

1 ЗРОБИТИ КОНСПЕКТ ЛЕКЦІЙ (ЛЕКЦІЇ 5,6)

2 ОПРАЦЮВАТИ САМОСТІЙНО ПИТАННЯ:

- 1 Поняття помилок і шахрайства
- 2 Дослідження аудитором можливих порушень, золоті правила аудитора
- 3 Суть та класифікація аудиторських процедур
- 4 Поняття про аудиторські докази. Вимоги до аудиторських доказів. Оцінка якості роботи аудитора
- 5 Суть і структура аудиторського висновку. Види аудиторських висновків та їх характеристика. Аудиторський звіт
- 6 Методика проведення аудиту в умовах електронної обробки даних

Лекція № 5

Тема: Планування аудиту та аудиторські процедури

План:

- 1 Етапи аудиту та їх характеристика.
- 2 Порядок розробки планів та програм аудиторської перевірки.

Література:

- 1 Виноградова М.О. Аудит (текст): навч. посіб./ М.О. Виноградова, Л.І. Жидєєва – К.: «Центр учбової літератури», 2014 с. 144-159
- 2 Аудит: навч. посіб./ (С.І. Дерев'янка, Н.П. Кузик, С.О. Олійник та ін.) – К.: «Центр учбової літератури», 2016. с. 155-165
- 3 Аудит (Основи державного, незалежного професійного та внутрішнього аудиту). За ред. проф. Немченко В.В., Редько О.Ю., Підручник. – К.: Центр учбової літератури, 2012 с. 261-282
- 4 Пшенична А.Ж. Аудит. Навчальний посібник. 2-ге вид. перероб. та допов. – К: Центр учбової літератури, 2011. – с.97-117
- 5 В.В. Рядська, Я.В. Петраков Аудит. Навчальний посібник. – К: Центр учбової літератури, 2008. – с. 118-136

1 Етапи аудиту та їх характеристика

Аудиторська перевірка передбачає вивчення достовірності вихідної інформації про фінансово-господарську діяльність суб'єктів господарювання та формування на їх основі висновків про їх реальний фінансовий стан. При цьому аудитор самостійно визначає форми і методи перевірки на підставі чинного законодавства, існуючих норм і стандартів, умов договору із замовником, професійних знань та досвіду.

Проведення аудиту — це певна послідовність здійснення аудиторських процедур, що реалізуються через упорядковану системи способів та прийомів дослідження фактів господарського життя, в залежності від мети та завдань аудиту. Тому процес аудиторської перевірки умовно поділяють на окремі етапи залежно від терміну, змісту і призначення виконуваних аудитором процедур.

Не існує єдності поглядів щодо кількості та назв етапів аудиту як у вітчизняних, так і зарубіжних вчених. В більшості випадків, наведена

поетапність не дає комплексне уявлення про суть, зміст дій та процедури, які повинні виконуватись аудитором.

У практичній діяльності аудиторські компанії розробляють власну етапність проведення аудиторської перевірки. Наприклад, відома аудиторська фірма KPMG пропонує виділяти такі етапи аудиту:

- 1) дії перед прийняттям замовлення;
- 2) планування;
- 3) розробка програми перевірки;
- 4) проведення перевірки;
- 5) складання звіту про перевірку.

Таблиця 5.1 – Етапи проведення аудиту

| № з/п | Етап | Процедура |
|-------|-------------|---|
| 1 | Підготовчий | Визначення основних напрямків перевірки, підписання договору та планування |
| 2 | Проміжний | Здійснення поглибленої оцінки системи бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю |
| 3 | Основний | Фізична перевірка активів підприємства та документальна перевірка рахунків бухгалтерського обліку, фінансової звітності |
| 4 | Заключний | Складання звіту про проведену аудиторську перевірку та аудиторського висновку про достовірність перевіреної звітності |

На підготовчому етапі аудитор знайомиться з бізнесом підприємства-клієнта, вивчає основні напрями та специфіку його фінансово-господарської діяльності (зокрема, отримує інформацію про види продукції, що виготовляється, чи послуг, які надаються клієнтам; вивчає головних постачальників та покупців, ринки збуту, становище підприємства на ринку і його конкурентоспроможність; отримує дані про організаційну структуру підприємства, місце розташування, географічне положення; вивчає фінансову, торговельну та соціальну політику підприємства). Крім того, аудитор повинен вивчити результати попередніх аудиторських перевірок та наслідки контролю іншими установами й організаціями; провести загальну оцінку організації і функціонування систем бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю; експрес-аналіз фінансового стану підприємства з метою визначення основних фінансово-економічних показників та зон ризику, що дозволить спрямувати аудиторську перевірку на ті сфери і системи, які мають особливе значення і потребують більше уваги.

На підготовчому етапі аудитор проводить особисті бесіди з керівництвом та персоналом підприємства, знайомиться з установчими документами, оцінює результати роботи внутрішнього аудитора; аналізує

стан та перспективи розвитку підприємства, вивчає зовнішню інформацію, що стосується діяльності клієнта (публікації в періодичній пресі, про підприємство, поточні економічні процеси в галузі і т. п.).

На основі зібраної інформації аудитор приймає рішення про можливість прийняття замовлення на проведення аудиторської перевірки. Підтвердженням домовленостей щодо проведення аудиту є надсилання від аудитора (аудиторської фірми) підприємству-клієнту Листа-зобов'язання, в якому зазначають мету та обсяг аудиторської перевірки, ступінь відповідальності аудитора перед клієнтом, додатково роз'яснюються права, обов'язки клієнта.

Порядок складання Листа-зобов'язання визначено МСА 210 «Умови домовленостей про аудиторську перевірку», зокрема в ньому обов'язково необхідно зазначати:

- мету аудиторської перевірки;
- відповідальність управлінського персоналу підприємства-клієнта за фінансову звітність, її повноту та достовірність;
- обсяг аудиторської перевірки;
- форма звітів і висновків за результатами завдання;
- застереження щодо ризику, що деякі суттєві викривлення можуть залишитися невиявленими у наслідок існуючих обмежень аудиторської перевірки;
- вимога про вільний доступ до документації та іншої інформації потрібної для аудиторської перевірки.
- посилання на законодавчі й нормативні акти, на підставі яких проводиться аудит (закони, правила, положення та інструкції, які стосуються порядку ведення бухгалтерського обліку, підготовки бухгалтерської звітності і проведення аудиту).

Додатково (за потреби) можна обумовлювати:

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

Необхідно відмітити, що форма і зміст Листів — зобов'язань для різних замовників можуть бути різними.

Після підписання Листа-зобов'язання аудитором та клієнтом, укладається Договір на аудиторську перевірку. Перш ніж дати остаточну згоду на здійснення аудиту, аудитор повинен реально оцінити можливість його якісного виконання та врахувати вимоги професійних етичних правил.

Договір на аудиторську перевірку — документ, що засвідчує факт досягнення домовленості між аудитором і клієнтом про проведення аудиторської перевірки, закріплює права, обов'язки і відповідальність сторін.

Зміст договору може бути різним залежно від конкретної ситуації, домовленостей між замовником і виконавцем, проте, основними пунктами договору повинні бути:

- назва документа;
- номер;
- місце та дата укладання;
- преамбула (повні назви виконавця та замовника, прізвища уповноважених посадових осіб, що підписали договір);
- предмет договору;
- період, за який проводиться перевірка;
- мета та обсяг робіт;
- зобов'язання сторін, їх права та відповідальність;
- порядок здавання та приймання виконаних робіт;
- строки виконання;
- вартість зазначених у договорі робіт та порядок розрахунків;
- реквізити сторін;
- особливі умови (у разі потреби);
- додатки до договору (за необхідності).

Після підписання договору аудитор слід розробити план та програму аудиторської перевірки, що дозволять ефективно та вчасно провести аудит.

На проміжному етапі аудитор повинен провести детальний аналіз, оцінку надійності та ефективності функціонування системи бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю, визначити, якою мірою він може довіряти інформації, що міститься в облікових записах і документації. При цьому аудитор керується МСА 400 «Оцінка ризиків та внутрішній контроль».

Вивчення системи внутрішнього контролю досягається завдяки:

- вивченню результатів попередньої аудиторської перевірки;
- опитуванню членів керівництва та персоналу підприємства;
- вивченню розпорядчої документації (службові інструкції, положення) підприємства-клієнта;
- перевірки документів і записів в системі обліку і внутрішнього контролю;
- спостереженню за діяльністю і операціями підприємства, виконанням бухгалтерських операцій.

На цьому етапі аудитор розробляє наскрізні тести на відповідність внутрішнього контролю. Якщо система надійна і діє ефективний внутрішній контроль, то аудитор може дозволити собі провести менш детальну перевірку достовірності обліку і звітності. У випадку ненадійності внутрішнього контролю або у разі його повної відсутності аудитор слід упевнитись у точності звітності за допомогою виконання великої кількості аудиторських процедур.

Згідно МСА 400 при дослідженні системи бухгалтерського обліку аудитор повинен визначати і розуміти:

- основні класи операцій, що здійснюються суб'єктом господарювання;

- санкціонування таких операцій;
- суттєві облікові записи, підтверджувальні документи і рахунки у фінансовій звітності;
- процес ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності.

Аудитору при вивченні системи бухгалтерського обліку необхідно перевірити дотримання підприємством загальноприйнятих принципів обліку; з'ясувати структуру системи бухгалтерського обліку; вивчити схему документообороту на підприємстві; визначає послідовність здійснення облікових операцій; здійснити аналітичний огляд рахунків підприємства.

Якщо аудитором на проміжному етапі буде виявлено помилок більше, ніж він попередньо очікував, то йому слід зробити відповідні коригування плану і програми аудиторської перевірки в наступних етапах аудиту.

Основний етап аудиту передбачає:

- фізична перевірка активів підприємства;
- документальна перевірка рахунків бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

Фізична перевірка активів підприємства передбачає оцінку результатів інвентаризації. Для цього аудитор чи його асистент спостерігають за проведенням інвентаризації, оцінюють дотримання її загальноприйнятої методики, перевіряють правильність документування результатів. Крім того аудитор сам робить окремі вибіркові перевірки активів з метою порівняння власних результатів інвентаризації та даних підприємства. У разі виявлення суттєвих розбіжностей з багатьох найменувань цінностей, аудитор має право вимагати від керівництва підприємства повторного проведення інвентаризації.

Документальна перевірка рахунків бухгалтерського обліку та звітності підприємства здійснюється відповідно до загального плану аудиту. Аудитор на основі процедур, проведених на попередніх етапах, складає програми контролю окремих ділянок обліку та статей фінансової звітності, враховуючи при цьому оцінку систем бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю підприємства-клієнта. Виконання цих програм, через застосування спеціальних аудиторських процедур та тестів дає можливість зробити висновки щодо показників звітності. Результати проведеного аудиту узагальнюються в проміжних висновках щодо кожної статті звітності, розробляються рекомендації щодо виправлення помилок в облікових регістрах та звітності.

На цьому етапі аудитор також проводить аналіз фінансової звітності за період перевірки, який дозволяє оцінити динаміку і тенденції розвитку підприємства та його перспективи на майбутнє.

Заключний етап передбачає складання звіту про проведену аудиторську перевірку та аудиторського висновку про достовірність перевіреної звітності.

Аудитор на основі попередньо отриманих аудиторських доказів формулює думку про фінансову звітність підприємства. Аудиторський

висновок формулюється з урахуванням подальших подій, які сталися після дати складання звітності, але до дати закінчення аудиторської перевірки. Ці події можуть суттєво вплинути на перевірену звітність (наприклад, банкрутство дебітора вимагає віднесення на витрати (збитки) підприємства його заборгованості) або на подальше функціонування підприємства (наприклад, стихійне лихо, яке сталося після закінчення звітного періоду і завдало значної шкоди підприємству).

2 Порядок розробки планів та програм аудиторської перевірки

Основою для ефективної організації та проведення аудиторської перевірки є планування аудиту, що визначає характер, часові рамки та об'єм запланованих аудиторських процедур. Правильно складені план та програма містять перелік чітко сформованих інструкцій для асистентів та дозволяють оптимізувати затрати на проведення аудиту при заданому допустимому рівні аудиторському ризику. Оптимізація затрат досягається за рахунок правильного вибору та впорядкування процедур перевірки, спрощення взаємодії членів робочої групи між собою та керівництвом і персоналом об'єкта перевірки, скорочення часу на обробку результатів аудиторських процедур та формування на їх основі висновків.

Основні вимоги до планування аудиторської перевірки та його етапи визначено МСА 300 «Планування».

Планування — це визначення головної стратегії, конкретних методів та термінів проведення аудиту, яке допомагає розподілити та контролювати роботу.

Належним чином розроблені план та програма аудиту сприяють забезпеченню належної уваги до головних ділянок аудиторської перевірки, визначенню проблем і виконанню роботи в стислий термін.

Метою планування є встановлення найважливіших напрямків аудиту, виявлення проблемних питань. Обсяг планування залежить від організаційної форми, розміру та виду діяльності, правильного уявлення про стан справ на підприємстві. Тому план та програма аудиту складаються на початку аудиторської перевірки за результатами:

- 1) знайомства з бізнесом клієнта, загальними напрями та специфікою його діяльності;
- 2) вивчення системи обліку і внутрішнього контролю, ступінь їх надійності;
- 3) оцінки загального аудиторського ризику і визначення межі суттєвості помилок, які можуть бути виявлені в процесі аудиту;
- 4) визначення кількості необхідних аудиторських процедур, періоду їх виконання та виконавців, можливості залучення експертів;
- 5) забезпечення координації виконання планів, їх контролю, узгодженості із підприємством,
- 6) передбачення інших аспектів, що викликають можливість внесення змін.

Аудитор повинен розробити й документально оформити загальний план, описавши очікуваний обсяг і хід аудиторської перевірки. Загальний план має

бути досить детальним, бо це інструкція для розроблення програми аудиту. Його точна форма і зміст залежатимуть від розмірів суб'єкта господарювання, складності аудиторської перевірки, а також від конкретних методик і технологій, які застосовуються аудитором.



Рис.5.2.1 Етапи планування аудиторської перевірки

Оскільки аудитори самостійно визначають форми і методи аудиту на підставі чинного законодавства, стандартів, умов договору із замовником, професійних знань та досвіду, на етапі планування необхідно враховувати ряд факторів:

1. Бізнес клієнта.

При вивченні аудитору необхідно отримати відповіді на такі питання:

— основні економічні фактори й умови в галузі, які впливають на бізнес клієнта;

— важливі характеристики клієнта та його господарськофінансової діяльності, вимоги до його звітності, зміни, що відбулися після останнього аудиту;

— рівень компетентності управлінського персоналу.

Джерелами інформації, які можуть бути використані при цьому, є: установчі документи, протоколи засідань ради директорів та зборів акціонерів, бухгалтерські фінансові звіти, статистичні та оперативні звіти, договори, накази, внутрішні інструкції і положення, особисте спілкування, спостереження та огляд, плани та бюджети, звіти попередніх аудиторів, протоколи (акти) проведених зовнішніх перевірок та ін.

2. Система бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю.

При цьому вивчають:

— облікову політику, прийняту клієнтом та її зміни;

— вплив нових нормативних актів бухгалтерського обліку та аудиту;

— знання систем бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю, а також визначення доцільних тестів контролю і процедур перевірки по суті.

Аудитор повинен ознайомитись із формою ведення бухгалтерського обліку, його методологією, впевнитись у дотриманні загальноприйнятих принципів обліку та облікової політики, оцінити рівень кваліфікації облікового персоналу, встановити правильність застосування плану рахунків бухгалтерського обліку, ознайомитися з порядком ведення поточних облікових реєстрів та складання фінансової бухгалтерської звітності, впевнитись у їх повноті і взаємоузгодженості.

Для оцінки надійності системи внутрішнього контролю аудитор належить вивчити її складові (контрольне середовище, специфічні заходи контролю, штат, матеріальні засоби забезпечення контролю і захисту, розподіл функціональних обов'язків, наявність внутрішнього аудиту і його мета та завдання, посадова особа, яка відповідає за організацію внутрішнього контролю) та визначити ставлення і політику власників, керівництва підприємства щодо внутрішнього контролю, їх обізнаність та усвідомлення важливості контрольних заходів, що проводяться на підприємстві.

3. Ризик і суттєвість.

При цьому вивчають:

— очікувані оцінки властивого ризику й ризику системи контролю, а також визначення важливих ділянок аудиторської перевірки;

— установлення рівнів суттєвості для цілей аудиторської перевірки;

— ймовірність суттєвих викривлень (з урахуванням досвіду минулих періодів) або ймовірність шахрайства;

— виявлення складних ділянок бухгалтерського обліку, зокрема тих, що пов'язані з обліковою оцінкою.

4. Характер, час та обсяг процедур.

При цьому вивчають:

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

5. Координація, керівництво, нагляд та перевірка.

При цьому вивчають:

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

6. Інші аспекти.

При цьому вивчають:

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

Після завершення підготовчих робіт, отримання достатньої кількості попередньої інформації про діяльність підприємства-клієнта та здійснення аналітичних процедур аудитор може розпочати складання загального плану аудиторської перевірки.

У плані аудиторської перевірки обов'язково має бути зазначена така інформація: назва підприємства — клієнта; період аудиту; прізвище керівника аудиторської перевірки; величина запланованого аудиторського ризику; запланована суттєвість, а також заплановані види робіт (з достатнім рівнем деталізації); період виконання робіт (тобто визначаються конкретні строки їх здійснення); виконавці; примітки (у разі необхідності). Загальний план повинен бути підписаний керівником аудиторської перевірки та завірений керівником аудиторської фірми.

Аудиторська фірма може створити типовий загальний план аудиту, який буде доповнюватись та коригуватись з урахуванням специфіки конкретного підприємства — клієнта.

На основі загального плану аудитор розробляє програму аудиту в якій визначаються конкретні завдання і процедури для кожного об'єкта аудиту.

Програма аудиторської перевірки — документ, що містить детальний перелік аудиторських процедур та термін їх виконання.

Види, зміст та час проведення зафіксованих у програмі аудиторських процедур повинні збігатися з показниками загального плану аудиту.

Згідно МСА 300 «Планування», програма аудиту є набором інструкцій для асистентів аудитора, які виконують аудиторську перевірку, а також засобом контролю за належним виконанням роботи. Програма деталізує і

доповнює план аудиту. До неї входить перелік об'єктів аудиту за його напрямками, фіксується час, необхідний для кожного напрямку або процедури, визначаються аудиторські свідчення.

Програма аудиту для кожної окремої ситуації буде відрізнятися залежно від поставлених аудитором завдань, виду діяльності підприємства та ділянки яка підлягає перевірці тощо. Оскільки програма є робочим документом аудитора, її необхідно оформляти з дотриманням певних вимог. Зокрема в ній повинні зазначатись назва підприємства-клієнта, період аудиту, об'єкт перевірки, керівник аудиторської перевірки, період виконання робіт.

Результати аудиту з кожного розділу програми фіксуються в робочій документації і є фактичним матеріалом, який використовується для підготовки й обґрунтування аудиторського висновку.

Загальний план і програму при необхідності коригують. При цьому причини внесення таких змін слід оформляти документально. Оперативне уточнення змісту плану та програми дає змогу забезпечити належну перевірку основних напрямків діяльності підприємства, вирішити проблеми, що виникають в процесі проведення аудиту, скоригувати дії асистентів, якісно і вчасно провести аудит.

Для підвищення якості планування, скорочення витрат часу використовуються стандартні програми аудиторської перевірки, які аудитор може відкоригувати з урахуванням особливостей їх застосування в умовах конкретного підприємства та оцінки системи внутрішнього контролю.

Отже, процес планування, як початковий етап проведення аудиту, включає розробку загального плану з визначенням обсягу, графіків і строків проведення перевірки, а також аудиторської програми, яка конкретизує обсяг, види та послідовність аудиторських процедур, необхідних для формування об'єктивної та обґрунтованої думки про досліджені факти господарського життя, достовірність показників фінансової звітності клієнта.

Лекція № 6

Тема: Документальне оформлення аудиту

План:

- 1 Аудиторський висновок та його види.
- 2 Аудиторський звіт.
- 3 Аудиторські робочі документи.

Література:

- 1 Виноградова М.О. Аудит (текст): навч.посіб./ М.О. Виноградова, Л.І. Жидєєва – К.: «Центр учбової літератури», 2014 с. 171-178
- 2 Аудит: навч.посіб./ (С.І. Дерев'янка, Н.П. Кузик, С.О. Олійник та ін.) – К.: «Центр учбової літератури», 2016. с. 178-187

3 Аудит (Основи державного, незалежного професійного та внутрішнього аудиту). За ред. проф. Немченко В.В., Редько О.Ю., Підручник. – К.: Центр учбової літератури, 2012 с. 301-310, 311-338

4 Пшенична А.Ж. Аудит. Навчальний посібник. 2-ге вид. перероб. та допов. – К: Центр учбової літератури, 2011. – с.132-142, 180-200

1 Аудиторський висновок та його види

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

Відповідно до міжнародних стандартів аудиту та статей Закону України «Про аудиторську діяльність», аудитор повинен проаналізувати й оцінити висновки, одержані на основі аудиторських доказів для формування свого висновку про перевірену фінансову інформацію. Висновок аудитора призначений для широкого кола користувачів, його оприлюднення є свідченням того, що річний бухгалтерський звіт клієнта як у цілому, так і в усіх частинах відповідає чинному законодавству України, правилам ведення бухгалтерського обліку і є достовірним.

Зміст цього документа залежить від конкретних обставин та результатів перевірки. У зв'язку з цим форма аудиторського висновку може бути довільною, але обов'язково в ньому мають бути такі розділи:

- заголовок;
- вступ;
- масштаб перевірки;
- висновок аудитора стосовно питання, яке перевіряється;
- дата аудиторського висновку;
- адреса аудиторської фірми;
- підпис під аудиторським висновком.

Аудитор повинен попередити керівництво підприємства, на якому проведена аудиторська перевірка, про його відповідальність за несвоєчасне подання аудиторського висновку податковим органам у випадку проведення обов'язкового аудиту. Висновок аудитора за результатами аудиту буває різних видів.

Позитивний висновок видається лише тоді, коли аудитор впевнений в тому, що фінансові документи готувались правильно, на основі принципів обліку і контролю, що вони відповідають встановленим принципам, вимогам та інструкціям і за своїм змістом не заперечують відомим аудитору даним про одиницю, яка перевіряється, що в них відповідним чином розкриті всі питання, які мають відношення до фінансових документів.

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

- аудитор отримав всю інформацію й пояснення, необхідні для цілей аудиту;
- надана інформація достатня для відображення реального стану справ на підприємстві;
- є адекватні і достовірні дані з усіх суттєвих питань;
- фінансова документація підготовлена у відповідності з прийнятою на підприємстві системою бухгалтерського обліку, котра відповідає вимогам українського законодавства;
- фінансова звітність складена на основі дійсних облікових даних і не містить суттєвих відхилень;
- фінансова звітність складена належним чином за формою, затвердженою у встановленому порядку.

Враховується також стан обліку та фінансової звітності підприємства. У позитивному висновку наводяться стверджувальні слова, такі як: «задовольняє вимогам», «дає достовірне й дійсне уявлення», «достовірно відображає», «знаходиться у відповідності з... », «відповідає».

Аудитори самостійно обирають форму викладення змісту перевірки, проте заключна частина повинна відповідати вимогам МСА.

У безумовно позитивному висновку аудитор не робить певним застережень, і такий висновок не містить пояснювального абзацу. Причому завданням формулювання пояснювального абзацу є необхідність конкретного інформування користувачів фінансової звітності про наявність певних обставин та інформації, яка відображена в звітності, але її можна пропустити при не досить глибокому аналізі фінансової звітності.

Якщо під час аудиторської перевірки в аудитора виникли заперечення або сумніви щодо правильності тих або інших рішень, прийнятих керівництвом підприємства, але йому було представлено аргументоване й переконливе їх обґрунтування, то в аудиторському висновку ці події та рішення наводити необов'язково, оскільки вони не міняють зміст безумовно — позитивного висновку.

У випадку, коли в аудитора існує **не фундаментальна невпевненість**, складається також позитивний висновок, але з окремими поясненнями.

Є випадки, коли аудитор не може видати безумовно-позитивний висновок без застережень при існуванні фундаментальної невпевненості і незгоди.

Існують основні причини фундаментальної невпевненості:

значні обмеження в обсязі аудиторської роботи у зв'язку з тим, що аудитор не може одержати всю необхідну інформацію й пояснення (наприклад, через незадовільний стан обліку), не може виконати всі необхідні аудиторські процедури (наприклад, через обмеження у часі перевірки, які диктуються клієнтом);

ситуаційні обставини, невпевненість у правильності висновків у конкретній ситуації (наприклад, подвійне тлумачення окремих пунктів українського законодавства, що може призвести до значних негативних наслідків і загрожуватиме існуванню в майбутньому).

Причини незгоди: неприйнятність системи обліку або порядку проведення облікових операцій; розходження в думках стосовно відповідності фактів або сум у фінансовій звітності даним обліку; фундаментальна незгода з повнотою і засобом відображення фактів в обліку та звітності; невідповідність чинному законодавству та встановленим нормам порядку оформлення або здійснення операцій.

Будь-яка фундаментальна невпевненість або незгода є підставою для відмови від надання позитивного висновку. Подальший вибір виду висновку залежить від рівня невпевненості або незгоди.

Якщо аудитор має намір представити клієнтові позитивний висновок, у якому наявна фундаментальна невпевненість з окремих питань, і наводить свої зауваження, пов'язані з наявністю фундаментальної невпевненості, то в аудиторському висновку висловлюється аргументована незгода з окремих питань (операціях, проводках, позиціях звітності), і після цього дається остаточний висновок про достовірність і повноту фінансової звітності підприємства. При цьому в своєму висновку він використовує такі самі висловлювання, що й для безумовно-позитивного висновку.

Якщо заперечення в аудиторському висновку пов'язані з наявністю не фундаментальної незгоди, аудитор обумовлює наявні обмеження в аудиторському висновку або у додатку до висновку, який є невід'ємною його частиною, і дає позитивний висновок стосовно фінансової звітності підприємства.

Невпевненість або незгода вважаються фундаментальними у тому випадку, коли вплив факторів на фінансову інформацію, які викликали непевність чи незгоду, настільки значний, що це може суттєво викривити дійсний стан справ у цілому або в основному. Необхідно також враховувати сукупний ефект усіх невпевненостей та незгод на фінансову звітність.

Наявність фундаментальної незгоди може призвести до представлення клієнту негативного аудиторського висновку. Наявність фундаментальної невпевненості може стати підставою для відмови від видання аудиторського висновку.

У всіх випадках, коли аудитор складає висновок, який відрізняється від позитивного, він повинен дати опис усіх суттєвих причин його невпевненості і незгоди. Ці причини необхідно коротко навести в окремому розділі висновку, до того розділу, де аудитор висловлює негативний висновок або дає відмову від аудиторського висновку. У цьому ж розділі можуть більш детально обговорюватися моменти негативного характеру або даватися посилання на додаток до аудиторського висновку, де наводиться опис цих моментів. В останніх розділах висновку аудитор стисло формулює свій висновок стосовно достовірності і повноти фінансової звітності.

При підготовці негативного аудиторського висновку доречні такі висловлення: «не задовольняє вимогам», «перекручує дійсний стан справ», «не дає справжнього уявлення», «не відповідає», «суперечить»

Таблиця 7.2

ВИМОГИ ДО ОФОРМЛЕННЯ АУДИТОРСЬКОГО ВИСНОВКУ

| Вид висновку | Типові формулювання |
|---|---|
| Позитивний (існує безумовна позитивна згода) | задовольняє вимогам, належно..., дає достовірне і дійсне уявлення..., достовірно відображує..., відповідає... |
| Позитивний (існує нефундаментальна невпевненість) | ...за винятком згаданих обмежень |
| Умовно-позитивний (нефундаментальна незгода) | ...за винятком згаданих обмежень |
| Негативний | ...не задовольняє вимогам..., перекручує дійсний стан справ..., не дає дійсного уявлення..., не відповідає..., суперечить |
| Відмова від надання аудиторського висновку | ...неможливо на основі наведених аргументів сформулювати думку про стан справ |

Висновок, що відрізняється від безумовно позитивного, має містити опис усіх суттєвих причин невпевненості та непогодження у спеціальному параграфі. МСА 700 Аудиторський висновок про фінансову звітність визначає порядок пояснення цих моментів: аудитор має посилається на інші документи, що надаються клієнту, де більше докладно розкрито причини невпевненості та непогодження. В останньому параграфі звіту формулюється кінцева думка аудитора.

Метою Міжнародного стандарту аудиту 800 Аудиторський висновок при виконанні завдань з аудиту спеціального призначення є встановлення положень і надання рекомендацій у зв'язку з аудиторськими завданнями спеціального призначення, зокрема:

— фінансові звіти, складені відповідно до всеохоплюючої основи бухгалтерського обліку, іншої, ніж Міжнародні чи національні стандарти бухгалтерського обліку;

— конкретні рахунки, елементи рахунків або статті у фінансовому звіті(висновки щодо компонентів фінансових звітів);

— виконання контрактних угод;

— узагальнені фінансові звіти.

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

Перед тим, як почати виконувати аудиторське завдання спеціального призначення, аудитор повинен переконатися, що угода із замовником визначає точний характер завдання, а також форму і зміст висновку, який буде наданий.

Аудиторський висновок має таку форму:

АУДИТОРСЬКИЙ ВИСНОВОК

за результатами проведення аудиту _____
(назва суб'єкта, що перевіряється)
згідно з договором № _____ від " _____ " _____ 200__р.
аудитором _____

(прізвище, ім'я, по батькові)
(сертифікат аудитора № _____ виданий рішенням Аудиторської палати України
№ _____ від " _____ " _____ 200__р.) фірми _____
(назва аудиторської фірми)

що здійснює аудиторську діяльність на підставі Свідоцтва про включення до
Реєстру аудиторських фірм та аудиторів, які одноособово надають
аудиторські послуги № _____, виданого Аудиторською палатою України
" _____ " _____ 200__р,
проведено аудиторську перевірку _____

(назва організації, що перевіряється)
за даними фінансового обліку і звітності, за період з " _____ " _____ 200__р.
по " _____ " _____ 200__р. Аудитором перевірено таку документацію:

Аудитор керувався законодавством України у галузі господарської
діяльності та
оподаткування, встановленим порядком ведення бухгалтерського обліку і
складання фінансової звітності, національними нормами аудиту з
урахуванням міжна-родних норм і стандартів

Варіант 1. Безумовно позитивний висновок

У результаті проведення аудиту встановлено таке.
Надана інформація дає дійсне і повне уявлення про реальний склад активів і
пасивів підприємства, що перевіряється. Господарсько-фінансова
діяльність здійснюється згідно з чинним законодавством; прийнята система
бухгалтерського обліку відповідає законодавчим і нормативним вимогам.
Фінансова звітність складена на основі дійсних даних бухгалтерського обліку
і достовірно відображає фактичне фінансове становище
на " _____ " 200__р. за результатами операцій за період з " _____ " _____ 200__р.
по " _____ " 200__р.

Варіант 2. Умовно позитивний висновок (є нефундаментальна невпевненість)

У зв'язку з неможливістю перевірки фактів, що стосуються

з

причин

_____ аудитор не може висловити думку щодо зазначених моментів, проте вони
мають

обмежений вплив на стан справ у цілому і не перекручують дійсного фінансового становища.

У зв'язку з цим аудитор вважає за можливе підтвердити, що за винятком згаданих обмежень надана інформація свідчить про відповідність здійснюваної господарсько - фінансової діяльності чинному законодавству. Прийнята система бухгалтерського обліку відповідає законодавчим і нормативним вимогам.

Фінансова звітність складена на основі дійсних облікових даних і в цілому достовірно відображає фактичне фінансове становище підприємства, що перевіряється

на " ____ " _____ 200_р. за результатами операцій за період
з " ____ " 200_р. по " ____ " _____ 200_р.

Варіант 3. Умовно позитивний висновок (є нефундаментальна незгода)

Перевіркою встановлено, що операції з _____ проведено (оформлено)
з порушенням установленого порядку які саме положення порушені, в чому
суть _____ порушення

Детальніше наведені факти розглянуто в _____
(назва документів)

Проте зазначені моменти мають обмежений вплив на стан справ у цілому і не перекручують дійсного фінансового становища підприємства, що перевіряється.

У зв'язку з цим аудитор вважає за можливе підтвердити, що за винятком згаданих обмежень надана інформація свідчить про відповідність здійснюваної господарсько-фінансової діяльності чинному законодавству. Прийнята система бухгалтерського обліку відповідає законодавчим і нормативним вимогам. Фінансова звітність складена на основі дійсних облікових даних і в цілому достовірно відображає фактичне фінансове становище підприємства, що перевіряється,

на " _ " _____ 200_р. за результатами операцій за період
з " _ " _____ 200_р. по " _ " _____ 200_р

Варіант 4. Негативний висновок

У результаті проведення аудиту встановлено, що в перевіреному періоді підприємством _____ допущено _____ такі порушення: _____

Детальніше наведені факти розглянуто в _____
(назва документів)

Допущенні порушення суттєво перекручують реальний стан справ в цілому (в основному).

Прийнята система бухгалтерського обліку не відповідає законодавчим і нормативним вимогам _____

(зазначити зміст порушень)

Дані фінансової звітності не відповідають обліковим даним: _____

_____ (зазначити причини)

Отже, дані бухгалтерського обліку і фінансової звітності не дають достовірного уявлення про дійсне фінансове становище підприємства, що перевіряється

на " ____ " _____ 200__ р.

Варіант 5. Відмова від надання висновку

У зв'язку з неможливістю перевірити факти, які стосуються з причин _____

(зазначити причини)

аудитор не може висловити думку щодо зазначених моментів.

Перелічені моменти суттєво впливають на дійсний стан справ в цілому (в основному).

У зв'язку з відсутністю достатніх аудиторських свідчень аудитор не може видати об'єктивний аудиторський висновок.

Складено " ____ " _____ 200__ р.

Керівник аудиторської фірми _____ Підпис

Аудитор _____ Підпис

2 Аудиторський звіт

На етапі завершення аудиту аудитор складає аудиторський звіт про результати аудиторської перевірки та аудиторський висновок. Аудиторський звіт — це документ, що складається відповідно до угоди аудитора і замовника. Його складають тільки для замовника, тоді як аудиторський висновок надається широкому колу користувачів.

Аудиторський звіт складається з трьох частин: загальної, аналітичної та заключної (підсумкової).

Загальна (вступна) частина аудиторського звіту аудиторської фірми має містити такі обов'язкові дані:

- місце і дату складання звіту;
- назву аудиторської організації та її адресу;
- № і дату видачі сертифіката та свідоцтва про включення до Реєстру суб'єкта аудиторської діяльності;
- період за який здійснюється перевірка;
- склад облікової та звітної інформації;

— посилання на Закон і положення (стандарти) бухгалтерського обліку, МСА, якими керувався аудитор.

Загальна (вступна) частина аудиторського звіту, складеного аудитором, який працює самостійно, має включати такі дані:

- прізвище, ім'я, по батькові аудитора;
- стаж аудиторської діяльності;
- найменування органу, який видав ліцензію на здійснення аудиторської діяльності, дата її видачі, а також строк дії ліцензії;
- номер реєстраційного свідоцтва;
- номер поточного рахунку;
- прізвище (найменування) одержувача аудиторського звіту (замовник аудиторської перевірки чи за узгодженням з ним інші юридичні або фізичні особи);

В аналітичній частині аудиторського звіту наводять результати перевірки бухгалтерського обліку і фінансової звітності, стану внутрішнього контролю, спосіб перевірки (суцільний, вибірковий), факти порушень законодавчих, інших нормативно-правових актів та встановлених правил ведення бухгалтерського фінансового обліку і складання фінансової звітності.

Заключна частина являє собою висновок аудитора про достовірність перевірених фінансових звітів. По суті це думка аудитора про перевірєну фінансову звітність, яку називають аудиторським висновком, якщо вона оформлена окремим офіційним документом, тобто засвідченим підписом і печаткою аудиторської фірми.

Аудиторський звіт адресується замовнику із зазначенням дати складання, підписується керівником аудиторської фірми (або особою, уповноваженою керівником) і аудитором, що проводив перевірку, завіряється печаткою аудиторської фірми.

Кожна сторінка аудиторського звіту підписується аудитором, який здійснював перевірку, і завіряється його особистою печаткою.

Дані, які містить письмова інформація аудитора, наводяться з метою доведення до керівництва економічного суб'єкта, що перевіряється, свідчень щодо недоліків в облікових записах, бухгалтерському обліку і системі внутрішнього контролю, які можуть призвести до суттєвих помилок в бухгалтерській звітності, і в порядку внесення конструктивних пропозицій щодо удосконалення систем бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю економічного суб'єкта.

Аудиторська організація зобов'язана вказати в письмовій інформації аудитора всі пов'язані з фактами господарського життя економічного суб'єкта помилки і перекручення, які суттєво впливають на достовірність його бухгалтерської звітності. Аудитор може навести в письмовій інформації будь-які відомості, що стосуються проведеного аудиту і фактів господарського життя економічного суб'єкта, які буде вважати доцільними.

Письмова інформація аудитора не може розглядатись як повний звіт про всі існуючі недоліки. Вона присвячена лише тим з них, які були виявлені в процесі аудиторської перевірки.

Свідчення, які містяться в письмовій інформації аудитора, повинні бути чіткими, змістовними. В необхідних випадках у письмовій інформації аудитора повинні бути обґрунтування кількісних розрахунків і оцінок, посилення на документи чинного законодавства.

У письмовій інформації аудитора в обов'язковому порядку повинно бути вказано, які із зроблених зауважень є суттєвими, а які ні, чи впливають або не впливають (чи можуть впливати) перераховані зауваження та недоліки на висновки, зроблені аудитором. У випадку підготовки аудиторською організацією умовно-позитивного висновку, негативного висновку або відмови від висловлення думки в письмовій інформації (звіті) аудитора повинна міститись розгорнута аргументація причин, які призвели до такої думки аудитора.

Письмова інформація аудитора може бути передана таким особам:

а) особі, яка підписала договір (контракт, лист-зобов'язання) на надання аудиторських послуг;

б) особі, яка прямо вказана в якості отримувача письмової інформації аудитора в договорі (контракті, листі-зобов'язанні) на надання аудиторських послуг;

в) будь-якій іншій особі — у випадку письмової вказівки на те в адресу аудиторської організації, підписаної особою, яка засвідчила договір (контракт, лист-зобов'язання) на надання аудиторських послуг.

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

3 Аудиторські робочі документи

З метою підготовки аудиторського висновку й отримання надійного інструментарію для аргументації на випадок розбіжностей зі суб'єктом аудиторської перевірки аудиторіві потрібні зібрані докази на всіх стадіях і етапах аудиторської перевірки оформити в робочій документації, форми і зміст якої визначені в МСА №230 "Документація".

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



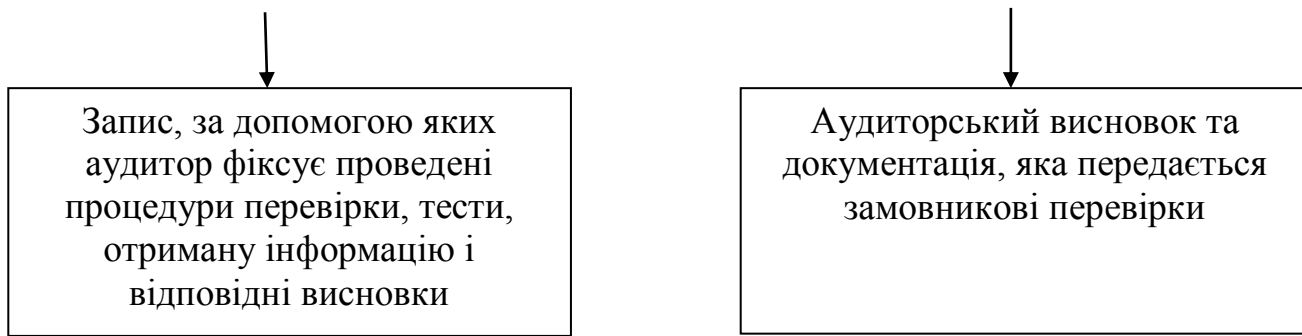


Рис. 6.2.1 Види документації для оформлення процесу та результатів аудиту

Як зазначено у МСА №230, **робоча документація** - це записи, за допомогою яких аудитор фіксує проведені процедури перевірки, тести, отриману інформацію і відповідні висновки, що здійснюються під час проведення аудиторської перевірки. До робочої документації вводиться інформація, яка, на думку аудитора, важлива для того, щоб правильно виконати аудиторську перевірку, і яка повинна підтвердити висновки та пропозиції в аудиторському висновку. Робоча документація може бути оформлена у вигляді стандартних форм і таблиць на папері або зафіксована на електронних носіях інформації.

Робочі документи аудитора (робоча документація) являють собою записи, документи, які здійснюються, складаються та збираються аудитором і для аудитора або які одержуються та зберігаються аудитором у зв'язку з проведенням аудиту. Робочі документи можуть бути поданими в будь-якій формі зберігання інформації.

Мета складання робочих документів полягає в необхідності формування аудиторських доказів для обґрунтування аудиторської думки (висновку), а також для підтвердження фактів здійснення аудиту відповідно до законодавчих та стандартних (нормативних) вимог.

Робочі документи аудитора:

- допомагають планувати та організувати аудит;
- допомагають проводити аудит, наглядати та контролювати роботу аудиторів;
- містять аудиторські докази, які одержуються в процесі аудиту для обґрунтування думки аудитора.

Робочі документи аудитора необхідно складати в досить повній та докладній формі, необхідній для забезпечення загального розуміння аудиту.

У робочих документах необхідно відобразити таку інформацію:

- про планування аудиту;
- характер, часові межі та обсяги виконаних аудиторських процедур;
- результати виконаних процедур;
- обґрунтування суттєвих питань, з яких аудитору необхідно висловити свою думку та прийти до аудиторського висновку;

— висновки, зроблені на основі одержаних аудитором доказів.

Обсяг і зміст робочих документів значною мірою залежать від професійного досвіду аудитора. У документуванні кожного кроку аудитора немає ні необхідності, ні можливості.

Чинники, які впливають на форму і зміст робочих документів аудитора:

- характер аудиторського завдання; форма аудиторського висновку; характер і складність бізнесу суб'єкта перевірки; характер і стан системи обліку і внутрішнього контролю; необхідність керувати, доглядати та контролювати (перевіряти) роботу аудитора та його асистентів;

- конкретні методи та прийоми, які використовує аудитор у процесі перевірки.

До складу робочих документів аудитора можуть бути включені:

- копії та витяги з установчих та внутрішніх документів суб'єкта господарювання, у тому числі документи, що розкривають організаційно-правову форму та організаційну структуру управління;

- копії та витяги з інших юридичних документів (договорів, угод, контрактів, протоколів засідань, зборів тощо);

- інформація про галузь, економічне і правове середовище діяльності суб'єкта господарювання;

- матеріали про планування аудиту (загальний план і програма аудиту);

- інформація про дослідження системи обліку і внутрішнього контролю (описи, схеми, тести);

- документи оцінки аудиторського ризику та його складових;

- аналітичні матеріали господарських операцій і залишків рахунків;

- матеріали аналізу важливих показників і тенденцій економічної діяльності;

- записи про характер, дати та обсяги проведених аудитором процедур та їх результати;

- матеріали, які б свідчили про те, що робота, яку виконували асистенти та інші - спеціалісти, контролювалась аудитором;

- записи про виконавців і час проведених процедур;

- інформація про роботу, яка виконувалась іншими аудитором;

- записи, документи, листування, обговорення з замовником і виконавцями окремих питань;

- копії фінансової та іншої звітності, бухгалтерських документів;

- висновки аудитора за результатами аудиту та рекомендації для клієнта.

Робочі документи можуть бути розподіленими на постійні та поточні. Після проведення аудиту оформлені належним чином робочі документи залишаються в аудитора. У зв'язку з необхідністю додержання принципу конфіденційності одержаної в процесі аудиту інформації та інших принципів аудиту аудитор не має права розголошувати зміст робочих документів, використовувати їх в особистих (крім їх прямого призначення) цілях. Разом з тим аудитор повинен забезпечити надійне зберігання робочих документів, які не можуть бути вилученими, крім випадків, передбачених законодавством.

Строк зберігання робочих документів не може бути меншим строку позовної давності і залежить від багатьох чинників (виду документа, прийнятої практики та ін.).

Робочими документами аудитора є: плани і програми проведення аудиту; копії засновницьких та інших внутрішніх документів клієнта (протоколів, договорів, контрактів тощо); матеріали вивчення й оцінки систем бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю (схеми документообігу, описи тощо); результати аналізу господарських операцій і показників діяльності підприємства (розрахунки, таблиці, графіки тощо); записи про характер і обсяг проведених аудиторських процедур та їх результати; копії переписки з клієнтом і третіми особами; висновки експертів; копії бухгалтерських та інших фінансових документів клієнта; інформацію для керівництва підприємства-клієнта; висновки і рекомендації аудитора тощо.

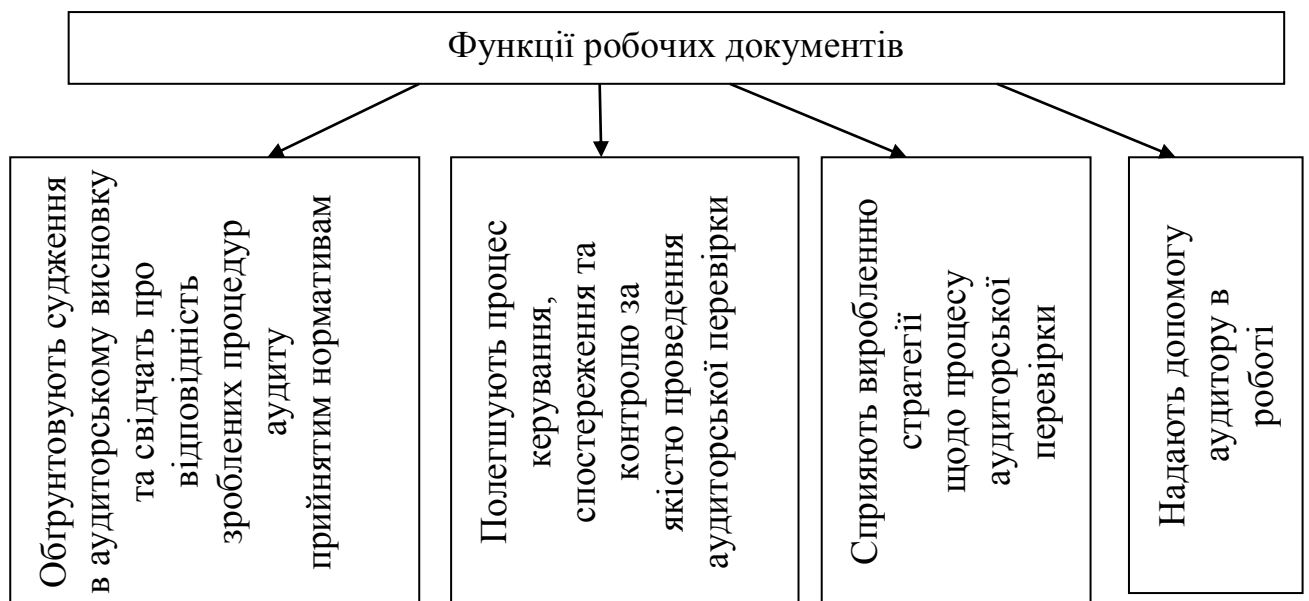


Рис. 6.2.2 Функції робочої документації

Аудитору необхідно врахувати ту обставину, що робочими документами користуватиметься, наприклад, інший аудитор. Переглянувши цю робочу документацію, він мав би зрозуміти сутність проведеної перевірки і зміст прийнятих рішень щодо її результатів без визначення окремих деталей процедур перевірки.

Він може зрозуміти це тільки тоді, коли обговорить їх з аудитором, котрий підготував робочу документацію.

Перед аудитором стоїть завдання: робочі документи необхідно грамотно, професійно оформляти.

Форми робочих документів аудитори (аудиторські фірми) визначають з урахуванням специфіки окремих питань аудиту. Оскільки використання 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, підготовлених 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.

Робочі документи можуть бути оформленими у вигляді стандартних форм і таблиць на паперових чи електронних носіях інформації.

Для належного оформлення робочої документації мають бути дотримані наступні вимоги:

1) перша сторінка кожного робочого документа повинна містити: назву аудиторської фірми, назву підприємства, період перевірки чи дату перевірки документації клієнта;

2) кожний робочий документ повинен мати назву та код (шифр);

3) сторінки кожного робочого документа в межах однієї назви мають бути пронумерованими;

4) в кожному робочому документі вказується прізвище аудитора, який підготував його, та зазначається дата остаточного виконання процедур аудиторської перевірки, відображених у цьому документі.

Після завершення аудиту робочі документи залишаються в аудитора. Вони є його власністю, і на їх підставі він має складати довідки. Проте право власності аудитора обмежене етичними нормами та умовами конфіденційності.

Аудитор повинен забезпечити надійне зберігання робочих документів. Термін їх зберігання визначається як практикою аудиторської діяльності, так і юридичними вимогами, а в разі потреби також іншими міркуваннями і нормативними документами.