, прокурора відповідним правоохоронним органам. Конфіденційність - це не тільки нерозповсюдження інформації, але й обов'язок не використовувати інформацію для своєї користі або для користі третьої сторони. Аудитор не має права використовувати інформацію та факти, взяті з аудиторських перевірок, для своєї вигоди, вигоди третіх осіб або на шкоду клієнтові.

Аудитор також повинен забезпечити дотримання принципу конфіденційності зі сторони персоналу, що працює під його контролем та осіб, які надають консультації чи додаткову професійну допомогу.

Чесність. Аудитор повинен виділятися високими моральними якостями, такими як правдивість, прямота характеру, відвертість, сумлінність, старанно виконувати свої обов'язки. Чесність та об'єктивність суджень аудитора мають особливе значення, за умови оцінки результатів дослідження. Аудитор не може уникнути тиску на нього в процесі своєї професійної діяльності, але повинен протистояти йому. Він має уникати інших відносин з клієнтами, не пов'язаних з аудиторською перевіркою. Аудитор повинен зберігати чесність та об'єктивність на всіх етапах роботи і, висловлюючи думку про досліджені факти, уникати ситуацій, які вплинули б на незалежність його висновків.

Професійна поведінка. Аудитор повинен сприяти підвищенню авторитету своєї професії в суспільстві. Йому необхідно бути чесним і не здійснювати вчинків, які можуть похитати довіру та прихильність суспільства до аудиторської професії в цілому. Аудитор не має права залучати клієнтів шляхом їх обдурювання, хибних уявлень і помилкових дій. Він повинен бути доброзичливим, сприяти встановленню добрих стосунків між колегами і представниками інших аудиторських фірм. Найважливіша характеристика професіонала - це всебічна підтримка професії та прагнення об'єднати колег. Аудитор не може "відбивати" клієнтів у колег з метою розширення своєї

практики засобами, які можуть призвести до зниження якості роботи або поширення прав третіх осіб на отримання достовірної інформації. Аудитору забороняється займатися саморекламою, яка створює хибне уявлення у клієнтів і зачіпає інтереси колег. Він повинен вести себе відповідно до високої репутації та утримуватися від будь-яких вчинків, які могли б її дискредитувати.

Вирішення етичних конфліктів. Аудитори можуть зіткнутися з ситуаціями, що викликають конфлікти інтересів.

Конфліктна ситуація може бути зумовлена як внутрішніми, так і зовнішніми причинами:

- може існувати небезпека тиску зі сторони керівництва або партнера; може бути сімейна або персональна залежність - все це може погрожувати об'єктивності аудитора;
- аудитора можуть попросити діяти проти технічних або професійних стандартів;
- конфлікт може виникнути в результаті публікації неточної інформації керівництвом аудиторської фірми або клієнтом і нанести шкоду престижу аудитора.

Зустрічаючись з етичними проблемами, аудитор повинен слідувати політиці, підприємства, що його наймає та фірми, яку він представляє. Якщо це не допомагає розв'язати спірну ситуацію, необхідно обговорити сутність конфлікту безпосередньо з замовником.

Довіра. Роботодавці, клієнти та інші зацікавлені сторони мають бути впевнені в тому, що аудитор ніколи не порушить професійної етики й дотримуватиметься її протягом усієї практики. Довіра досягається чесністю та щирістю аудитора.

Якість послуг. Аудит і аудиторські послуги повинні здійснюватись у суворій відповідності з чинним законодавством.

Комплексна обробка аудитором власних досліджень, нових досягнень наукової думки з особливостями практичного досвіду конкретного підприємства, що перевіряється, забезпечує створення якісного продукту, - викладеного в надзвичайно короткій і лаконічній формі - обгрунтованого висновку у вигляді порад, оцінок, пояснень, висновків, рекомендацій.

Точність, Аудитор повинен переконатися, що всі досліджувані ним облікові операції та сальдо по рахунках правильні в математичному відношенні, правильно віднесені на відповідні рахунки, підсумовані і перенесені в Головну книгу на підставі якої складена фінансова звітність, а операції не містять відхилень від діючих законів, стандартів, норм тощо.

Доброчливість. Аудитор зобов'язаний проявляти до клієнтів доброзичливе ставлення, у спілкуванні з клієнтом дотримуватись спокійного й витриманого тону. Доброчливість полягає у повазі до замовника та колег у професійному спілкуванні, позитивному ставленні до критичних зауважень з приводу виконуваної роботи, повазі до думки інших фахівців і врахуванні її в процесі перевірки фактів, сприяння підвищенню професійної компетентності працівників клієнта.

Характеристику принципів методики здійснення аудиту наведено в

Принципи методики здійснення аудиту та їх характеристика

№ з/п	Принципи методики аудиту	Характеристика принципів
1	2	3
1	Науковості	Полягає в застосуванні останніх досягнень науки та техніки, передового досвіду в процесі здійснення аудиту. Аудит повинен здійснюватись висококваліфікованими спеціалістами, які мають, як правило, професійну підготовку та спеціальний дозвіл на проведення аудиту
2	Економічності	Полягає у здійсненні аудиту з найменшими витратами, оптимальною кількістю працівників, які володіють спеціальними знаннями та навичками аудиту
3	Активності	Цей принцип тісно пов'язаний з аудиторською ініціативою і полягає в прагненні знайти кращі методи та способи виконання поставлених замовником завдань, готовності аудитора взяти на себе відповідальність за прийняття рішення (застосування аудитором наукових прийомів, завдяки яким можливе прийняття оптимальних рішень та впровадження їх в життя). Аудитор за своєю ініціативою застосовує дозволені йому прийоми та способи для вивчення реального стану справ
4	Доцільності	Проявляється в тому, що інформація за результатами аудиту повинна мати певний економічний зміст, бути потрібною та корисною при прийнятті управлінських рішень
5	Рациональності	Розуміють здійснення аудиту без певних труднощів і значних витрат. Умова та вартість одержання інформації повинні виправдовуватись тими перевагами, які одержить користувач від її використання. Вигода від отримання аудиторської інформації повинна, як правило, перевищувати витрати на її отримання
6	Повноти	Полягає у виявленні та детальному вивченні всіх фактів, що мають значення для аудиту. Дотримання цього принципу дозволяє на підставі всіх виявлених суттєвих і несуттєвих фактів з'ясувати причини незадовільного стану об'єкту, що досліджується
7	Планування	Метою планування аудиту є звернення уваги аудитора на найважливіші напрями роботи, на виявлення проблем, які слід перевірити найретельніше. Планування має ґрунтуватися на попередньому вивченні особливостей діяльності клієнта
8	Документального оформлення результатів аудиту	Результати аудиту, з якими знайомлять клієнта завжди оформлюються документально
9	Формування висновків і відповідальності за них	Кінцевий результат діяльності аудитора, у замовника - надання висновків, за які аудитор повинен нести відповідальність
10	Повного інформування клієнтів	Про всі виявлені відхилення аудитор інформує клієнта
11	Контроль за якістю роботи аудиторів	Фірма повинна здійснювати контроль за якістю роботи своїх аудиторів

Тема 3. Управління аудиторською діяльністю в Україні

1. Загальна характеристика управління аудиторською діяльністю в Україні.
2. Аудиторська палата України.
3. Спілка аудиторів України.

1. Загальна характеристика управління аудиторською діяльністю в Україні.

Управління - свідомо цілеспрямована дія з боку суб'єктів, органів на людей та економічні об'єкти, що здійснюються з метою спрямування їх дій і отримання бажаних результатів.

Під управлінням аудиторською діяльністю розуміють процес регулювання роботи аудиторських фірм, окремих підприємств-аудиторів та всієї аудиторської спільноти в державі з метою дотримання єдиних методологічних вимог.

Існує два підходи до створення нормативно-правової бази регулювання аудиторської діяльності (табл. 3.1).

Таблиця 3.1.

Підходи щодо регулювання аудиторської діяльності

Назва підходу	Характеристика підходу	Країни, в яких застосовується
Державна законодавча ініціатива і державне регулювання	Держава безпосередньо розробляє і затверджує законодавчі акти і нормативи аудиту, здійснює реєстрацію аудиторів та аудиторських фірм, а також контроль за їх діяльністю	Країни континентальної Європи, Росія, Швеція тощо
Законодавча ініціатива громадських професійних організацій і регулювання спільно з державою	Процес регулювання діяльності здійснюється з ініціативи громадських професійних організацій	Англія, США, Україна тощо

В Україні регулювання аудиторською діяльністю здійснюється відповідно до англо-американського підходу. З ініціативи Спілки аудиторів України був підготовлений Закон України "Про аудиторську діяльність", який прийнято Верховною Радою 24 квітня 1993 року. На основі цього Закону було створено Аудиторську палату України.

Основне завдання цього Закону - створення системи громадського фінансового контролю з метою захисту інтересів власника.

Отже аудиторська діяльність в Україні є саморегулюючою, держава лише встановлює вимогу здійснення аудиту, а методику і техніку його проведення визначають Аудиторська палата України, Спілка аудиторів України та їх територіальні відділення у стандартах, нормах, положеннях, інструкціях, роз'ясненнях.

2. Аудиторська палата України

Аудиторська палата України (АПУ) незалежний самостійний орган, який здійснює організаційне і методологічне керівництво аудиторською діяльністю в Україні.

Метою діяльності АПУ є сприяння розвитку, вдосконаленню та уніфікації аудиторської справи в країні.

АПУ створена відповідно до Закону України "Про аудиторську діяльність" і функціонує як незалежний самостійний орган на засадах самоврядування з 1993 року, виконуючи наступні функції:

- затверджує нормативи і стандарти аудиту, програми підготовки, перепідготовки та підвищення кваліфікації аудиторів;
- здійснює сертифікацію громадян України, що мають намір займатися аудиторською діяльністю, здійснює пересертифікацію практикуючих аудиторів;
- веде Реєстр суб'єктів аудиторської діяльності, оприлюднює дані Реєстру;
- встановлює розмір плати за проведення сертифікації осіб, які претендують на отримання сертифіката та за включення в Реєстр суб'єктів аудиторської діяльності та його оприлюднення;
- організовує та здійснює перевірку дотримання суб'єктами аудиторської діяльності Національних нормативів аудиту та Кодексу професійної етики аудиторів України;
- створює на території України регіональні відділення, визначає їх повноваження і контролює діяльність;
- сприяє виданню нормативних, методологічних та інших матеріалів з питань аудиторської діяльності;
- готує пропозиції з питань розвитку аудиту в Україні та вносить їх на розгляд відповідних інстанцій;
- розглядає скарги на діяльність окремих аудиторів та аудиторських фірм з питань їх компетенції;
- застосовує до аудиторів стягнення за неналежне виконання своїх професійних обов'язків у вигляді попередження, зупинення дії сертифікату та виключення з Реєстру суб'єктів аудиторської діяльності на строк до одного року або анулювання сертифікату та виключення з Реєстру;
- бере участь в роботі міжнародних організацій з питань аудиту.

Для виконання своїх повноважень АПУ створює постійно діючі комісії, тимчасові комісії та робочі групи з питань, віднесених до її компетенції.

АПУ є юридичною особою, має свою печатку, емблему та іншу атрибутику, рахунки в банку. Головними завданнями АПУ є:

- сприяння розвитку аудиту в державі;
- вирішення принципових питань аудиторської діяльності в Україні на єдиній методологічній основі;
- сертифікація (визначення кваліфікаційної придатності) аудиторів.

Діяльність АПУ регламентується Статутом АПУ, прийнятим на засіданні АПУ 28 жовтня 1993 р. зі змінами і доповненнями.

АПУ має 16 регіональних відділень, повноваження яких визначаються „Положенням про регіональні відділення”.

Загальна кількість членів Аудиторської палати становить 12 осіб.

Члени АПУ мають право:

- брати участь в обговоренні питань, що розглядаються на засіданнях АПУ;
- вносити пропозиції та проекти рішень для розгляду на засіданнях АПУ;
- отримувати від Секретаріату АПУ інформацію про діяльність АПУ;
- користуватися матеріально-технічною базою АПУ для виконання своїх функціональних обов'язків;
- здійснювати науково-методологічні розробки з аудиту за програмою АПУ;
- брати участь у підготовці та перепідготовці, сертифікації та пересертифікації аудиторів, експертизі проектів законоположень, перевірці дотримання суб'єктами аудиторської діяльності Національних нормативів аудиту та Кодексу професійної етики аудиторів України;
- отримувати винагороду за науково-методологічну, педагогічну, експертну та перевірочну роботу, виконану за затвердженою програмою та кошторисом Аудиторської палати України;
- мати інші права на підставі відповідних рішень АПУ.

Члени АПУ зобов'язані:

- дотримуватись Закону України "Про аудиторську діяльність", інших законів України, положень Статуту та рішень АПУ;
- бути присутніми на засіданнях АПУ. Пропуск більше трьох засідань підряд розглядається як підстава для клопотання про дострокове припинення повноважень члена АПУ;
- мати інші обов'язки на підставі відповідних рішень АПУ.

Ведення поточних справ в АПУ здійснює Секретаріат, який очолює завідувач. Завідувач Секретаріату АПУ призначається рішенням АПУ. Завідувач Секретаріату несе персональну відповідальність за ефективне використання майна та коштів АПУ і створення належних умов для виконання функціональних обов'язків її членів.

АПУ створює Спостережну Раду, на яку покладається здійснення контролю за діяльністю Секретаріату АПУ, виконання представницьких та організаційних функцій відповідно до Положення про Спостережну Раду і рішень АПУ.

3. Спілка аудиторів України.

Спілка аудиторів України (СА У) - це громадське об'єднання, яке об'єднує на добровільних засадах діючих аудиторів. Мета діяльності САУ - об'єднати зусилля аудиторів для захисту їх законних прав, інтересів та сприяти розвитку аудиторської діяльності в Україні. У своїй діяльності САУ керується Статутом САУ, прийнятим з'їздом аудиторів України 14 лютого 1992 р. Коштами САУ є вступні та членські внески членів САУ; добровільні внески та відрахування

трудоу колективів; прибутки від діяльності підприємств, заснованих САУ; інші надходження, не заборонені законодавством (рис. 4.2).

САУ має фіксоване членство в особі окремих аудиторів або їх колективів. Індивідуальними членами САУ можуть бути громадяни України, які мають сертифікат аудитора, визнають Статут САУ, відповідно з ним виконують взяті на себе зобов'язання та сплачують членські внески. Колективними членами САУ можуть бути трудові колективи аудиторських фірм.

Прийом в індивідуальні члени САУ здійснюється територіальним відділенням САУ на підставі письмової заяви аудитора. Заява вступника розглядається в місячний термін з дня її подання.

Члени САУ мають право:

- добровільно вступати до САУ та виходити з неї на підставі письмової заяви,
- обирати та бути обраними до керівних органів САУ;
- вбрати участь в наукових розробках з питанні удосконалення аудиторської діяльності, бухгалтерського обліку, оподаткування та в обговоренні усіх питань діяльності відділення САУ;
- вносити пропозиції щодо організації виконання відділенням своїх завдань;
- звертатися за допомогою до САУ для захисту своїх законних інтересів;
- користуватися інтелектуальним надбанням, матеріально-технічною, інформаційною та організаційною базою САУ відповідно до обсягу свого внеску до її створення.

Члени Спілки зобов'язані:

- брати активну участь в реалізації завдань САУ, своєчасно та якісно виконувати прийняті рішення;
- інформувати відділення про свою діяльність. Надавати пропозиції щодо вирішення існуючих проблем правовими та організаційними заходами;
- дотримуватись вимог Статуту САУ, приймати активну участь в її діяльності, виконувати доручення та рішення керівних органів;
- членам САУ забороняється бути членом інших організацій, які ставлять перед собою завдання, альтернативні САУ;
- своєчасно сплачувати членські внески.

Членство в САУ припиняється у випадках: виходу члена із САУ за його письмовою заявою або при виключенні із САУ.

Підставами для виключення можуть бути:

- невиконання вимог Статуту САУ;
- несплата членських внесків в порядку і строки, визначені Радою САУ;
- вчинення дій, що дискредитують діяльність аудитора;
- непродовження строку дії сертифікату аудитора або зупинення його дії.

Тема 4. Правове регулювання аудиторської діяльності.

1. Нормативно-правові акти, що регулюють аудит.
2. Постулати та концепції аудиту.
3. Міжнародні стандарти (нормативи) аудиту.
4. Національні нормативи аудиту.
5. Договори на проведення аудиту та надання супутніх аудиту послуг.

1. Нормативно-правові акти, що регулюють аудит.

Найбільш поширеним є поділ нормативних актів за юридичною силою, внаслідок чого виділяють дві значні групи - закони та підзаконні нормативні акти.

Закон – нормативний акт, прийнятий вищим представницьким органом державної влади (парламентом) або шляхом безпосереднього волевиявлення населення (референдум), який регулює найважливіші відносини та має найвищу юридичну силу щодо актів вищих державних органів і громадських організацій.

Підзаконні акти - акти компетентних органів, що їх видають на основі закону, відповідно до його положень і спрямовані на його виконання. До них належать: постанови, рішення, декрети, укази, нормативні розпорядження та накази, нормативні ухвали, вказівки, інструкції, правила, роз'яснення.

Інструкції - документи, які конкретизують службові повноваження посадових осіб, визначають функціональне призначення окремих підрозділів, порядок виконання актів вищих і центральних органів виконавчої влади, порядок здійснення певних напрямів роботи.

Нормативні накази вводять у дію інші відомчі акти, обов'язкові для виконання з розпорядженням керівника підприємства, установи, організації.

Положення - це нормативний акт, що має зведений, кодифікований характер і визначає структуру, функції, компетенцію суб'єктів аудиту, порядок їх дій.

Правила встановлюють порядок здійснення окремих повноважень або видів діяльності.

Статути - це кодифіковані нормативно-правові акти, які визначають правові положення підприємства, установи, організації, що є юридичними особами.

Акти нормативного тлумачення права - це офіційні письмові документи, що приймаються уповноваженим органом держави - вони встановлюють, змінюють або відміняють норми права, наприклад Постанови пленумів Верховного Суду та Вищого арбітражного суду, Накази Генерального прокурора України тощо.

Правові засади здійснення аудиторської діяльності в Україні визначаються Законом України (Закон) "Про аудиторську діяльність", прийнятим 22 квітня 1993 р. Цей Закон складається з восьми розділів, куди увійшли 30 статей Аудит,

аудиторська діяльність в Україні регулюється законодавством і нормативними документами Аудиторської палати.

У Законі України "Про аудиторську діяльність" наведено загальні положення, визначено порядок сертифікації аудиторської діяльності-повноваження, порядок створення, регламентація діяльності Аудиторської палати України і Спілки аудиторів України; порядок проведення аудиту та надання інших аудиторських послуг; права, обов'язки та відповідальність аудиторів і аудиторських фірм; обов'язки господарюючих суб'єктів при проведенні аудиту.

2. Постулати та концепції аудиту.

Теоретичною основою аудиту як виду практичної діяльності є система його взаємопов'язаних методичних аспектів (компонентів): концепцій, постулатів, стандартів. Загальну схему теорії і практики аудиту діяльності підприємства можна представити наступним чином:



Концепції* визначають напрями теорії, так як є основою аудиторських стандартів. Іншими словами, аудиторські стандарти містять положення про чесність, професійну кваліфікацію аудиторів та інші концептуальні положення.

Постулат** - це положення, яке приймається як істинне до того часу, доки не буде доведено інше. Постулати лежать в основі всіх наук і наукових дисциплін. Вони мають бути очевидні, навіть якщо їх істинність не може бути доведена безперечно.

Постулати аудиту - це фундаментальні аксіоматичні положення аудиторської теорії, які допомагають зрозуміти зміст аудиторських стандартів та встановити напрями формування думок для складання аудиторського висновку.

Сутність постулатів аудиту полягає в наступному.

Таблиця 4.1.

Постулати аудиту.

№ пост.	Постулати аудиту	Характеристика
1	2	3
1.	Звітність має бути перевірена	Аудитор не може надати висновок, якщо йому не були надані всі необхідні документи або були виявлені серйозні викривлення звітності. Мета постулату полягає в тому, щоб змусити аудитора проявити максимальну вимогливість, а замовників – краще розуміти умови аудиторської роботи

2.	Корисність звітних даних пряло пропорційна до ступеня їх перевірки	Зміст постулату полягає у тому, що чим краще перевіряють звіт, тим корисніша інформація, яка використовується спеціалістами. Однак постулат не бере до уваги дві обставини: 1) чим більше перевіряють звіт, тим у контролерів більше надії один на одного, що знижує пильність та ступінь ретельності при перевірці; 2) численність етапів перевірки гальмує подальше використання звітних даних, а застаріла інформація втрачає свою значимість
3.	Висновок аудитора не може дати більше інформації, ніж саме аудиторське дослідження	Сутність постулату зводиться до наголошення на: а) обмеженості інформації, що міститься у висновку, так як не можна покладатися на висновок аудитора (користувач не має відомостей про дослідження); б) недостатності (можливій) самого аудиторського дослідження (завжди наявний аудиторський ризик при здійсненні досліджень та відповідно у самому висновку)

3. Міжнародні стандарти (нормативи) аудиту.

Висновки аудиту повинні бути достовірні, а це можливе тоді коли вони складені відповідно до міжнародних і національних стандартів. Метою стандартів аудиту є встановлення загальних правил аудиторської діяльності щодо організації і методики його проведення. Кожен стандарт має визначати певну частину або сторону аудиторської роботи, повинен бути коротким і лаконічним, але з достатньою повнотою описувати вимоги до регулювання об'єкту стандарту. *Стандарти аудиту* - єдині вимоги до порядку здійснення, оформлення, оцінки достовірності інформації, до порядку підготовки чи кваліфікації, а також регламентації надання окремих супутніх послуг і підготовки результатів аудиту.

Стандарти визначають загальний підхід до проведення аудиту, масштаб аудиторської перевірки, види звітів аудиторів, питання методики, а також базові принципи проведення аудиторських перевірок, єдині вимоги до якості та надійності аудиту, якими повинні керуватися всі представники даної професії незалежно від умов, у яких здійснюється аудит. Застосування аудиторських стандартів забезпечує певний рівень гарантій достовірності результатів аудиторської перевірки. Аудитор, що допускає в своїй практиці відхилення від стандартів, повинен бути готовий пояснити причину цього.

Значення стандартів полягає в тому, що вони визначають методологічні засади проведення аудиту:

- забезпечують високу якість аудиторської перевірки;
- сприяють використанню в аудиторській практиці нових наукових

досягнень;

- допомагають користувачам зрозуміти процес аудиторської перевірки;
- створюють громадський імідж професії;
- усувають необхідність контролю з боку держави;
- допомагають аудитору вести переговори із замовником;
- забезпечують зв'язок окремих елементів аудиторського процесу.

Усі стандарти мають однакову структуру побудови та містять наступні розділи:

1. Загальні положення.
2. Основні поняття і визначення, що використовуються в стандарті.
3. Сутність стандарту.
4. Практичний додаток.

Аудиторську діяльність у світовому масштабі регламентують Міжнародні стандарти аудиту (МСА). На сьогодні випущено 39 стандартів і 11 положень з міжнародної аудиторської практики (табл. 4.2).

Таблиця 4.2.

Міжнародні нормативи аудиту, їх зміст і практичне застосування

<i>№ МСА</i>	<i>Назва МСА</i>	<i>Мета МСА</i>
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>
<i>Міжнародні стандарти аудиту</i>		
100	Завдання з надання впевненості	Мета завдання з надання впевненості полягає в оцінці або вимірюванні професійним бухгалтером предмету перевірки, відповідальність за який несе інша сторона за допомогою визначених відповідних критеріїв, та висловленні думки, яка надає користувачу певний рівень впевненості щодо цього предмету перевірки. Завдання з надання впевненості, що виконуються професійними бухгалтерами, спрямовані на підвищення достовірності інформації про предмет перевірки шляхом оцінки відповідності предмету перевірки зазначеним критеріям у всіх суттєвих аспектах, тим самим підвищуючи ймовірність того, що інформація задовольнить потреби
1	2	3
		користувача. У цьому відношенні рівень впевненості, що надається у думці професійного бухгалтера, відображає ступінь довіри користувача до достовірності предмету перевірки
120	Концептуальна основа Міжнародних стандартів аудиту	Мета цього документу - описати концептуальну основу, на якій вилаються МСА стосовно послуг, що їх можуть виконувати аудитори
200	Мета та загальні принципи аудиторської перевірки фінансових звітів	Встановлення стандартів і надання рекомендацій щодо мети та головних принципів, що лежать в основі аудиторської перевірки фінансових звітів. Цей МСА слід читати разом з МСА 120 "Концептуальна основа Міжнародних стандартів аудиту"
1	2	3

210	Умови завдань з аудиторської перевірки	Встановлення стандартів та надання рекомендацій щодо: а) погодження умов завдання із замовником б) складання відповіді аудитора на прохання замовника змінити умови завдання на такі, що забезпечать більш низький рівень впевненості
220	Контроль якості аудиторської роботи	Встановлення стандартів і надання рекомендацій щодо контролю якості, зокрема: а) з політики та процедур аудиторської фірми стосовно аудиторської роботи в цілому б) з процедур стосовно роботи, дорученої асистентам при проведенні окремої аудиторської перевірки
230	Документація	Встановлення стандартів і надання рекомендацій щодо документації у контексті аудиту фінансових звітів
240	Обов'язок аудитора щодо розгляду шахрайства та помилки при аудиті фінансових звітів	Встановлення стандартів і надання рекомендацій щодо обов'язків аудитора стосовно розгляду шахрайства та помилки при аудиті фінансових звітів. Хоча цей МСА розглядає обов'язки аудитора стосовно шахрайства та помилки, основні обов'язки щодо запобігання і виявлення шахрайства і помилки лежать як на управлінському персоналі, так і на рівні менеджерів підприємства
240А	Шахрайство та помилка	Встановлення стандартів і надання рекомендацій щодо відповідальності аудитора стосовно розгляду шахрайства та помилки при аудиті фінансових звітів
250	Врахування законів і нормативних актів при аудиторській перевірці фінансових звітів	Встановлення стандартів і надання рекомендацій щодо відповідальності аудитора відносно врахування законів і нормативних актів при аудиторській перевірці фінансових звітів
260	Повідомлення інформації з питань аудиту вищому управлінському персоналу	Встановлення стандартів і надання рекомендацій щодо обміну інформацією з питань аудиту, який є в процесі аудиторської перевірки фінансових звітів, між аудитором і вищим управлінським персоналом суб'єкта господарювання. Таке повідомлення інформації стосується питань аудиту, та має значення для управління, як вони визначені в цьому МСА. У цьому МСА не міститься рекомендацій щодо інформації, яка направляється аудитором особам за межами підприємства, наприклад, зовнішнім регулюючим або наглядовим органам
300	Планування	Встановлення стандартів і надання рекомендацій щодо планування аудиторської перевірки фінансових звітів. Даний МСА складений у контексті аудиторських повторних перевірок. Для проведення першої аудиторської перевірки аудитору може знадобитися розширити процес планування, включивши питання, що не охоплюються цим стандартом

Міжнародні стандарти аудиту носять рекомендаційний характер для аудиторів усіх країн світу.

Розробкою професійних вимог до аудиту на міжнародному рівні займаються декілька організацій, зокрема, Міжнародна федерація бухгалтерів (МФБ), створена в 1977 р. У рамках Комітету МФБ Міжнародний комітет з аудиторської практики, що діє на правах постійного автономного комітету, видає Міжнародні стандарти аудиту, які переслідують двояку мету: сприяти розвитку

професії аудитора в тих країнах, в яких рівень професіоналізму аудиторів нижче загальносвітового, та уніфікувати в міру можливості ставлення до аудиту в міжнародному масштабі.

В найбільш розвинутих країнах, що мають свої національні стандарти аудиту (Канаді, Великобританії, Ірландії, США тощо), Міжнародні стандарти просто беруться до уваги професійними організаціями.

У різних країнах підхід до застосування стандартів аудиту може бути різним. У найбільш економічно розвинутих країнах застосовують самостійно розроблені та затверджені стандарти, які за своїм змістом дуже близькі до МСА і можуть значно відрізнитися від них за формою.

Міжнародні стандарти аудиту діють при будь-якому проведенні аудиту та в міру необхідності можуть також застосовуватись аудитором при наданні ними супутніх аудиту послуг. Однак ці стандарти не переважають над внутрішніми актами в тій чи іншій країні, що регламентують аудит і надання супутніх аудиту послуг у сфері фінансової інформації.

4. Національні нормативи аудиту.

Національні стандарти (нормативи) аудиту існують в кожній країні, що зумовлено специфікою ведення бухгалтерського обліку та складання бухгалтерської звітності, економічного розвитку, регулювання економіки тощо.

Відповідно до Закону України "Про аудиторську діяльність" (ст. 14) Аудиторська палата України розробляє і затверджує Національні нормативи аудиту, обов'язкові для дотримання всіма аудитором. Своїм рішенням АПУ затвердила "Національні нормативи аудиту" і "Кодекс професійної етики аудиторів України". Ці документи набули чинності з 01.01.1999 р. і більшість з них є обов'язковими для виконання.

Під Національними нормативами аудиту (ННА) розуміють документи, що регламентують процес встановлення і застосування комплексу правил (принципів) щодо організації і методики здійснення аудиторської перевірки. ННА мають рекомендаційний, а не директивний характер. Разом з тим їх потрібно дотримуватись незалежно від умов, у яких здійснюється аудит. Застосування на практиці нормативів аудиту дає можливість аудитору визначити масштаби та методику проведення аудиторської перевірки, критерії оцінки результатів аудиту.

В Україні запроваджено 32 ННА. Національні нормативи аудиту в Україні створювались на основі Міжнародних стандартів аудиту з врахуванням специфіки періоду переходу країни до ринкової економіки.

5. Договори на проведення аудиту та надання супутніх аудиту послуг.

Згідно зі ст. 20 Закону України "Про аудиторську діяльність" аудит проводиться на підставі договору між аудитором (аудиторською фірмою) та замовником.

Договір про проведення аудиту або надання аудиторських послуг є

офіційним документом, який юридичне регламентує взаємовідносини аудитора (аудиторської фірми) із замовником і містить перелік прав та обов'язків сторін. Згідно з договором про надання аудиторських послуг аудитор-виконавець зобов'язується надати послуги або провести аудиторську перевірку, а замовник - оплатити ці послуги. Цей документ підтверджує і фіксує офіційну, юридичну згоду інтересів сторін договору.

Договір може укладатися на тривалий термін. Предметом такого договору виступають одночасно проведення аудиту та супутні аудиту послуги, які не забороняються законодавством з аудиту.

Предмет договору про надання послуг (у даному випадку договір про проведення та надання інших консультаційних послуг) має нематеріальний характер, тобто результат має товарну форму, але не існує окремо від виконавця (в даному випадку - від аудитора), а сама послуга споживається замовником одночасно з її наданням виконавцем.

Відповідно до законодавства результатом аудиту є висновок аудитора. У даному випадку аудиторський висновок - це підтвердження виконаної роботи (наданої послуги) аудитором. Висновок не можна розглядати як річ, він є результатом наданої послуги, якщо така буде прийнята замовником.

Звідси, аудиторський висновок не можна розглядати як предмет договору про проведення аудиторської перевірки. Предметом договору є надані аудитором послуги замовнику, а аудиторський висновок лише фіксує (закріплює) цю послугу.

Крім основної цілі діяльності аудитора - проведення аудиторської перевірки - аудитор може надавати супутні аудиту послуги. Таким чином, договір про проведення аудиту та надання інших консультаційних послуг вважається різновидом договору про надання послуг.

Договір про проведення аудиту, є самостійним видом договору за наступних причин:

1. Займатися аудиторською діяльністю можна лише після внесення суб'єкта до Реєстру суб'єктів аудиторської діяльності. Аудиторська діяльність без відповідної реєстрації не допускається. Звідси укласти договір на проведення аудиту підприємство може лише з певними суб'єктами, тобто з особами, які зареєстровані у встановленому порядку.

2. Аудит може бути обов'язковим та ініціативним. Обов'язковий аудит проводиться у випадках, прямо передбачених чинним законодавством, а також може проводитись за дорученням державних органів.

3. Діяльність аудитора повинна відповідати вимогам ННА.

4. Існує певна специфіка у стосунках між аудитором і клієнтом, між аудиторами та третіми особами, наприклад, державними органами, які мають право доручати аудитору здійснити перевірку на підприємстві.

Договір з надання аудиторських послуг має різновиди, які використовуються різними аудиторськими фірмами залежно від стану і можливостей замовника, специфіки роботи та інших факторів.

У договорі про надання аудиторських послуг доцільно передбачити обов'язки замовника щодо надання допомоги аудитору під час проведення

перевірки (залучення внутрішніх аудиторів для надання допомоги при перевірці окремих об'єктів і проведення інвентаризації, надання транспорту, робочого кабінету, житла тощо). Крім того, в договорі можна передбачити надання замовнику інших супутніх аудиту послуг і умови оплати їх вартості замовником.

Якщо договір не супроводжується листом-зобов'язанням, тоді текст договору має містити детальний опис умов майбутньої співпраці, права та обов'язки сторін.

При цьому цей підхід повинен бути принциповим й об'єктивним, із зазначенням різних можливих ситуацій, щоб не нанести шкоди ні замовнику, ні репутації аудиторів. Доцільно детально описати порядок проведення аудиту та надання висновку, права сторін у процесі аудиту, відповідальність аудитора та підприємства-замовника, обставини, за яких аудитор може відмовитись від продовження надання послуг за договором, конфіденційність і порядок розрахунків.

Залежно від поставленої у договорі мети аудиту, результати перевірки можуть оформлюватись довідками та висновками. Результати аудиторської перевірки носять конфіденційний характер і не повинні розголошуватись. За розголошення таких даних аудитор несе відповідальність, передбачену договором.

Під час укладання договору особливу увагу слід звернути на положення щодо завдань, які будуть виконуватись у процесі перевірки, їх слід сформулювати чітко й однозначно. У разі, коли таких завдань буде дуже багато, їх можна винести в окремий додаток. Докладний опис усіх вимог, які пред'являє замовник до аудитора, допоможе надалі уникнути конфліктів між сторонами. До договору слід також включити обов'язки аудитора зберігати конфіденційність інформації, яку він отримає в процесі проведення перевірки.

До початку проведення перевірки слід обумовити місце роботи аудиторів з документами. Можливі наступні варіанти роботи аудитора з документами:

1. Аудитори працюють у приміщенні замовника і, відповідно, документи не виносяться за межі його офісу. Такий варіант часто буває кращим для аудитора, оскільки в процесі роботи досить часто виникає потреба в уточненні окремих моментів у бухгалтера і керівника. Однак він може створити додаткові незручності для замовника.

2. Передача замовником усіх необхідних для перевірки документів аудитору. У цьому разі виникає потреба у детальному описі документів, що передаються.

3. Ксерокопіювання необхідних документів і робота з ними в офісі аудиторської фірми за згодою клієнта. У цьому разі ризик втрати документів мінімізується, але цей спосіб може бути неприйнятним при великих обсягах документації, необхідної для роботи.

Тема 5. Організація аудиторської фірми

1. Порядок створення аудиторської фірми.
2. Порядок сертифікації аудиторів і реєстрації аудиторських фірм.
3. Організація планування роботи аудиторської фірми і праці аудиторів.
4. Організаційна структура керування аудиторської фірми.
5. Організація контролю роботи аудиторської фірми і праці аудиторів.

1. Порядок створення аудиторської фірми.

Аудиторська фірма - це юридична особа, створена відповідно до законодавства з питань діяльності господарських товариств, яка має право вести виключно аудиторську діяльність.

Аудиторські фірми можуть створюватися у будь яких організаційно правових формах, за винятком відкритих акціонерних товариств. Приблизна структура аудиторської фірми відображається на рисунку 1.

Загальна частка засновників аудиторської фірми, які не є аудиторами, у статутному капіталі не може перевищувати 30%. Аудиторській фірмі дозволяється вести аудиторську діяльність лише за умови, що в ній працює хоча б один аудитор, та після включення її до Національного реєстру аудиторів та аудиторських фірм. Керівником аудиторської фірми може бути лише аудитор.

У новій редакції Закону України "Про внесення змін до Закону України" Про аудиторську діяльність" аудиторська фірма визначається як юридична особа, котра має право на ведення виключно аудиторської діяльності та внесена до Національного реєстру аудиторів та аудиторських фірм.

Аудиторська Палата України 31 жовтня 2000р. Затвердила Положення про Реєстрацію суб'єктів аудиторської діяльності офіційний загальнодержавний Реєстр аудиторських фірм і аудиторів підприємців. При включенні до Реєстру суб'єкта аудиторської діяльності видається свідоцтво встановленого АПУ зразка.

2. Порядок сертифікації аудиторів і реєстрації аудиторських фірм.

Аудитором може бути громадянин України, який має аудиторський сертифікат про право на заняття аудиторською діяльністю на території України.

Сертифікат - офіційний документ, що засвідчує право громадянина України на здійснення аудиту підприємств і господарчих товариств, банків на території України.

Сертифікація аудиторів здійснюється АПУ відповідно до Положення про сертифікацію аудиторів, затверженому АПУ від 27.11.1997р. № 60/5.

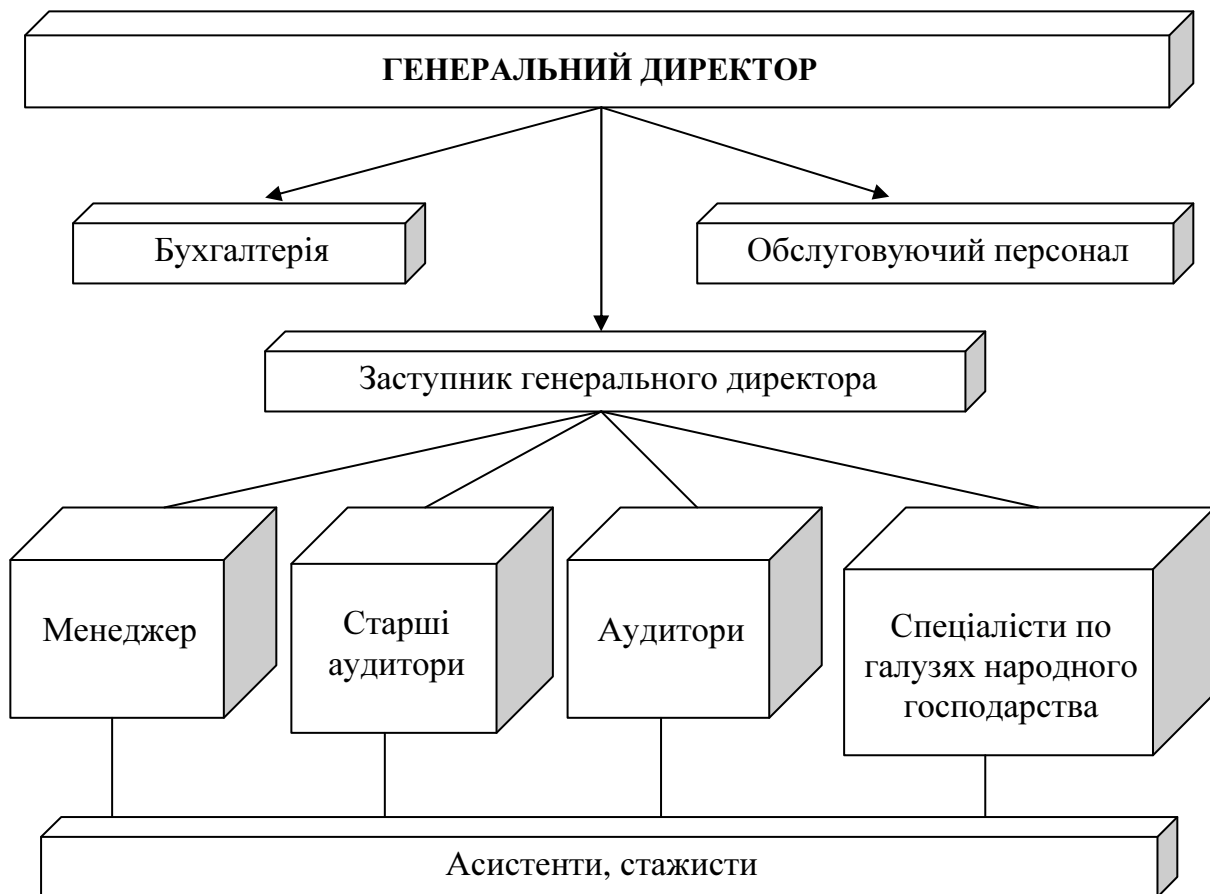


Рис. 6.1. Приблизна структура аудиторської фірми

Даним положенням передбачено:

- Умови і порядок видачі сертифікатів;
- Порядок продовження дії сертифіката;
- Порядок застосування стягнень за незалежне виконання професійних обов'язків, припинення дії сертифіката.

Право на одержання сертифіката мають право громадяни України, що одержали вищу освіту, певні знання з аудиту і досвід роботи не менше 3-х років підряд за фахом аудитора, бухгалтера, ревізора, юриста, фінансиста або економіста, і здали іспити.

Термін дії сертифіката не може перевищувати 5 років.

Для внесення до Реєстру суб'єктів аудиторської діяльності в обов'язковому порядку повинні представити інформацію в АПУ:

1. Аудиторські фірми, що зареєстрували свою діяльність відповідно до діючого України і відповідають вимогам Закону України "Про аудиторську діяльність", а саме:

- Організація пройшла державну реєстрацію як фірма;
- Установчими документами передбачена винятково аудиторська діяльність;
- Загальний розмір частки засновників аудиторської фірми, що не є аудиторами, у статутному капіталі не перевищує 30%;
- Директором є сертифікований аудитор.

2. Аудитори, зареєстровані відповідно до Закону України "Про підприємництво" як суб'єкти підприємництва - фізичні особи, що мають діючий сертифікат аудитора.

Внесення даних до Реєстру аудиторських фірм і аудиторів України здійснюється на основі заповнених реєстраційних карток, що представляються кожною аудиторською фірмою чи приватним аудитором у регіональне відділення АПУ.

За неналежне виконання аудитором своїх професійних обов'язків і порушення ними діючого законодавства, норм і стандартів аудиту, АПУ можуть бути застосовані стягнення у вигляді припинення дії сертифіката на строк до одного року, або анулювання сертифіката, про що АПУ повідомляє пресу відповідно до Реєстру аудиторських фірм.

3. Організація планування роботи аудиторської фірми і праці аудиторів.

Етапи керування аудиторською діяльністю в залежності від виконуваних функцій розподілені на 5 блоків:

- Планування;
- Організація;
- Операційна функція;
- Контроль;
- Мотивація.

Таким чином, планування роботи аудиторської фірми варто розглядати як початковий етап керування її діяльністю.

Етап планування роботи аудиторської фірми передбачає:

- Вивчення цілей і задач аудиту;
- Вибір стратегії фірми;
- Розробка забезпечуючих планів.

При цьому основними компонентами планування є:

- Стратегія;
- Тактика;
- Політика;
- Процедури;
- Правила і прийоми.

Аудиторську перевірку, як правило, проводить група аудиторів, планування роботи якої здійснюється в наступній послідовності:

1. Розробка загального поточного плану роботи груп.

Відповідно до нормативу 9 "Планування аудиту" під час розробки загального плану аудитор здійснює аналіз наступних основних питань:

- головні фактори, що впливають на діяльність підприємства;
- характер бізнесу;
- організаційна структура підприємства;

- методологія і принципи бухгалтерського обліку;
- ефективність системи внутрішнього контролю;
- оцінка аудиторського ризику;
- визначення істотності помилок;
- вплив роботи внутрішніх аудиторів на аудиторські процедури зовнішніх аудиторів;
- добір виконавців аудиту, розподіл обов'язків між ними;
- інші питання.

2. Розробка індивідуального плану кожного учасника групи аудиторів.

При цьому враховують наступні фактори:

- трудомісткість усієї роботи;
- важливість і обсяг роботи;
- професійний рівень аудиторів;
- стаж роботи аудиторів.

3. Інструктаж учасників аудиторської групи.

4. Розробка конкретної програми дій. У ній розробляються конкретні заходи і процедури для кожного об'єкта аудиту і виду робіт.

Таким чином, планування аудиту дозволяє належним чином організувати працю аудиторів, здійснювати нагляд за роботою асистентів, а також координувати роботу, що здійснюється іншими аудиторами.

4. Організаційна структура керування аудиторської фірми.

Етап організації діяльності аудиторської фірми включає три елементи:

- Формування організаційної структури керування;
- Добір і підготовку кадрів;
- Створення інформаційно-нормативної і матеріально-технічної бази.

При формуванні організаційної структури керування аудиторської фірми вказуються її підрозділи, функції, повноваження працівників.

Національні аудиторські фірми, як правило, мають нескладну структуру керування. Очолює фірму директор. Для проведення аудиторських перевірок набирається група аудиторів, що складається з основного аудитора, молодших аудиторів, асистентів. Аудиторська фірма може мати кілька функціональних відділів: інформаційний відділ, консультаційний відділ та інші.

Становить інтерес вивчення зарубіжного досвіду організаційної структури аудиторських фірм, у яких персонал розподіляється в такий спосіб:

- Партнер;
- Менеджер;
- Старший співробітник;
- Молодший співробітник.

5. Організація контролю роботи аудиторської фірми і праці аудиторів.

Основне завдання контролю – забезпечення досягнення мети аудиторської фірми.

Розрізняють наступні суб'єкти контролю якості аудиту:

1. Внутрішні:

- директор, заступник директора аудиторської фірми - здійснюють контроль якості роботи аудиторів;
- керівництво міжнародної аудиторської фірми - контролює якість роботи філій;
- аудитор - здійснює контроль якості роботи асистентів;

2. Зовнішні, коли одна аудиторська фірма контролює якість роботи іншої аудиторської фірми.

Українським нормативом №5 "**Контроль якості аудиторських послуг**" визначені два основних напрямки контролю якості аудиту: 1) загальний контроль якості аудиту (контроль роботи аудиторської фірми).

Аудиторська фірма зобов'язана додержуватись політики і процедур контролю якості аудиторських робіт, які гарантують, що всі аудиторські перевірки проводяться відповідно до Національних нормативів аудиту і Закону України "Про аудиторську діяльність".

Мета політики контролю якості аудиторських робіт повинна складатися з наступних факторів: професійні вимоги; компетентність; призначення на проведення аудиту; розподіл обов'язків; отримання консультацій, пов'язаних з аудитом; залучення і утримання клієнтів; гнучкість політики контролю.

2) контроль якості окремих аудиторських перевірок. Його складовими частинами є керування і аналіз.

На аудиторів і співробітників аудиторської фірми, що виконують контролюючі функції, під час проведення аудиту покладаються певні обов'язки щодо здійснення контролю за процесом роботи для визначення того, що:

- асистенти мають необхідні знання і компетентність для виконання отриманих ними завдань;
- асистенти розуміють завдання керівництва фірми стосовно порядку проведення аудиторської перевірки;
- робота виконується відповідно до загального аудиторського плану і програми перевірки;
- виконана робота і отримані результати оформлені відповідним чином;
- всі суттєві питання аудиторської перевірки вирішені і відображені в аудиторському висновку;
- завдання аналітичних процедур виконані;
- зроблені висновки обґрунтовані результатами виконаних робіт і підтверджують аудиторський висновок.

Тема 6. Планування, стадії і процедури аудиту

1. Порядок розробки планів та програм аудиту
2. Стадії, етапи і процедури аудиту

1. Порядок розробки планів та програм аудиту

Аудиторський процес складається з трьох основних етапів: планування, збору і аналізу інформації, необхідної для оцінки достовірності балансу та фінансової звітності, написання звіту (висновку).

Одним із найважливіших етапів аудиту є планування. Аудитор зобов'язаний чітко прогнозувати, контролювати й обліковувати процеси своєї діяльності для того, щоб забезпечити на кожній стадії роботи найбільш ефективні процедури.

Планування аудиту передбачає визначення його стратегії і тактики, складання загального плану аудиторської перевірки, побудову аудиторської програми і аудиторські процедури, оцінювання обсягу аудиторського контролю.

Рішенням Аудиторської палати України від 18.12.98 № 73 затверджено систему Національних нормативів аудиту (ННА). Норматив № 9 «Планування аудиту» визначає основні напрями підготовки плану і програми аудиту з урахуванням масштабів діяльності та особливостей об'єкта аудиту.

Обсяг планування може змінюватися залежно від величини суб'єкта підприємницької діяльності, набутого досвіду аудиторської роботи з клієнтом і знання особливостей його діяльності. Планування діяльності аудиторської фірми чи окремого аудитора має бути скероване на якісне і своєчасне виконання аудиторських робіт, ритмічне завантаження аудитора роботою, на перевірку виконання договірних зобов'язань, формування портфеля замовлень.

У популярній книзі «Аудит Монтгомері» [21] вказано, що аудиторська перевірка має відповідати загальноприйнятим стандартам, виконуватись ефективно і в межах часу, заданого клієнтом. З цією метою проводять її планування і регулювання.

Планування – це процес вироблення аудиторської стратегії. Планування ведеться протягом усієї аудиторської перевірки. Аудитор повинен скласти графік завершення основних етапів операції. Графік показує заплановану аудиторську роботу і служить засобом контролю за проведенням операції. При складанні графіка мають враховуватися вимоги клієнта. Потім аудитор повинен підготувати програму перевірки, докладно перерахувати процедури, які необхідно здійснити під час операції.

Після складання плану розробляється програма аудиту, яка є переліком етапів аудиту, необхідних для його реалізації. В програмі визначається завдання, які необхідно вирішити для досягнення мети перевірки.

Програма аудиторської перевірки – це основа детального планування часу і витрат.

Плани допомагають проводити роботу в межах часу, необхідного клієнту і

аудитору, і є підставою для встановлення гонорару. Вони мають бути достатньо детально розроблені, щоб виконавці могли завершити завдання у відносно короткій термін і, таким чином, ефективно розпоряджатися своїм часом.

Якщо клієнт використовує комп'ютери, аудиторській групі, можливо, будуть потрібні спеціальні навички. Аудитор повинен володіти достатніми знаннями в комп'ютерній сфері.

План аудиту має бути повідомлений аудиторській групі. Графіки, процедури, які необхідно виконати, і тип звіту головного аудитора слід повідомити групі аудиторів на самому початку перевірки. Аудитор повинен обговорити загальну стратегію перевірки з керівництвом клієнта. Деякі деталі планування (чи треба використовувати роботу внутрішніх аудиторів та ін.) необхідно обговорювати і узгоджувати заздалегідь (наперед).

При плануванні вивчаються напрями бізнесу замовника, історія його діяльності, нинішні умови, майбутня перспектива, територіальне розміщення, вид продукції, ринки її збуту, перспективи розвитку виробництва в майбутньому, зміни у структурі виробництва і управління, останні зміни у функціонуванні бухгалтерського обліку, ефективність контролю, сутність облікової політики і сфера облікового ризику, організація аудиту на підприємстві, труднощі в його проведенні. Аудитор повинен мати рівень знань про галузь і підприємство клієнта, який дав би йому змогу визначити операції та види діяльності, що, на його погляд, можуть здійснювати суттєвий вплив на фінансову інформацію. Слід також встановити рівень довіри до даних внутрішнього контролю, викласти у плані та програмі характер, терміни і глибину аудиторських процедур.

Після укладання договору на аудит і вивчення необхідної допоміжної інформації про підприємство-клієнта аудитор складає повний план аудиту і програму.

Першочерговому плануванню підлягають баланс, звіт про фінансові результати, звіт про рух грошових коштів, звіт про власний капітал. Надання аудиторських послуг планується за допоміжними договорами.

Протягом всього терміну проведення аудиту його загальний план і програма переглядаються і уточнюються аудитором у зв'язку з імовірністю змін умов і напрямів аудиту і можливістю отримання інших результатів після проведення аудиторських процедур.

Загальний план аудиту включає такі питання:

- умови договору на виконання аудиту;
- зміст аудиторського звіту (висновку), строк його подання;
- відповідальність аудитора згідно із Законом України «Про аудиторську діяльність»;
- відповідальність замовника (клієнта) за подану фінансову звітність;
- система і форма бухгалтерського фінансового обліку;
- фінансова звітність, використана для аудиту;
- виконавці аудиту;
- тривалість аудиторської перевірки;

- бюджет часу і затрат;
- вплив на аудит Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», нового Плану рахунків та Інструкції щодо його застосування, Положень (стандартів) бухгалтерського обліку та інших нормативно-правових і законодавчих актів;
- визначення найбільш важливих етапів і завдань аудиту;
- ступінь довіри до системи бухгалтерського фінансового обліку і внутрішнього контролю;
- робота внутрішніх аудиторів і масштаби їх залучення;
- сутність і обсяг аудиторських доказів;
- умови, що вимагають особливої уваги (можливість помилки, обману тощо);
- аудиторський ризик;
- залучення експертів.

Об'єктами аудиту можуть бути:

- засновницькі (установчі) документи (статут, ліцензія, патент тощо);
- формування і зміни статутного (пайового) капіталу;
- наявність і використання кредитних ресурсів;
- необоротні активи (основні засоби, нематеріальні активи, інвестиції);
- запаси (виробничі запаси, готова продукція, товари);
- кошти (каса, рахунки в банках, короткострокові векселі, інші активи);
- власний капітал (статутний, пайовий, додатковий, резервний, неоплачений капітал);
- довгострокові й поточні зобов'язання;
- витрати, доходи, фінансові результати.

Нижче подано план аудиторської перевірки господарсько-фінансової діяльності фірми „Ллона”.

Таблиця 6.1

**План аудиторської перевірки господарсько-фінансової діяльності
фірми „Ллона”**

Найменування виконаних робіт	Термін виконання	Тривалість, днів	Контрольні процедури	Виконавці
1	2	3	4	5
Аудит основних засобів і нематеріальних активів	25.06 – 27.06	3	Вибіркова перевірка	Аудитор О.П. Ясівчук
Аудит касових операцій	28.06 – 29.06	2	Суцільна перевірка	Аудитор О.П. Ясівчук
Аудит операцій на рахунках у банку	30.06 – 01.07	2	Суцільна перевірка	Аудитор О.П. Ясівчук

1	2	3	4	5
Аудит товарно-матеріальних цінностей	02.07 – 06.07	5	Вибіркова перевірка	Аудитор О.П. Ясівчук
Аудит власного капіталу	07.07 – 10.07	4	Суцільна перевірка	Аудитор О.П. Ясівчук
Аудит довгострокових і поточних зобов'язань	11.07 – 13.07	3	Вибіркова перевірка	Аудитор О.П. Ясівчук
Аудит витрат, доходів і фінансових результатів	13.07 – 15.07	3	Суцільна перевірка	Аудитор О.П. Ясівчук

і т. ін.

Аудитор О.П. Ясівчук

Крім того, складається програма аудиту господарсько-фінансової діяльності фірми „Лона”.

Програма аудиту господарсько-фінансової діяльності фірми „Лона”

№ з/п	Показник	Контрольні процедури
1	Стан бухгалтерського фінансового обліку та фінансової звітності	Вибірково
2	Реальність оцінки основних засобів і нематеріальних активів	Вибірково
3	Аудит касових операцій	Суцільно
4	Аудит операцій на рахунках у банку	Суцільно
5	Аудит використання трудових ресурсів і розрахунків з оплати праці	Вибірково
6	Аудит власного капіталу	Суцільно
7	Аудит витрат і результатів діяльності	Суцільно

Аудитор О.П. Ясівчук

Складені плани аудитор погоджує з керівництвом фірми „Лона” для координації взаємних дій.

2. Стадії, етапи і процедури аудиту

За умов ринку ніхто в діловому світі не сприймає всерйоз підприємців, звітні дані яких не підтверджені аудиторським висновком. Висновки незалежних

аудиторів мають відповідати загальноприйнятим стандартам, що можуть опиратися на економічні нормативи.

Сукупність організаційних, методичних і технічних процедур становить аудиторський процес.

Аудиторська діяльність спрямована на дослідження фінансово-господарської діяльності підприємства з метою виявлення резервів зниження витрат та підвищення рентабельності відповідно до замовлень, виданих за договорами між аудиторськими організаціями і суб'єктами господарювання. Основне завдання аудиторських служб – перевірка дотримання законодавства, що регулює фінансово-господарську діяльність підприємств, ведення бухгалтерського фінансового обліку, складання фінансової звітності та забезпечення державних органів і власників інформацією про фінансовий стан суб'єкта підприємницької діяльності.

Аудиторські служби на договірних засадах надають також консультації, розробляють рекомендації щодо ведення і організації обліку, збільшення прибутків, оздоровлення фінансового стану. Залучені до аудиту висококваліфіковані зовнішні консультанти найбільш об'єктивно і фахово вирішують досліджувані питання.

Основними структурними ланками, які безпосередньо займаються аудиторською діяльністю, є аудиторські фірми і фізичні особи (підприємці), що мають право на здійснення аудиторської діяльності. Аудиторські фірми здійснюють свою діяльність згідно зі статутними документами, затвердженими і зареєстрованими у встановленому порядку.

На підставі замовлень і відповідно до укладених договорів між підприємствами й аудиторськими фірмами формується портфель замовлень. Портфель замовлень служить підставою для складання планів діяльності аудиторської фірми на календарний рік із розбиванням на квартали.

План аудиту є документом організаційно-методичного характеру, який містить основні стадії процесу аудиту, розміщені в логічній послідовності, із зазначенням видів запланованих робіт, періоду їх проведення, відповідальних виконавців.

Важливим моментом при розробці є формування бригади аудиторів, розподіл їх відповідно до професійних здібностей по конкретних ділянках аудиту, інструктаж, ознайомлення з планом і програмою аудиту.

Аудиторський процес складається з таких стадій: початкова, дослідна і завершальна.

Початкова стадія включає визначення об'єкта аудиту й організаційно-методичну підготовку. При виборі об'єктів аудиторська фірма використовує складений план своєї діяльності. Для здійснення аудиту формується бригада або підбирається окремий аудитор, після чого видається наказ або розпорядження керівника аудиторської організації, в якому зазначаються найменування підприємства, що підлягає перевірці, період, за який воно обстежується, прізвище, ім'я, по батькові членів бригади (окремого аудитора), призначається керівник, котрий має кваліфікаційний сертифікат.

До виїзду на перевірку бригада вивчає економічний стан об'єкта аудиту,

знайомиться з планами виробничої і фінансово-господарської діяльності підприємства та їх виконанням, з річною і періодичною фінансовою звітністю, актом (висновком) попередньої аудиторської перевірки, аналізує фінансовий стан, вивчає акти (довідки) перевірок з боку банків, податкових та інших державних органів, після чого керівник бригади складає програму аудиту, яку затверджує директор аудиторської фірми. У програмі вказуються об'єкт аудиту, зміст перевірки, періоди суцільного та вибіркового контролю. Конкретизується аудит у плані-графіку, де відображено строки перевірки кожного розділу теми і виконавців робіт. Завершується початкова стадія процесу аудиту складанням робочого плану аудитора, де передбачено об'єкт контролю, обсяг роботи і час її виконання (початок і закінчення).

Дослідна стадія аудиту проходить безпосередньо на підприємстві. Для здійснення якісної та своєчасної аудиторської перевірки мають бути створені відповідні умови, аудиторам надані засоби обчислювальної техніки тощо.

Завершальна стадія аудиту включає узагальнення і реалізацію результатів аудиту. На цій стадії аудиту слід згрупувати виявлені недоліки, скласти нагромаджувальні відомості порушень, аналітичні таблиці, розрахунки, графіки, узагальнити та відобразити результати перевірки в аудиторському висновку, форму якого подано нижче.

Таким чином, аудиторський процес і сам аудиторський висновок активно впливають на суб'єкт підприємницької діяльності у справі її оптимізації та нормативно-правового регулювання.

У процесі аудиторської перевірки слід використовувати такі матеріали: річні звіти, інформацію про збори акціонерів, засідання ради директорів, внутрішні фінансові звіти підприємства, аудиторські звіти (висновки) за попередній період, матеріали внутрішнього аудиту тощо.

Необхідною умовою успішного виконання аудиторських робіт є договір на проведення попередньої експертизи.

Програма аудиту містить перелік питань за окремими темами, видами і напрямками очікуваних робіт, що підлягають перевірці, час проведення, види аудиторських процедур (за який період часу слід перевіряти, спосіб контролю). Наявність програми, крім того, забезпечує контроль за своєчасним і якісним виконанням аудиторських процедур.

Зарубіжний досвід передбачає такі етапи аудиторської перевірки.

1. Ознайомлення з персоналом і планом.
2. Отримання і документування інформації про клієнта, структуру контролю, у тому числі в окремих випадках про засоби контролю для оцінки внутрішнього ризику і ризику під час контролю.
3. Розробка плану проведення перевірок у рамках аудиту.
4. Проведення допоміжних перевірок засобів контролю (після проведення перевірок на суттєвість), що дають змогу підвищити рівень впевненості стосовно окремих цілей аудиторської перевірки і бухгалтерських рахунків.
5. Проведення перевірок на істотність, оцінювання і реєстрація достатньо переконливих доказів того, що судження управлінської ланки, відображені у бухгалтерських балансах і фінансових документах, є обґрунтованими і дають

змогу досягти відповідних цілей, що стоять перед аудиторською перевіркою.

6. Використання кінцевих аналітичних та інших процедур, а також аналіз і оцінювання результатів аудиту.

7. Складання аудитором звіту і надання інформації про недоліки у структурі контролю.

За результатами попередньої експертизи між аудиторською фірмою і клієнтом укладається угода. За угодою одна сторона (виконавець) зобов'язується виконати відповідну роботу на завдання іншої сторони (замовника), а замовник зобов'язується прийняти й оплатити виконану роботу. Угода вважається укладеною з часу досягнення сторонами згоди з усіх суттєвих пунктів, і від цього часу виникають права і обов'язки сторін. Виконуючи прийняту на себе за угодою роботу, виконавець зберігає самостійність, тобто сам організує свою роботу, визначає способи її виконання, черговість окремих операцій тощо.

Угода визначає основні права й обов'язки виконавця. Виконавець повинен організувати роботу і керувати нею. Він зобов'язаний виконати роботу протягом обумовленого терміну, який встановлюється згодою сторін. Основним обов'язком замовника є прийняття виконаної підрядником роботи відповідно до угоди. Замовник зобов'язаний оплатити виконавцю передбачену угодою винагороду. Дія угоди припиняється від часу її виконання.

Процедури аудиту. *Аудиторські процедури* – це сукупність відповідних дій аудитора щодо перевірки фінансово-господарської діяльності, стану обліку і фінансової звітності юридичних і фізичних осіб, зайнятих підприємництвом. Аудитор спочатку збирає й аналізує інформацію, необхідну для оцінювання достовірності бухгалтерського балансу і фінансової звітності, вивчає статутні документи, виявляє відхилення стану діяльності підприємства від того, який передбачено статутними документами. Відтак він вивчає форму і методику бухгалтерського фінансового обліку, їх відповідність вимогам, що до них висуваються. Потім аналізу підлягають записи у Головній книзі й, зокрема, сумнівні записи, дані яких зіставляють з регістрами аналітичного обліку і первинними документами.

Перевіряючи первинні документи і регістри бухгалтерського фінансового обліку, слід виходити з таких вимог: повнота обліку, точність записів, правильність вартісних оцінок, об'єктивність, дотримання прав і обов'язків посадовими і матеріально відповідальними особами, відкритість даних (тобто аудитор не повинен сумніватись, що окремі господарські операції не записані на рахунках і в облікових регістрах).

Глибина і спосіб дослідження залежать від складності форми і методики обліку, а також від того, якою мірою аудитор може покладатися на дані внутрішнього контролю. Аудитору слід оцінити вплив змін у законодавстві на організацію і методику обліку, на аналіз звітів, визначити рівень роботи внутрішніх аудиторів.

Тема 7. Аудиторський ризик та оцінювання системи внутрішнього контролю

1. Поняття ризику і правила його оцінювання
2. Ризик аудиту або загальний ризик
3. Ризик невідповідності внутрішнього контролю підприємства
4. Ризик невиявлення

1. Поняття ризику і правила його оцінювання

Проведення аудиту завжди супроводжується певним ризиком. Немає практичного способу звести аудиторський ризик до нуля. Аудитор завжди намагається, щоб ризик неправильної думки був незначним. Тому він повинен спланувати аудит так, щоб ризик неправильного вирішення був достатньо малим. Для цього аудиторіві необхідно досягти такої обізнаності (компетентності) про системи обліку і внутрішнього контролю, яка дала б йому змогу правильно спланувати аудит і розробити ефективний підхід до його проведення. Крім того, аудиторіві слід використовувати професійні знання для оцінювання ризику аудиту і підготовки аудиторських процедур, необхідних для зменшення ризику до сприятливого рівня.

У фінансовому словнику подано досить оригінальне визначення ризику: **«Ризик економічний – ймовірність того чи іншого результату (отримання прибутку чи зазнавання втрат) від реалізації певного господарського проекту чи здійснення певної дії. Кількісна величина ризику може виражатися в абсолютних та відносних показниках. В абсолютному вираженні ризик являє собою величину можливих втрат від здійснення певної операції. Відносний показник ризику обчислюють шляхом віднесення абсолютної величини ризику до якогось певного показника, що характеризує господарську діяльність»** [34, с. 253].

Аудиторський ризик являє собою ризик того, що аудитор може позитивно оцінити баланс та інші форми фінансової звітності тоді, коли вони приховують у собі істотно непевну інформацію, яка не відповідає реальності.

У зарубіжній і вітчизняній економічній літературі поняттю ризику, його видам дається різне тлумачення. У Національних нормативах № 12 «Оцінка системи внутрішнього контролю підприємства та ризику, пов'язаного з ефективністю її функціонування» та № 32 «Оцінки властивого ризику і ризику невідповідності внутрішнього контролю, їх вплив на незалежні процедури аудиторської перевірки» сутність і визначення різних видів ризику також мають розпливчастий характер.

Метою нормативу № 12 є встановлення порядку отримання аудитором знань про систему бухгалтерського фінансового обліку і внутрішнього контролю, ризик аудиту (загальний ризик) і його складові: властивий ризик, ризик невідповідності внутрішнього контролю і ризик невиявлення помилок.

Детальніше про взаємозв'язок властивого (притаманного) ризику та ризику відповідності внутрішнього контролю розповідається в нормативі № 32 «Оцінки

властивого ризику і ризику невідповідності внутрішнього контролю, їх вплив на незалежні процедури аудиторської перевірки».

Незалежні процедури перевірки – аудиторські процедури, що використовуються аудитором для визначення того, чи були фінансово-господарські операції клієнта належним чином санкціоновані, правильно оформлені й відображені в облікових реєстрах.

2. Ризик аудиту або загальний ризик

Ризик аудиту або загальний ризик – це ризик того, що аудитор може висловити неадекватну думку в тих випадках, коли в документах фінансової звітності існують суттєві перекручення, інакше кажучи, за неправильно підготовленою звітністю буде представлено аудиторський висновок без зауважень.

Ризик аудиту має три складових:

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

Властивий ризик є показником вразливості залишку за певним бухгалтерським рахунком або певною категорією операцій стосовно перекручень, які можуть бути суттєвими, або вразливість цих залишків щодо перекручень у загальній сукупності з перекрученнями за іншими рахунками чи операціями, з припущенням, що заходи внутрішнього контролю підприємства на них не поширювалися.

При визначенні стратегії проведення аудиту аудиторю слід вивчити властивий ризик на рівні фінансової звітності підприємства. При детальнішому плануванні цю оцінку необхідно пов'язувати з залишками на рахунках і класом операцій.

Аудитор може зробити припущення, що існує значний розмір властивого ризику на рівні залишку за рахунком і класом операцій. Незважаючи на це, визначаючи загальну аудиторську стратегію, йому необхідно отримати від клієнта роз'яснення щодо фактів існування ризику на рівні окремих позицій фінансової звітності.

Для того, щоб зробити оцінку властивого ризику, аудиторю слід використати свої професійні знання з метою врахування й оцінки численних факторів потенційних ризиків.

Приклади факторів потенційних ризиків на рівні фінансової звітності такі:

- рівень цілісності управління;
- досвід, знання і зміни в управлінському апараті за певний період: малий досвід управлінського персоналу може вплинути на якість підготовки фінансової звітності підприємства; тиск на керівництво підприємства, наприклад, обставини, які можуть наштовхнути керівництво на перекручення фінансової звітності (це відбувається тоді, коли підприємство здійснює діяльність у галузі, в

якій існує досвід великої кількості підприємницьких невдач, або підприємство має дефіцит власного капіталу, що не дає йому змоги продовжувати операції);

- діяльність підприємства, наприклад, його товари і послуги, структура капіталу, споріднені сторони, виробництво і розміщення, розподіл і компенсаційні методи;

- фактори, що впливають на галузь, у якій здійснює діяльність підприємство, наприклад, економічні умови і умови конкуренції, зміни в технології виробництва та послуг, загальній обліковій практиці, а також у фінансових тенденціях і показниках;

- бухгалтерські рахунки, які дають уявлення про фінансовий стан підприємства, і які, поза сумнівом, вимагають виправлення, наприклад, рахунок фінансових результатів, за яким треба було зробити коригування у попередньому періоді;

- складні основні операції, що можуть вимагати залучення спеціаліста іншої професії, ніж аудиторська;

- здатність активів до анулювання або неправильного представлення;

- терміни завершення незвичайних і складних угод, особливо в останні дні року.

3. Ризик невідповідності внутрішнього контролю підприємства

Ризик невідповідності внутрішнього контролю підприємства – це імовірність того, що недостовірна інформація, яка може існувати за класом операцій або класом укладених угод і може бути суттєвою окремо або в сукупності з недостовірною інформацією за іншими рахунками або класами операцій, не буде попереджена або своєчасно виявлена системою внутрішнього контролю підприємства.

Завжди існує ризик певної невідповідності внутрішнього контролю у зв'язку зі звичайною обмеженістю функціонування кожної системи внутрішнього контролю. Для того, щоб оцінити ризик невідповідності внутрішнього контролю, аудитор повинен вивчити адекватність описання внутрішнього контролю та перевірити процедури внутрішнього контролю підприємства. Якщо немає такої оцінки аудитор повинен зробити припущення, що розмір ризику внутрішнього контролю високий.

Аудитору необхідно отримати вичерпні роз'яснення від працівників служб внутрішнього контролю і обліку для того, щоб надалі він мав змогу правильно спланувати аудит. Система внутрішнього контролю складається з середовища контролю і процедур контролю. Середовище контролю належить до галузі діяльності керівництва й управлінського персоналу, саме вони запроваджують функціонування внутрішнього контролю на підприємстві.

Фактори, які мають вплив у середовищі контролю, формують управлінську філософію й операційний стиль, організаційну структуру підприємства, методи надання прав і визначення обставин, систему управлінського контролю, у тому

числі функцію внутрішнього аудиту, функції ради директорів, персональні рішення і процедури.

Процедури внутрішнього контролю являють собою рішення, що доповнюють середовище контролю, які керівництво прийняло для забезпечення обґрунтованої гарантії того, що конкретні завдання підприємства будуть досягнуті. В основному, це процедури, що стосуються відповідного санкціонування виконання угод, розподілу службових обов'язків, підготовки та виконання наказів, документів, зберігання активів і незалежних перевірок виконавчої дисципліни.

Розуміння системи внутрішнього контролю й обліку разом з оцінкою внутрішнього (притаманного) ризику, інші міркування дають змогу аудитору встановити види суттєвої недостовірної інформації, що могла існувати у фінансовій звітності, проаналізувати фактори, котрі впливають на ризик можливості припущення суттєвих перекручень; підготувати відповідні незалежні процедури перевірки.

Аудитор не бере до уваги ті рішення і процедури в межах систем обліку і внутрішнього контролю, що не належать до фінансової інформації. Наприклад, рішення і процедури, що стосуються ефективності певних управлінських процесів прийняття рішень (визначення цін продажу на товари або витрат на дослідження і розвиток), котрі хоч і є важливими для підприємства, але не належать до процесу аудиторської перевірки.

Отримавши роз'яснення щодо систем обліку і внутрішнього контролю з метою планування аудиту, аудитор повинен здобути необхідний рівень знань про системи обліку й управлінського контролю.

Аудитор має отримати вичерпні роз'яснення від персоналу підприємства про середовище контролю, щоб оцінити ставлення керівництва до порядку внутрішнього контролю і усвідомлення ним його значення для підприємства.

Аудитор мусить знати систему обліку клієнта, що дасть йому змогу зрозуміти основні види операцій підприємства, закономірність виникнення таких операцій; бухгалтерські проводки, первинні документи і специфічні рахунки, на підставі яких складається фінансова звітність; порядок ведення обліку і підготовки фінансових звітів, у тому числі електронно-обчислювальну обробку облікових даних.

Аудитору слід отримати вичерпні пояснення стосовно порядку процедур контролю, щоб правильно спланувати аудиторську перевірку, отримати необхідні знання процедур контролю. Наприклад, під час отримання пояснень про систему обліку грошових коштів аудитор отримує уявлення про стан справ на рахунках у банку клієнта.

Після отримання пояснень про систему внутрішнього контролю й обліку аудитор повинен зробити попереднє оцінювання ризику внутрішнього контролю за конкретними позиціями фінансової звітності.

При плануванні своєї методики перевірки, аудитору необхідно вивчити попередню оцінку розміру ризику невідповідності внутрішнього контролю (враховуючи власну оцінку внутрішнього (притаманного) ризику), щоб визначити відповідний ризик невиявлення помилок. Аудитор може зробити

попереднє оцінювання ризику невідповідності внутрішнього контролю тільки тоді, коли він має спроможність визначити процедури систем обліку і внутрішнього контролю, що відповідають внутрішнім положенням підприємства і що сприяють виявленню перекручень у фінансовій звітності, коли він планує виконати процедури узгодження, щоб підтвердити свою оцінку перевіреної фінансової звітності.

Докази, отримані аудитором, можуть дати йому більше впевненості, ніж докази, отримані ним від інших осіб.

До того, як скласти висновок з результатів проведеного аудиту, аудитор повинен переглянути складені ним попередні оцінки ризику внутрішнього контролю.

4. Ризик невиявлення

Ризик невиявлення безпосередньо пов'язаний із проведенням незалежних процедур перевірки. Зроблені аудитором оцінки невідповідності внутрішнього контролю й оцінка внутрішнього ризику впливають на характер, строки й обсяг аудиторських процедур, що використовуються аудитором з метою зменшення ймовірності невиявлення помилок і перекручень і доводять ризик аудиту до сприятливого рівня. Певний ризик невиявлення помилок існує завжди, навіть коли аудитор перевірить 100 % залишків за рахунками або всі види операцій, бо більша частина аудиторських доказів має скоріше запевнюючий (аргументаційний), ніж підсумковий характер.

З метою зменшення аудиторського ризику до сприятливого рівня аудитор враховує зроблені ним оцінки властивого ризику і ризику невідповідності внутрішнього контролю при визначенні характеру, строків і обсягів незалежних процедур перевірки. Залежно від цього аудитор планує:

- тести, спрямовані на перевірку споріднених сторін підприємства;
- строки проведення незалежних процедур;
- обсяг незалежних процедур.

Існує зв'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 рівень ризику виявлення помилок може бути низьким.

Є ще *ризик контролю* – оцінювання аудитором системи внутрішнього контролю клієнта з метою визначення її ефективності при запобіганні або виправленні помилок у бухгалтерському обліку і звітності. Крім того, ризик контролю – це небезпека того, що недостовірна інформація не буде виявлена або буде несвоєчасно попереджена системою внутрішнього контролю.

Ризик бізнесу – вплив обставин ділової активності клієнта на погіршення фінансового стану клієнта, що не залежить від аудитора, і, водночас, аудитор підтвердив, що фінансовий стан задовільний і надійний. На рівень ризику аудиторської діяльності мають вплив помилки, що виникли з причини вибіркового обстеження великого обсягу обліку чи звітності й обмеженого часу

на його здійснення.

Для зниження рівня ризику аудитору слід дотримуватися принципу репрезентативності відбору даних для перевірки і прогнозувати випадкові помилки.

Тема 8. Аудиторські докази, помилки та процеси обману

1. Поняття аудиторських доказів та їх види
2. Джерела і процедури отримання аудиторських доказів та вимоги, що до них висуваються
3. Поняття помилок, їх різновиди та причини виникнення
4. Помилки та шахрайство

1. Поняття аудиторських доказів та їх види

Аудиторські докази – це інформація, отримана аудитором для вироблення думок, на яких ґрунтується підготовка аудиторського висновку і звіту. Аудитор повинен отримати таку кількість аудиторських доказів, яка б дала можливість зробити необхідні висновки, при використанні яких буде підготовлено аудиторський висновок.

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 підтверджувальної інформації з інших джерел.

Критерії достатності та належності взаємопов'язані й стосуються аудиторських доказів, отриманих як при тестуванні систем контролю, так і під час здійснення процедур перевірки на суттєвість. Достатність є виміром кількості аудиторських доказів, належність є виміром їхньої якості й надійності та їх відповідності конкретному твердженню.

Аудитор спирається на аудиторські докази, які мають не тільки достатній, а й переконливий характер. Крім того, аудитор вишукує аудиторські докази в різних джерелах інформації і різного характеру для підтвердження одного і того ж твердження.

Формулюючи аудиторський висновок, аудитор звичайно не досліджує всієї інформації, наявної в його розпорядженні, й не здійснює суцільної перевірки її, а визначає тільки основні елементи, які в цілому характеризують стан суб'єкта підприємницької діяльності.

На достатність аудиторських доказів впливає ряд факторів:

- оцінка аудитором характеру та величини ризику, притаманних як на рівні фінансової звітності, так і на рівні залишків на рахунку чи за класом операцій;
- характер систем обліку та внутрішнього контролю й оцінка ризиків контролю;
- досвід, набутий у процесі попередніх аудиторських перевірок;

- результати аудиторських процедур із можливими виявленими фактами помилок чи шахрайства;
- джерело та надійність наявної інформації.

Аспектами систем обліку і внутрішнього контролю, щодо яких аудитор одержує аудиторські докази, є:

- структура – системи обліку та внутрішнього контролю, розроблені так, щоб попереджати і виявляти та виправляти суттєві перекручення;
- функціонування – наявні системи, які ефективно працювали протягом певного періоду.

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

За характером розрізняють візуальні, документальні та усні докази.

Аудиторські докази із зовнішніх джерел (наприклад, підтвердження, отримані від третьої особи) 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.

У разі неможливості одержати достатні належні аудиторські докази аудитор має дати позитивний висновок із застереженнями або негативний висновок.

Види аудиторських доказів: прямі, другорядні, усні, візуальні, документальні.

2. Джерела і процедури отримання аудиторських доказів та вимоги, що до них висуваються

Джерелами аудиторських доказів є:

- дані первинних документів і звітів, у яких відображається основна інформація про господарські операції;
- облікові реєстри, де нагромаджується й узагальнюється інформація зі звітів та прикладених до них первинних документів з погляду їхнього економічного змісту;
- Головна книга, де відображаються залишки на початок і кінець звітного періоду й обороти за дебетом і кредитом відповідних рахунків;
- баланс, звіт про фінансові результати, звіт про рух грошових коштів, звіт про власний капітал;
- інвентаризаційні матеріали;
- розрахунки, декларацій, кошториси, договори, статут, накази, розпорядження.
- Оперативна, статистична, податкова звітність.

- Дані документального і фактичного контролю, експертних перевірок, контрольних вимірювань, проведених за участю аудиторів.

Для отримання аудиторських доказів щодо відповідності структури й ефективності функціонування системи обліку та внутрішнього контролю виконують тести систем контролю. Крім того, використовуються процедури перевірки на суттєвість для отримання аудиторських доказів із метою виявлення суттєвих перекручень у фінансовій звітності.

Аудитор одержує аудиторські докази шляхом застосування однієї або декількох із зазначених нижче процедур і перевірки, спостереження, опитування і підтвердження, підрахунку та аналітичних процедур.

3. Поняття помилок, їх різновиди та причини виникнення

Аудитор, який виявив помилку, невідповідність або впевнився у можливості протиправної дії, повинен визначити їхній потенційний вплив на фінансові звіти. До того, як заявити про помилку чи обман, аудитор повинен впевнитися у їх шкоді й отримати достатньо доказів на користь цього. Якщо аудитор дійде висновку, що у фінансовій звітності є помилки, він повинен наполягати на переробці звітів.

Основними причинами перекручень фінансової звітності є свідомі й несвідомі дії посадових осіб. Свідомі дії призводять до обману держави чи власників підприємств.

Несвідомі дії можуть бути наслідком недобросовісного ставлення до виконання службових обов'язків під час підготовки інформації, що може призвести до виникнення перекручень, які можна назвати помилками. Помилки виникають з причин припущення арифметичної чи граматичної помилки в записах облікових даних або випадкового пропуску записів господарських операцій чи документів, або відображення операцій без розкриття їхнього змісту.

Обман є наслідком навмисного порушення у відображенні фінансової інформації однією або декількома посадовими особами серед керівництва і службовців підприємства. Причому обман може здійснюватися шляхом фальсифікації, подробиці чи зміни записів на рахунках бухгалтерського фінансового обліку або неправильного віднесення до активів чи пасивів окремих статей; знищення чи пропуску окремих господарських операцій або документів тощо. Тому під час оцінювання виявлених порушень аудитор повинен визначити їх зміст та встановити помилки й обман.

Оцінюючи рівень достовірності фінансової звітності, в економічній літературі широко використовують термін «матеріальність». При цьому в обліку і аудиті помилка чи пропуск вважаються матеріальними (важливими, значними), якщо внаслідок цього користувач даної звітності буде дезорієнтований щодо прийняття свого рішення або зазнає збитків. Є три рівні матеріальності помилок і пропусків [19, с. 50].

До першого рівня відносять помилки і пропуски, суми яких малі та за своїм змістом настільки незначні, що не можуть суттєво вплинути на рішення користувача цієї інформації.

До другого рівня відносять матеріальні помилки і пропуски, що впливають на прийняття користувачем тих чи інших рішень, хоча внаслідок цього зовнішня звітність у цілому об'єктивно відображає реальну дійсність і є корисною.

До третього рівня матеріальності відносять помилки і пропуски в обліку і зовнішній звітності, що можуть негативно вплинути на достовірність і об'єктивність звітної інформації у цілому і користувачі такої інформації можуть прийняти неправильне рішення.

Виходячи з вищевказаного, доходимо висновку, що аудит має проводитися так, щоб забезпечити гарантію розкриття суттєвих неточностей у бухгалтерському обліку і звітності. Тому слід розумно його спланувати.

Розрізняють два основних види неточностей: помилки і відхилення від норм. Помилка – ненавмисне перекручення даних бухгалтерського обліку і звітності, а відхилення від норми, навпаки, – навмисне викривлення показників обліку і звітності.

Прикладами відхилення від норми можуть служити: нестача товарно-матеріальних цінностей і коштів, навмисне нарощування обсягів реалізації продукції, особливо в період, близький до дати складання балансу, з метою збільшення сум прибутку. Як правило, аудиторі важче виявити відхилення від норми, ніж помилки. Це пояснюється тим, що відхилення від норми виникають з причин навмисної підробки, обману. Тому відповідальності аудитора за виявлення відхилень від норм приділено особливу увагу.

До відхилень від норм можна віднести навмисні пропуски облікових записів про господарські операції, перекручення підсумкових даних тощо. Наприклад, у відомості на виплату заробітної плати списано загальну суму в одному розмірі, а при підрахунку сум за особовими рахунками працівників фірми одержано меншу суму. Різниця в сумі привласнена бухгалтером. Аудитору складно виявити підробку в документах, бо адміністрація фірми робить усе можливе, щоб приховати такі зловживання.

На аудиторів покладається повна відповідальність за виявлення істотних зловживань адміністрації. Трапляються випадки, коли керівник фірми вдається до виконання незаконних рішень, а потім справляє відповідний вплив на виробничі й бухгалтерські підрозділи. Такий керівник, очевидно, уже набрався «гіркого досвіду» діяльності в компаніях, що збанкрутували. Тому, враховуючи такі обставини, аудитор доходить висновку, що ймовірність спроб подібних зловживань адміністрації досить велика. До подібних ситуацій аудитору слід поставитися з особливою увагою для того, щоб викрити факти суттєвих зловживань адміністрації.

Стандартами передбачено, що аудитор не завжди може гарантувати виявлення всіх незаконних дій, бо іноді в нього забракне спеціальних знань, щоб докладно розібратися у справах. Крім того, незаконні дії найчастіше непрямо стосуються фінансової звітності, тому непрагматичною виглядає вимога до аудитора взяти на себе таку відповідальність.

Коли аудитору вдалося виявити зловживання, то він повинен, насамперед, з'ясувати, як вони позначилися на фінансовій звітності, а отже, йому слід взяти під сумнів правильність цієї інформації. Однак, якщо аудитор дійшов висновку,

що наявність незаконних дій ставить під сумнів інформацію фінансової звітності, оскільки вона неправильно відображає реальний стан справ, то він зобов'язаний відповідно переосмислити свій висновок. Разом із тим, аудитор має також переглянути і власне ставлення до адміністрації. Якщо вона знала про виявлені аудитором факти незаконних дій, але не повідомила про них раніше, то виникає серйозний сумнів щодо довіри до такої адміністрації.

Коли клієнт взагалі відмовляється прийняти змінений аудиторський висновок або не вживає ніяких заходів, щоб виправити недоліки в обліку і звітності, то аудитор може відмовитися від подальшого виконання замовлення. Щоправда, таке рішення має дуже серйозні наслідки і прийняття його вимагає консультацій з юрисконсультом аудитора.

4. Помилки та шахрайство

Під час планування та проведення процедур аудиту і звітування аудитор повинен оцінити ризик існування суттєвих перекручень у фінансовій звітності підприємства, що можуть бути результатом звичайних помилок або наслідком шахрайства.

Шахрайство – навмисно неправильне відображення і представлення даних обліку і звітності службовими особами і керівництвом підприємства. Шахрайство полягає в маніпуляціях обліковими записами і фальсифікації первинних документів, реєстрів обліку і звітності, навмисних змінах записів у обліку, що перекручують сутність фінансових і господарських операцій з метою порушення українського законодавства і прийнятої на підприємстві облікової політики, навмисного відображення неправильної оцінки активів і застосування неправильних методів їх списання та пропуску або приховання результатів діяльності, незаконного отримання в особисту власність грошово-матеріальних цінностей.

Помилка – ненавмисне перекручення фінансової інформації внаслідок арифметичних чи логічних помилок в облікових записах і розрахунках, недогляду в дотриманні повноти обліку, неправильного представлення в обліку фактів господарської діяльності, наявності майна, вимог і зобов'язань.

Маніпуляція обліковими записами — навмисне використання неправильних (некоректних) бухгалтерських проводок або сторнуючих записів із метою перекручення даних обліку і звітності.

Фальсифікація бухгалтерських документів і записів — оформлення наперед неправильних або фальсифікованих документів і записів у реєстрах бухгалтерського фінансового обліку.

Невідповідне відображення записів у реєстрах обліку — ненавмисне або навмисне відображення фінансової інформації в системі рахунків у неповному обсязі, в оцінці, що відрізняється від прийнятих норм тощо.

Незвичайні операції — угоди і господарські операції, платежі, які на розсуд аудитора зайві, недоречні або надмірні за певних обставин.

За шахрайство і помилки відповідальність покладається на керівництво підприємства.

Аудитор відповідає за аудиторський висновок про фінансову звітність підприємства і не повинен відповідати за виявлення фактів шахрайства і помилок, що можуть істотно вплинути на достовірність фінансової звітності підприємства. Проте аудитор повинен отримати гарантії відсутності істотних випадків і фактів такого роду для написання позитивного аудиторського висновку. Однак не всі випадки шахрайства і помилок можуть бути виявлені аудитором. Тому аудитор несе відповідальність за правильність використаних під час аудиту процедур перевірки.

Аудитор відповідає матеріально (в межах умов підписаного договору) за порушення, пов'язані з невідповідним виконанням своїх обов'язків, що стали причиною матеріальних збитків клієнта. Підготовлені зміни до запланованих процедур перевірки і додаткові процедури перевірки мають підтвердити або розв'язати підозри про існування помилок чи шахрайства. Аудитор повинен розглянути обсяг впливу шахрайства чи суттєвих помилок на окремі напрями аудиту. Він повинен якомога скоріше повідомити про виявлене шахрайство чи помилки керівництво підприємства, коли навіть він тільки припускає, що помилки чи факти шахрайства можуть існувати.

Якщо аудитор дійшов висновку, що помилки і шахрайство є істотними на рівні фінансової звітності підприємства і не можуть бути зроблені виправлення звітності, то йому слід дати аудиторський висновок негативного характеру або відмовитися від висновку.

Якщо аудитор шляхом отримання необхідних доказів дійшов висновку, що помилки чи шахрайство є істотними на рівні фінансової звітності підприємства і вже сталися або існує значна ймовірність їх існування, він повинен дати негативний аудиторський висновок або відмовити в наданні аудиторського висновку про фінансову звітність підприємства, враховуючи визначену під час аудиту серйозність перевірки.

У випадку, коли аудитор не може визначити характер помилки або шахрайства, чи не має впевненості, що результат окремих операцій можна розцінити як помилку або шахрайство, оскільки існують зовнішні обмеження (не з боку підприємства), йому слід розкрити такий вплив в аудиторському звіті. Наприклад, ситуації, коли є протилежні тлумачення окремих вимог українського законодавства з питань оподаткування підприємства. У цьому випадку офіційне рішення про наявність або відсутність помилок може прийняти тільки районний, міський чи республіканський Арбітражний суд України.

Аудитор може відмовитися від подальшого обслуговування клієнта, якщо той не враховує зауважень стосовно існування помилок і шахрайства. Аудитор повинен отримати юридичну консультацію з цього питання для підтвердження його правильності.

Тема 9. Аудиторські робочі документи

1. Поняття та класифікація робочої документації
2. Зміст і форма робочих документів

3. Конфіденційність та володіння робочими документами, порядок їх зберігання
4. Додаткова підсумкова документація

1. Поняття та класифікація робочої документації

Робочі документи аудитора – це записи аудитора, здійснені ним під час планування, підготовки та проведення перевірок, узагальнення їх даних, а також документально зафіксована інформація, отримана у процесі аудиту від підприємства-клієнта, третіх осіб або усні повідомлення, задокументовані аудитором за допомогою тестування.

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

У нормативі № 6 „Документальне оформлення аудиторської перевірки” дається приблизний зміст та порядок оформлення і зберігання робочої документації аудитора.

Завдання аудитора – вести документацію зі справ, що стосуються прийнятих рішень за результатами здійсненої аудиторської перевірки, яка буде покладена в основу аудиторського висновку.

До робочої документації включається інформація, яка на погляд аудитора є важливою для того, щоб правильно виконати аудиторську перевірку і яка має підтвердити висновки та пропозиції в аудиторському висновку. Робоча аудиторська документація може бути оформлена у вигляді стандартних форм і таблиць на папері або зафіксована на електронних носіях інформації або на відеоплівці. Під час планування та проведення аудиту робоча документація допомагає краще здійснювати аудиторську перевірку та контроль за процесом її здійснення. У робочій документації реєструються результати аудиторських експертиз, виконаних для підтвердження прийнятих аудиторських рішень.

Підсумкова документація складається з аудиторського висновку та документації, яка передається замовникові перевірки. Аудиторський висновок є обов’язковим компонентом підсумкової документації.

2. Зміст і форма робочих документів

Робочі документи виконують такі функції:

- обґрунтовують твердження в аудиторському висновку та свідчать про відповідність зроблених процедур аудиту затвердженим нормативам;
- полегшують процес управління та контролю за якістю проведення аудиту;
- сприяють виробленню методологічного підходу до процесу аудиторської перевірки;
- допомагають у роботі аудитора.

Робочі документи покликані відобразити інформацію з питань, що

підлягають перевірці:

- методики проведеного аудиту;
- проведених під час перевірки тестів;
- зроблених аудитором висновків та прийнятих рішень і рекомендацій.

Зміст робочих документів розкриває професійні міркування аудитора, оскільки немає можливості та необхідності документування кожного обстеження чи спостереження.

Визначаючи майбутній зміст документації, аудитору доцільно взяти за орієнтир ту обставину, що робочими документами користуватиметься, наприклад, інший аудитор із незначним досвідом аудиторської діяльності. Переглянувши цю робочу документацію, інший аудитор мав би зрозуміти сутність проведеної перевірки і зміст прийнятих рішень щодо її результатів без визначення окремих деталей процедур перевірки. Окремі деталі процедур перевірки інший аудитор може зрозуміти тільки тоді, коли він обговорить їх з аудитором, котрий підготував робочу документацію.

Перед аудитором стоїть завдання: робочі документи необхідно грамотно, професійно оформляти. Причому оформлення документів слід здійснювати так, щоб забезпечити зрозумілість змісту, його доступність.

Конкретні форми робочих документів аудитори (аудиторські фірми) визначають з урахуванням специфіки окремих питань аудиту. Оскільки використання стандартних форм робочих документів (наприклад, стандартних бланків) позитивно впливає на ефективність і якість аудиторської роботи, то необхідно впроваджувати в аудиторських фірмах єдину форму ведення робочої документації.

Доцільно використовувати матеріали робочих документів, підготовлені клієнтом, що прискорює процес оформлення робочих документів. Ці матеріали мають відповідати дійсному стану справ. Бажано до початку перевірки звернутися до клієнта з проханням підготувати необхідні матеріали для використання їх як аудиторську документацію.

З огляду на це, робочі документи слід поділити на:

- постійні: клієнта постійно перевірятиме аудитор, робочі документи мають містити інформацію, що стосується, насамперед, перевірки окремих питань, що виникають із року в рік (копії статутних та реєстраційних документів);
- поточні, тобто такі, які містять інформацію, що стосується, насамперед, аудиторської перевірки поточних періодів фінансово-господарської діяльності клієнта (каса, банк, реалізація та ін.).

При оформленні робочої документації слід дотримуватися таких вимог:

- на першій сторінці кожного робочого документа вказуються назва аудиторської фірми, назва підприємства, період перевірки та дата перевірки документації клієнта;
- кожному робочому документу дається назва, наприклад: «Аудит основних засобів», «Аудит порядку і проведення інвентаризації»;
- для прискорення пошуку необхідної робочої документації кожному

документові присвоюється код (шифр)

- на кожному документі проставляється прізвище аудитора, який фактично підготував його.

Робочі документи включають:

- інформацію про юридичну та інформаційну структуру підприємства;
- необхідні витяги або копії юридичних документів, угод і протоколів;
- інформацію про галузь діяльності підприємства та нормативну документацію, яка регулює діяльність підприємства;
- документацію про вивчення та оцінку систем обліку та внутрішнього контролю підприємства;
- документацію про порядок планування аудиту;
- аналіз важливих показників та тенденцій;
- документацію, яка відображає час проведення аудиторських операцій та отриманий результат за кожною з них;
- список фахівців, які виконували аудиторські процедури, та час їхньої роботи;
- висновки сторонніх аудиторів або експертів, яких залучали до перевірки окремих питань діяльності підприємства;
- листування з клієнтом з окремих питань або нотатки про проведені бесіди та обговорення;
- копії листів, надісланих (чи отриманих) до третіх осіб, які мають відношення до перевірки;
- копії фінансових звітів клієнта;
- опис змісту відповідей аудитора на запитання клієнта;
- висновки, зроблені аудитором щодо різних аспектів перевірки.

Необхідно забезпечити достатній рівень розкриття та деталізації процедур аудиту в робочих документах із тим, щоб:

- забезпечити можливість контролю будь-яким аудитором процесу проведення аудиторської перевірки поточного року;
- підтверджувати відповідність проведеної перевірки прийнятим аудиторським нормативам;
- забезпечувати ефективну допомогу будь-яким аудиторам у плануванні та проведенні наступних перевірок підприємства;
- служити аудитору довідковим матеріалом, щоб у разі необхідності він міг надати будь-кому пояснення щодо змісту проведеної перевірки.

3. Конфіденційність та володіння робочими документами, порядок їх зберігання

Після закінчення аудиту робочі документи залишаються в аудитора. На підставі робочих матеріалів аудитор може скласти різні довідки, таблиці, розрахунки. Але його право власності на ці матеріали обмежується етичними нормами та зобов'язанням конфіденційності перед клієнтом. Робочі документи аудитора не можуть використовуватись як частина фінансової документації

клієнта або як її заміна. Робочі документи не можна вимагати або вилучати в аудитора, за винятком випадку, коли органами міліції на аудиторську фірму заведено кримінальну справу.

Аудитор повинен організувати надійне зберігання робочих документів, щоб забезпечити конфіденційність. Термін зберігання документації визначається як практикою аудиторської діяльності, так і строком позовної давності у разі, якщо клієнт порушить справу проти аудитора. Мінімальний термін зберігання документації має бути не меншим ніж три роки з моменту надання аудиторського висновку клієнтові.

4. Додаткова підсумкова документація

Додаткова підсумкова документація не є обов'язковою і видається замовникові тільки в тому випадку, коли аудитор вважає це необхідним, або у випадку, коли це обумовлено в договорі чи додатковій угоді між аудитором та клієнтом. Додаткова документація оформлюється як додаток до аудиторського висновку або як самостійний документ.

Як додаток до аудиторського висновку додаткова підсумкова документація оформлюється, якщо аудитор у висновку посилається на неї. В іншому випадку додаткова підсумкова документація є самостійним документом. Аудитор може не посилатися у висновку на додаткову документацію в тому разі, якщо викладене в ній не є настільки істотним, щоб вплинути на зміст аудиторського висновку. Зміст та форми додаткової підсумкової документації аудиту визначає сам аудитор.

Додаткова підсумкова документація аудиту оформлюється під одною з таких назв: „Аудиторський звіт”, „Звіт про проведення аудиту”, „Звіт про результати проведення аудиту”, „Звіт про експрес-огляд”, „Експертний огляд”, „Зауваження та рекомендації за результатами аудиторської перевірки”, „Лист-інформування клієнта” тощо.

Після завершення аудиту один примірник підсумкової документації (аудиторського висновку та додаткової документації) залишається в аудитора (аудиторської фірми). З урахуванням забезпечення зберігання та конфіденційності аудиторська фірма (аудитор) встановлює порядок зберігання підсумкової документації. Заборонено її вимагати або вилучати в аудитора (аудиторської фірми), за винятком випадків, передбачених законодавством.

Тема 10. Узагальнення матеріалів дослідження та звітність аудиторів

1. Аудиторський звіт
2. Поняття аудиторського висновку.
3. Вимоги до оформлення аудиторського звіту та висновку.
4. Структура аудиторського висновку.
5. Види аудиторських висновків.

1. Аудиторський звіт

Письмове оформлення результатів аудиту – одне з найважливіших завдань аудиту. Своєчасне і якісне оформлення аудиторських документів – необхідна умова успішного та ефективного проведення аудиту. Аудит завершується складанням детального аудиторського звіту.

Аудиторський звіт – це узагальнений документ, адресований керівництву, власнику, загальним збором акціонерів господарюючого суб'єкта, що містить детальні відомості про хід аудиторської перевірки, виявлені відхилення від встановленого порядку ведення бухгалтерського обліку, порушення у фінансовій звітності, а також іншу інформацію, отриману в результаті проведеного огляду документів та вивчення операцій і є підставою для складання аудиторського висновку.

Метою підготовки аудиторського звіту є доведення до керівництва господарського суб'єкта інформації про недоліки в облікових записях, бухгалтерському обліку, системі внутрішнього контролю, що можуть призвести до суттєвих помилок в бухгалтерській звітності.

В аудиторському звіті зазначається де і ким проводиться аудит, коли і за який період.

У звіті аудитора наводяться усі відхилення від законів, стандартів, положень та інших норм, що здійснюють чи можуть здійснити суттєвий вплив на достовірність бухгалтерської звітності, збереження майна та ефективність його використання.

Аудиторський звіт – це офіційний документ аудиторської фірми, а не особисто аудитора, який засвідчує факт виконання умов договору перед клієнтом та дає можливість визначити якість виконаної аудитором роботи.

Аудиторський звіт складається у двох примірниках, один з яких передається клієнтові для вжиття відповідних заходів та внесення виправлень до облікових записів, а другий залишається у аудиторської фірми як звітний документ про виконану роботу.

Інформація, що міститься в аудиторському звіті є конфіденційною, за її розголошення аудитор несе відповідальність відповідно до законодавства.

Тому аудиторський звіт може бути переданий тільки наступним особам:

- особам, що підписала договір про надання аудиторських послуг;
- посадовій особі керівництва господарюючого суб'єкта, яка має на те відповідні повноваження.

Зі звітом повинні бути ознайомлені вищі керівники підприємства.

2. Поняття аудиторського висновку

Відповідно до стандартів результатом аудиту виступає висновок аудиторської фірми (аудитора), що має юридичне значення для всіх юридичних і фізичних осіб, органів державної влади і управління, органів місцевого самоврядування і судових органів.

Під аудиторським висновком розуміється офіційний документ, засвідчений підписом та печаткою суб'єкта аудиторської діяльності, який складається у встановленому порядку за результатами проведеного аудиту і містить думку аудитора про достовірність вивчених ним фактів та виражає оцінку відповідності їх в усіх суттєвих аспектах діючим нормативним актом.

Метою складання аудиторського висновку є:

- 1) надання висновку аудитором (аудиторською фірмою) про повноту, достовірність і неупередженість інформації щодо фінансового стану, власного капіталу, руху грошових коштів, результатів діяльності;
- 2) довести до керівництва підприємства відомості про недоліки в облікових записах, в бухгалтерському обліку і системі внутрішнього контролю, що можуть призвести до суттєвих помилок в бухгалтерській звітності;
- 3) внести конструктивні пропозиції щодо удосконалення систем бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю.

Аудиторський висновок готується і складається не для аудиторів та, в більшості випадків, не для фахівців. Його читають керівники різних рівнів управління та інші зацікавлені особи. Тому правильне тлумачення фактів, які викладаються в аудиторському висновку, має принципове значення. В ньому повинна дотримуватись об'єктивність, зрозумілість і вичерпність опису виявлених фактів і даних.

3. Вимоги до оформлення аудиторського звіту та висновку

При підготовці аудиторського висновку аудитором рекомендується дотримуватись ряду вимог. Аудиторський висновок складається українською мовою, вартісні показники виражаються у валюті України, виправлення у змісті висновку не допускаються.

Вимоги до аудиторського звіту та висновку:

- необхідно починати з відомих фактів і заданих обставин, поступово переходити до нової для клієнта інформації;
- звітні матеріали повинні відповідати умовам договору і техніці проведення аудиту;
- дотримання конфіденційності аудиторського звіту та аналітичної частини висновку;
- логічність, стислість, зрозумілість, лаконічність, тактовність записів;
- чіткість тексту, достовірність та однозначність висловлених суджень;
- грамотність і культура оформлення документів;
- у вступі приділяється увага структурі і змісту звіту, потім дається його коротке викладення, що допоможе клієнту отримати загальне уявлення про звітні матеріали;
- необхідно виділити розділи і підрозділи звіту;
- правильне встановлення параметрів сторінок і тексту, високоякісний папір, тверда палітурка і приваблива обкладинка не тільки

підкреслюють солідність і престиж аудитора, але і зможуть закласти основу для подальших контактів.

По закінченні і в ході перевірок аудитор робить певні висновки і пропозиції. В процесі узагальнення матеріалів перевірок з метою забезпечення компактності звіту аудитор групує виявлені однорідні недоліки і порушення. Групувати виявлені недоліки і порушення можна за різними ознаками, у тому числі за видами господарських операцій, матеріальних активів, за видами розрахунків. Групування виявлених відхилень і недоліків за певними ознаками полегшують оформлення результатів аудиторських перевірок.

4. Структура аудиторського висновку.

Аудиторський висновок складається у довільній формі, але обов'язково повинен мати наступні розділи: заголовок, вступ, масштаб перевірки, висновок аудитора про фінансову звітність, дату аудиторського висновку, адресу аудиторської фірми, підпис аудиторської фірми.

Розглянемо більш детально кожен частину аудиторського висновку.

Вступна частина містить загальні дані про аудиторську фірму та включає наступні розділи:

I Заголовок аудиторського висновку (вказується, що аудиторська перевірка проводилась професійно незалежним аудитором, дається назва аудиторської фірми або аудитора, наводиться точна назва підприємства, що перевірялося, вказується час перевірки).

II Вступ (інформація про склад перевіреної фінансової звітності і дата підготовки звітності, вказується що відповідальність за правильність підготовки звітності покладається на керівництво підприємства, зазначається відповідальність аудитора за аудиторський висновок).

Аналітична частина – це звіт аудиторської фірми господарюючому суб'єкту про загальні результати перевірки.

Аналітична частина включає масштаб перевірки (зміст проведених робіт, включаючи планування, застосування вибіркового способу перевірки).

Підсумкова частина представляє собою думку аудиторської фірми щодо достовірності бухгалтерської звітності, сформульовану за результатами перевірки.

В свою чергу підсумкова частина включає такі розділи:

- Висновок аудитора про перевірену фінансову звітність та бухгалтерський облік (дається висновок про перевірену фінансову звітність та бухгалтерський облік, їх правильність в усіх суттєвих аспектах);

- Дата аудиторського висновку (проставляється дата аудиторського висновку на день завершення аудиторської перевірки);

- Підпис аудиторської фірми (проставляється підпис керівника аудиторської фірми або уповноваженої ним особи, яка має сертифікат аудитора);

- Адреса аудиторської фірми (включається адреса фактичного місцезнаходження аудиторської фірми).

5. Види аудиторських висновків.

ННА № 26 передбачає чотири види аудиторських висновків, якими аудитор може виразити свою думку відносно достовірності бухгалтерської звітності.

Види аудиторських висновків:

- 1) позитивний (безумовний);
- 2) умовно позитивний;
- 3) негативний;
- 4) відмова від подання висновку.

Позитивний висновок подається клієнту у випадках, коли на думку аудитора виконано наступні умови:

- аудитор одержав всю інформацію й пояснення необхідні для досягнення мети аудиту;
- надана інформація достатньою мірою відображає реальний стан справ на підприємстві;
- наявні адекватні і достовірні дані з усіх суттєвих питань;
- фінансові документи підготовлені відповідно до прийнятої на підприємстві облікової політики, яка відповідає вимогам Положень (стандартів) бухгалтерського обліку;
- фінансова звітність складена на основі дійсних облікових даних і не містить суттєвих протиріч;
- позитивний аудиторський висновок надається тоді, коли у аудитора в результаті перевірки відсутні будь-які зауваження з приводу та порядку ведення обліку, не виявлено жодних порушень.

Будь-яка реальна невпевненість або незгода є підставою для відмови від надання позитивного висновку.

Подальший вибір виду висновку залежить від рівня невпевненості або незгоди.

Причини надання умовно-позитивного висновку

Нефундаментальна невпевненість

- існують значні обмеження в області аудиторської роботи в зв'язку з тим, що аудитор не може отримати всю необхідну інформацію й пояснення (наприклад, через незадовільний стан обліку), не може виконати всі необхідні аудиторські прийоми (наприклад, через обмеження у часі перевірки, що ставляться клієнтом).

Нефундаментальна незгода

- розходження в думках стосовно відповідності фактів або сум у фінансовій звітності даних обліку;
- нефундаментальна незгода з повнотою і способом відображення фактів з обліку та звітності;
- невідповідність порядку оформлення або здійснення операцій діючому законодавству та встановленим нормам.

У всіх випадках, коли аудитор складає висновок, який відрізняється від позитивного, він повинен описати всі суттєві причини його невпевненості і

незгоди. Такі причини коротко наводяться в аналітичній частині висновку з посиланням на підсумкову частину, де висловлюється негативний висновок або дається відмова від надання висновку.

У випадку виявлення значних помилок у звітності через запущеність та неакуратність ведення обліку, а також прямої фальсифікації звітних даних аудитор дає негативний висновок, спираючись при цьому на найбільш переконливі факти. У даному випадку аудитор зазначає, що він не може дати позитивний висновок, в наслідок того, що звітність не відображає достовірної та правдивої інформації та результатів діяльності підприємства за період, що перевірявся.

Якщо аудитор не має можливості на підставі наведених аргументів сформулювати висновок про діяльність підприємства він дає відмову від надання аудиторського висновку.

Відмова від висновку має місце тоді, коли аудитором не були надані всі необхідні облікові реєстри, первинні документи та інші матеріали для проведення повноцінного аудиту.

У своєму висновку аудитор повинен вказати усі факти, що перешкоджали прощенню перевірки.

Крім основних видів аудиторських висновків про перевірену діяльність підприємства існують висновки спеціального призначення. Такі висновки складаються за результатами виконання спеціальних аудиторських завдань з ініціативою самого господарського суб'єкта або за дорученням правоохоронних органів. Отже, в результаті проведення перевірок за спеціальним замовленням аудитором готується висновок спеціального призначення.

Тема 11. Аудиторська перевірка активів і пасивів підприємства

1. Аудиторська перевірка операцій з грошовими коштами.
2. Аудит розрахункових і кредитних операцій.
3. Перевірка розрахунків за податки, збори і внески.
4. Аудит операцій із основними засобами і нематеріальними активами.
5. Аудиторська перевірка операцій з виробничими запасами, матеріальними цінностями і товарами.
6. Перевірка дотримання законодавства про працю та розрахунків з оплати праці.
7. Аудит обліку затрат та калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг).
8. Методика аудиту відвантаження та реалізації продукції (робіт, послуг).
9. Аудит достовірності показників фінансових результатів, їх суми та структури.

1. Аудиторська перевірка операцій з грошовими коштами

Основними завданнями аудиту грошових коштів є:

- забезпечення умов зберігання готівки та інших цінностей у касі, при доставці її з банку і здаванні в банк;
- додержання встановленого порядку зберігання чекових книжок та цінних паперів;
- додержання порядку документального оформлення надходження і вибуття грошових коштів та цінних паперів;
- стан обліку касових і банківських операцій.

Аудитори застосовують різні методи фактичного і документального контролю за грошовими коштами. Передусім перевіряють наявність системи внутрішнього аудиту і ефективність ТІ функціонування.

Метод вивчення бухгалтерських документів залежить від обсягу документообігу: у невеликих підприємствах їх розглядають у хронологічному порядку, а у великих – в систематизованому.

Касові операції перевіряють, починаючи із перевірки надходження готівки в касу. При цьому звертають увагу від кого надійшли ці кошти, на яку суму і за що конкретно. Тут важливо встановити чи немає фактів фіктивних перерахувань коштів за насправді непродані товари, виконані роботи і надані послуги.

Слід ретельно вивчати операції з видачі готівки, які списують на виробничі та інші рахунки без наступного подання звітів про їх використання. Важливим елементом аудиту касових операцій є перевірка правильності їх відображення на рахунках бухгалтерського обліку і в журналі 1 та у відомостях до нього. Для цього арифметичним підрахунком по кожному рядку журналу-ордера та у відомостях до нього визначають правильність підсумку.

Основні віхи перевірки банківських операцій на розрахунковому і валютних рахунках підприємства такі:

- перевірка фактичної кількісної наявності відкритих в організаціях розрахункових та валютного рахунків: законність та необхідність їх відкриття, в яких банках вони відкриті;
- чи всі суми, наведені у витягах банку, підтверджуються наявністю правильного оформлених оправдальних документів, указаних в них;
- перевірка своєчасності зарахування і списання грошових коштів на рахунках організації в банку.

2. Аудит розрахункових і кредитних операцій

Будь-яке підприємство у своїй господарській діяльності веде розрахунки з постачальниками і покупцями, замовниками та підрядниками, податковими органами, банками та іншими кредитними закладами, зі своїми працівниками та іншими дебіторами і кредиторами.

Проводячи аудиторські розрахунки з постачальниками і підрядниками, аудитор повинен перевірити:

- наявність укладених із партнерами договорів на купівлю-продаж;
- повноту і своєчасність оприбуткування отриманих матеріальних цінностей;

- узгодженість цін на товарно-матеріальні цінності, що вказані в розрахункових документах та з цінами, вказаними в договорах постачання;
- якість проведеної інвентаризації розрахунків;
- правильність і своєчасність оформлення рахунку-фактури продавця та покупця і чи зареєстровані вони в книгах купівлі і продажу продукції;
- своєчасність пред'явлення штрафних санкцій до постачальників (покупців) при порушенні договірних зобов'язань;
- законність та документальне оформлення списання заборгованості, по якій закінчились терміни позовної давності, і виявити причини їх виникнення;
- реальність дебіторської і кредиторської заборгованості, по якій терміни позовної давності ще не закінчились;
- законність здійснення розрахунків через третіх осіб;
- розрахунки по векселях і іноземній валюті.

Аудитор, перевіряючи розрахунки по претензіях, встановлює:

- обґрунтованість, правильність та своєчасність оформлення претензійних документів;
- величину суперечливих боргів, тобто таких боргів, питання про відшкодування яких передано на розгляд арбітражного суду;
- правильність відображення господарських операцій по рахунку 374 та ведення аналітичного обліку по кожній організації-боржнику та окремих претензіях;
- відповідність між кількістю та сумами претензій, віднесених на рахунок 374, і кількістю та сумами виставлених претензій боржникам;

В процесі аудиту розрахунків по авансах отриманих встановлюють:

- обґрунтованість зарахування на рахунки 15, 371, 681 отриманих авансових платежів;
- правильність нарахування ПДВ із отриманих авансових платежів;
- правильність відображення в обліку авансових платежів, отриманих в іноземній валюті;
- правильність здійснення бухгалтерських записів в реєстрах синтетичного та аналітичного обліку.

В процесі аудиту розрахунків з працівниками підприємства по їх заборгованості підприємству (рахунки 163, 372, 377, 46, 671, 685, 947) необхідно перевіряти:

- причини утворення заборгованості працівників підприємству;
- які заходи застосовувались керівництвом підприємства щодо своєчасного утримання заборгованості;
- законність утримання із заробітної плати працівників заборгованості на користь підприємства або інших осіб.

Аудитору, перевіряючи розрахунки по нестачах і втратах від псування матеріальних цінностей та грошових коштах, а також розрахунків по відшкодуванню матеріального збитку (рах. 163, 377), важливо встановити:

- законність віднесення сум з виявлених нестач товарно-матеріальних цінностей і грошових коштів на рахунку 947;
- дотримання КЗПП (Кодексу законів про працю) про термін і порядок проведення розслідувань з виявлених нестач товарно-матеріальних цінностей та грошових коштів і притягнення винуватців до відповідальності;
- наявність неутриманих заборгованостей, віднесених на винних осіб, і в'яснити причини їх утворення;
- необхідність проведення зустрічних перевірок із підприємствами-боржниками.

В процесі таких перевірок виявляють значні суми незаконних списань на збитки організацій дебіторської заборгованості.

Проводячи аудит кредитних операцій, аудитор повинен перевірити:

- підтвердження цільового використання кредиту;
- своєчасність і повноту погашення кредиту;
- правильність і законність віднесення нарахованих і сплачених відсотків по кредитах на відповідні рахунки затрат або джерела їх покриття;
- достовірність залишків неповернутих кредитів;
- достовірність забезпечення взятого кредиту або наданих гарантій покриття своєчасно не повернутих кредитів.

Основними питаннями аудиту довготермінових і короткотермінових займів є:

- правильність складання і підписання договору займу;
- організація бухгалтерського обліку цих операцій на рахунках 50, 53, 55, 60;
- відображення в обліку погашення займів шляхом реалізації цінних паперів за цінами, що перевищують їх номінальну вартість;
- відображення в обліку належних до сплати відсотків за використання займів;
- відображення в обліку курсових різниць по наданих займах в іноземних валютах;
- відображення в обліку займів за напрямками їх використання:
 - а) обліку займів, отриманих під виданий вексель;
 - б) своєчасності погашення (повернення)-займу,

3. Перевірка розрахунків за податки, збори і внески

Перевіряючи стан розрахунків з бюджетом, та іншими державними органами за податки, збори і внески, аудитор повинен переконатись в наступному:

- в правильності проведених розрахунків за податки, збори та внески;
- у своєчасності їх перерахувань за напрямками, що визначені діючими нормативно-правовими актами;

- у правильності застосування розрахункових ставок і пільг в процесі нарахування податків та інших платежів, визначених законодавством;
- у правильності складання розрахунків (декларацій) за податки, внески і збори та своєчасності подання їх у відповідні органи.

Аудит має бути спрямований на виявлення помилок при здійсненні розрахунків, в'яснення причин їх виникнення та недопущення помилок в наступних розрахунках, а також на виявлення причин прострочення платежів та їх впливу на економічні санкції податкових органів.

В процесі аудиту необхідно провести перевірку правильності відображення в обліку нарахування та сплати податків, зборів та внесків і відповідності облікових даних даним бухгалтерської (фінансової) та податкової звітності.

Суми нарахованих і сплачених податків, зборів та внесків на підприємстві мають бути узгоджені із сумами, що відображені на рахунках та у звітності, яка знаходиться у фінансових і податкових органах, закладах комерційних банків та бути аналогічними.

4. Аудит операцій із основними засобами і нематеріальними активами

Перевірку оприбуткування основних засобів розпочинають із вивчення облікової політики підприємства з питань обліку основних засобів і нематеріальних активів. Далі необхідно перевірити чи діє на підприємстві постійно діюча комісія з приймання та списання основних засобів або її функції неофіційно передані головному бухгалтеру підприємства.

Аудитору надзвичайно важливо перевірити чи правильно визначено початкову вартість об'єктів основних засобів, бо на практиці є маса випадків, коли вона занижується за рахунок неприєднання до вартості, вказаної в договорі постачальника, додаткових витрат, пов'язаних із доставкою, навантаженням, розвантаженням та монтажем обладнання.

Необхідно аудитору перевіряти фактичну наявність основних засобів, звіряючи її з обліковими даними. Бувають випадки, що інвентарні номери взагалі не присвоюються, або присвоюються номери раніше списаних основних засобів.

Аудитору важливо перевірити також облік основних засобів, отриманих безкоштовно, прийнятих або зданих в оренду; оприбуткованих, як внесок в статутний фонд (капітал), правильність розподілу основних засобів за характером їх участі у виробництві (що знаходяться у виробництві, на реконструкції, в запасі або на консервації).

Аудитор, перевіряючи правильність документального оформлення оприбуткування основних засобів, повинен встановити чи заповнюються в документації всі реквізити, а якщо не заповнюються, то це призводить до того, що неправильно визначається норма, а при проведенні капітального ремонту основних засобів незаконно включаються у собівартість затрати, які мають бути віднесені на рахунок капітальних вкладень. Займаючись питанням списання основних засобів, аудитор повинен перевірити оприбуткування матеріальних

цінностей, отриманих від ліквідації основних засобів. Якщо таке оприбуткування не проводилось, то не можна визначити правильними кінцеві результати від ліквідації основних засобів.

Перевіряючи операції, пов'язані із нематеріальними активами, аудитор повинен встановити таке:

- законність і правильність включення цінностей до складу нематеріальних активів;
- правильність віднесення на собівартість виробів вартість окремих програмних продуктів, які віднесені до нематеріальних активів і розраховані на випуск певної кількості виробів протягом року;
- законність угоди і правильність визначення вартості квартир, куплених підприємством і віднесених до нематеріальних активів;
- правильність нарахування зносу і щомісячне віднесення сум на собівартість продукції;
- повноту відображення операцій, пов'язаних із вибуттям нематеріальних активів;
- правильність нарахування податків пов'язаних із нематеріальними активами;
- чи не нараховується амортизація на нематеріальні активи, термін яких завершився;
- відповідність даних аналітичного і синтетичного обліку нематеріальних активів та їх зносу записам Головної книги або інших аналітичних реєстрів.

5. Аудиторська перевірка операцій з виробничими запасами, матеріальними цінностями і товарами

Перевірка матеріальних цінностей - це трудомістке питання, тому аудитори найчастіше застосовують вибірковий метод контролю і тільки в кращому випадку застосовують суцільний.

Аудит матеріальних цінностей треба починати із правильності визначення вартості їх заготівлі, звертаючи при цьому особливу увагу на правильність включення у собівартість заготівлі додаткових витрат, пов'язаних з придбанням матеріальних цінностей. Детально треба перевірити чи не включались у вартість заготівлі матеріалів витрати, пов'язані із утриманням працівників та інші витрати відділів постачання, збуту і складів зберігання. Варто уважно вивчити документообіг, визначений обліковою політикою підприємства із руху матеріальних цінностей. Після цього треба розпочати перевірку своєчасності та повноти оприбуткування на склади оплачених матеріальних цінностей. При цьому звертають увагу на причини ненадходження цінностей на підприємство, якщо оплата уже здійснена. Перевіряючи повноту оприбуткування вантажів, аудитор повинен перевірити і питання розгляду претензій по нестачах та надлишках вантажів. Чи ведеться облік претензій на рахунку 374 і чи розглядаються вони у визначені терміни.

Аудитор в процесі перевірки має обстежити склади, де зберігаються матеріальні цінності на предмет відповідності умов зберігання повному

збереженню матеріалів.

Важливо перевірити також порядок організації та ведення бухгалтерського обліку виробничих запасів: чи ведеться облік в розрізі субрахунків, які передбачені планом рахунків до рахунку 20 та позабалансового рахунку 02.

Уваги потребує перевірка обліку та списання тари. Бувають випадки, коли в підприємствах вартість тари включають у вартість матеріалів, що категорично заборонено робити.

Важливою віхою аудиту є проведення вибіркового перевірок залишків матеріальних цінностей на складах інвентаризаційними комісіями підприємства, а також перевірка матеріалів за результатами річної інвентаризації згаданих цінностей. Тут необхідно детально перевірити правильність списання виявлених нестач та надлишків, а також прийняти заходи щодо винуватців.

Перевіряючи операції, пов'язані із списанням малоцінних і швидкозношуваних предметів, що стали непридатними, потрібно перевірити як оформлені акти на списання; чи затверджені документи на списання; чи правильно визначені результати від списання цих малоцінних і швидкозношуваних предметів; чи своєчасно відображені ці операції на рахунках бухгалтерського обліку.

Проводячи перевірку господарського інвентарю, необхідно встановити його фактичну наявність та порівняти з даними бухгалтерського обліку. Непоодинокі випадки, коли на підприємствах дорогі предмети з меблів зразу ж після їх придбання повністю списують у знос і тут же вони зникають у невідомому напрямку.

6. Перевірка дотримання законодавства про працю та розрахунків з оплати праці

Аудитор повинен перевірити дотримання на підприємстві Кодексу законів про працю (КЗПП) при прийнятті працівника на роботу, переведенні з одного місця роботи на інше, при звільненні з роботи у різних випадках. В процесі аудиту необхідно також проаналізувати доцільність і законність заключення договорів підряду, трудових угод, перевірити обсяги фактично виконаних робіт, проведення розрахунків за них і відображення чисельності та фонду заробітної плати.

Проводячи перевірку розрахунків з оплати праці, аудитор повинен:

- перевірити встановлення посадових окладів заново прийнятим на підприємство працівникам;
- визначити методу перевірки;
- провести перевірку правильності ведення табелів обліку робочого часу;
- провести звірку обсягу виконаних робіт (при відрядній оплаті праці) із кількістю випущеної та залишеної у незавершеному виробництві продукції або з іншим аналогічним показником;
- перевірити відповідність чисельності вказаної в таблиці і штатному

розписі з чисельністю працівників у розрахунково-платіжних відомостях;

- встановити законність нарахування премій, надбавок і доплат до основної заробітної плати працівників, а також правильність нарахувань по середньому заробітку в різних випадках;
- провести порівняння показників графічно "до видачі на руки" в розрахункових відомостях із аналогічними показниками платіжних відомостей, доданих до касових документів;
- звірити сальдо по рахунку бб на кінець місяця із сумою виплаченої заробітної плати по платіжних відомостях в наступному періоді; детально перевірити облік депонованої заробітної плати шляхом порівняння показників по рахунку бб/2 із картонками обліку депонованої заробітної плати;
- перевірити правильність включення нарахувань за всіма підставами заробітної плати у собівартість продукції, робіт, послуг, а також правильність розподілу заробітної плати по рахунках затрат.

7. Аудит обліку затрат та калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг)

Аудит обліку затрат і калькулювання собівартості продукції (робіт, послуг) проводиться з метою упорядкування виробничої діяльності та виявлення резервів для збільшення випуску продукції, поліпшення її якості та зниження собівартості, а також для підтвердження відображених в обліку затрат за звітний період.

Аудит розпочинають із вивчення організації виробничого процесу, технології виробництва, обґрунтованості замовлень на продукцію та її собівартість. Необхідно детально вивчити структуру затрат на утримання та експлуатацію обладнання, цехових, загальнозаводських і позавиробничих витрат та встановити правильність їх розподілу. Особливу увагу аудитор звертають на штрафи, пені, неустойки та інші види санкцій за порушення господарських договорів.

Технологічна дисципліна на підприємстві вивчається, починаючи із сортування, маркірування та упаковки виробленої продукції. Для того, щоб виявити випадки відвантаження покупцям неякісної та нестандартної продукції, детально розглядають всі претензії та рекламації, встановлюють причини її випуску. Особливе значення набуває перевірка правильності обліку виробничого браку.

Аудит затрат на виробництво встановлює наявність планових калькуляцій та норм витрачання сировини і матеріалів. В процесі аудиту важливо перевірити дотримання встановленого порядку обліку та калькуляції собівартості продукції за окремими виробами. Важливе значення має вивчення організації обліку незавершеного виробництва та руху деталей за окремими стадіями обробки. Завершуючи аудит, аудитор повинен звернути увагу на правильність

кореспонденції рахунку, що відображають затрати і собівартість продукції, а також їх реальність.

8. Методика аудиту відвантаження та реалізації продукції (робіт, послуг)

Одним із найскладніших видів аудиторських перевірок є експертиза реалізації продукції фінансових результатів і реального фінансового стану об'єктів підприємницької діяльності. Слід мати на увазі також високу ймовірність аудиторського ризику, оскільки від повноти виконаної роботи, об'єктивності висновку залежить правильність і повнота не менш важливого виду аудиту - визначення фінансової стратегії підприємства.

При здійсненні аудиторської перевірки реалізації і фінансових результатів слід виходити насамперед з того, що діяльність будь-якого об'єкта підприємства містить дві взаємопов'язані сторони: господарську і фінансову.

Перша визначає залучені у виробничу діяльність виробничі активи (основний капітал), а друга - вибір та величину використаних фінансових пасивів (ресурсів). Від їхньої організаційної взаємодії у господарському процесі і залежить фінансовий результат.

Аудит реалізації і фінансових результатів розпочинають із з'ясування, яку мету поставив перед собою виробник:

- одержати максимум прибутку;
- завоювати ринок;
- втриматись на ринку тощо.

Лише після цього можна здійснити обґрунтований конкретний аналіз і підготувати достовірні висновки. Джерелами даних для аудиту є:

- звіт про фінансові результати (ф. 2);
- декларація про прибуток підприємства, ПДВ і т. д.;
- бухгалтерські реєстри з обліку виробничих витрат реалізації і фінансових результатів, журнали 5 та 6.

Відвантаження продукції здійснюється з використанням таких первинних документів:

- накладні складу готової продукції;
- товарно-транспортні накладні;
- транспортні квитанції;
- довіреності, а також пропуски на вивезення (винесення) продукції з території підприємства.

Аудитор зобов'язаний порівняти дати оформлення відповідних документів на відвантаження з датою відображення операції з відвантаження у відповідному обліковому реєстрі і дати оплати відвантаженої продукції за витягами з рахунку у банку. У випадку відхилень аудитор зобов'язаний вказати обліковим працівникам на проведення змін у звітних і облікових показниках.

Мета аудиторської перевірки - встановлення правильності відображення у звітності:

- фактичної виручки від реалізації продукції (робіт, послуг);
- факт затрат на виробництво реалізації продукції (робіт, послуг);
- прибуток від іншої реалізації;
- позареалізаційних доходів;
- визначення цін на реалізацію інших матеріальних цінностей, основних засобів та нематеріальних активів.

Перш за все аудитор знайомиться з методами оцінки реалізації (метод нарахування і метод реалізації), що зафіксований в обліковій політиці підприємства за звітний період, звертаючи увагу на її незмінність протягом всього контрольованого періоду.

Якщо аудитор виявив відхилення у показниках, він повинен встановити їх причину і вимагати від головного бухгалтера письмових або усних пояснень причин відхилень.

9. Аудит достовірності показників фінансових результатів, їх суми та структури

Наступним етапом аудиту є визначення впливу окремих чинників на величину фінансових результатів. Такими чинниками є: обсяг реалізації продукції, величина виробничої собівартості реалізованої продукції, величина комерційних витрат, ціни на товарну продукцію, структура та асортимент реалізованої продукції.

Аудитор повинен зібрати і підготувати до питань фінансових результатів аудиторський висновок. Для цього він повинен здійснити такі заходи:

- провести загальну оцінку результативності фінансово-господарської діяльності, зіставивши запис і суми по рахунках 79 і 44;
- для аналізу впливу рівня собівартості продукції (робіт, послуг) на прибутковість підприємства визначити три показники:
 - а) загальні;
 - б) умовно-постійні;
 - в) комерційні витрати в розрахунку на 1 грн. реалізованої продукції за звітний період та період, що йому передує.
- визначити найбільш прибуткові види продукції;
- підрахувати позареалізаційний результат, зіставивши позареалізаційний прибуток і збиток.