Н.М.Проскуріна

ПРОЦЕДУРНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ АУДИТУ. ТЕОРІЯ ТА ПРАКТИКА

НАЦІОНАЛЬНА АКАДЕМІЯ
СТАТИСТИКИ, ОБЛІКУ ТА АУДИТУ

Н.М. Проскуріна

ПРОЦЕДУРНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ АУДИТУ. ТЕОРІЯ ТА ПРАКТИКА

Монографія

Київ
2011

УДК 657.6
ББК У 053.31 (4Укр)
П 824

Рекомендовано до друку Вченою радою
Національної академії статистики,
обліку та аудиту Держкомстату України
(протокол №1 від 29 серпня 2011 р.)

Проскуріна Н.М.
П 824 Процедурне забезпечення аудиту. Теорія та практика: монографія / Н.М. Проскуріна. – К.: ДП "Інформ.-аналіт. агентство", 2011. – 739 с.

ISBN 978-617-571-048-7

У монографії викладено теоретичні, методологічні та організаційні підходи до формування процедурного забезпечення. Уточнено та доповнено класифікацію аудиторських процедур. Автором узагальнено теоретичні погляди фахівців на застосовні в аудиті методи та методичні прийоми.

Викладено та досліджено принципи, закономірності і методичні підходи до послідовності здійснення аудиту та його планування.

В монографії основний акцент зроблено на комплексний підхід до вибору аудиторських процедур з метою досягнення конкретних цілей аудиту, на обґрунтування їх відповідності, достатності та ефективності. Відносно запропонованих аудиторських процедур розглядаються фактори впливу на їх вибір.

На основі аналізу та узагальнення вітчизняного та зарубіжного досвіду аудиторської діяльності автором виконані конкретні розробки та пропозиції щодо планування аудиту, визначення аудиторського ризику, розрахунку рівня суттєвості, ціноутворення аудиторських послуг.

Монографія може бути корисною науковим працівникам, які досліджують проблеми сучасного аудиту, викладачам, практикуючим аудиторам, аспірантам, студентам.

Рецензенти:

Жук В. М. – доктор економічних наук, професор, член-кореспондент Національної академії аграрних наук України, академік-секретар відділення економіки і продовольства Національної академії аграрних наук України

Мних Є. В. – доктор економічних наук, професор, завідувач кафедрою фінансового аналізу та контролю Київського національного торговельно-економічного університету

Шевчук В. О. – доктор економічних наук, професор, перший проректор Національної академії статистики, обліку та аудиту

УДК 657.6
ББК У 053.31 (4Укр)

ISBN 978-617-571-048-7

© Н.М. Проскуріна, 2011

ЗМІСТ

ВСТУП.....5

РОЗДІЛ 1
Аудит як засіб пізнання та підтвердження факту.....7
1.1 Аудиторська ідентифікація господарських фактів.....7
1.2 Генезис методології аудиторської практики.....34
1.3 Тенденції наукової думки щодо методологічної бази аудиту.....54

РОЗДІЛ 2
Процедури аудиту: теорія та практика.....72
2.1 Аудиторські процедури: теоретичний аспект.....72
2.2 Методичні аспекти аудиту.....129
2.3 Достатність та доречність аудиторських процедур.....165
2.4 Критичний аналіз практичного застосування аудиторських процедур.....179

РОЗДІЛ 3
Процедурне забезпечення в практиці аудиту.....204
3.1 Методи як складові аудиторських процедур.....204
3.2 Чинники впливу на процедурне забезпечення та ризики його впровадження.....237
3.3 Аудиторські процедури за розділами аудиту (твердження та процедури на рівні тверджень).....258

РОЗДІЛ 4
Процедури за розділами аудиту фінансової звітності.....273
4.1 Загальні процедури, що передують аудиту.....273
4.2 Процедури тестування системи внутрішнього контролю.....284
4.3 Процедури на стадії планування.....325
4.4 Процедури аудиту за розділами.....335
4.5 Аудит фінансової звітності, трансформованої за МСФЗ.....414

РОЗДІЛ 5
Процедури контролю якості аудиторських послуг.....431
5.1 Контроль якості: розвиток та сучасний стан.....431
5.2 Процедури внутрішньофірмового контролю.....468
5.3 Процедури зовнішнього контролю.....504

РОЗДІЛ 6
Концепція розвитку процедурного забезпечення аудиту.....524
6.1 Розширення методичної бази аудиту в умовах інформатизації.....524
6.2 Стандартизація процедур аудиту.....558
6.3 Ефективність обраних процедур аудиту.....583

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....607

ДОДАТКИ.....652

ВСТУП

Перехід економіки України на ринкові відносини призвів до радикальних змін в плануванні, обліку та контролю виробничо-господарської діяльності, трансформації системи управління. Зовсім іншими стали цілі підприємництва, засоби їх досягнення, економічна основа суспільства.

Першочергово відтепер враховуються інтереси власників підприємств. Таким чином, в суспільстві виникла об'єктивна необхідність в незалежному професійному контролі за діяльністю підприємств та її результатами, яким є аудит.

Проблеми теорії і методології, організації аудиту, його подальшого вдосконалення отримали широке висвітлення в працях вітчизняних вчених-економістів. Ми також дослідили матеріали науково-практичних конференцій та фахових періодичних видань з метою визначити найактуальніші з них.

Треба зазначити, що проблематика аудиту досить широка. Ключові питання, які висвітлюють науковці та практикуючі аудитори:

– недостатня кількість методичних розробок з аудиторського контролю;

– недостатня кількість кваліфікованих аудиторських кадрів, а звідси – і неосвоєний ринок аудиторських послуг;

– відсутність методичних рекомендацій з питань комп'ютеризації аудиту тощо.

Методологія здійснення аудиту залишається недосконалою, не повністю враховує сучасні наукові надбання, що мають бути покладені в основу його розвитку.

Серйозну стурбованість також викликає якість роботи більшості українських аудиторських фірм. Це питання піднімається не лише користувачами аудиторських послуг і державними органами, але й самими аудиторами, які зацікавлені в стабільному розвитку ринку аудиторських послуг, підвищенні престижу аудиторської професії.

Одним з основних напрямів підвищення якості аудиту є розробка внутрішньофірмових методик аудиту, робочої документації тощо, оформлення їх у вигляді внутрішньофірмових стандартів.

Поряд з названими вище існує серйозна проблема формування ціни на аудиторські послуги, а саме в частині методики її визначення. Єдиної системи розрахунку вартості послуг аудиторської фірми в Україні не існує, тому аудитори часто використовують, власну систему формування ціни.

Незважаючи на те, що для розвитку аудиту в Україні вже зроблено дуже багато, ще залишаються питання, від правильного, успішного вирішення яких залежить перспективи його подальшого розвитку.

Мета даної монографії – обгрунтувати теоретичні та методологічні положення формування процедурного забезпечення з метою якісного проведення аудиту. Для досягнення мети автором проаналізовані методи та методичні прийоми, застосовні в аудиті, розширена їх класифікація.

В монографії основний акцент зроблено на комплексний підхід до вибору аудиторських процедур з метою досягнення конкретних цілей аудиту, на обгрунтування їх відповідності, достатності та ефективності. Відносно запропонованих аудиторських процедур розглядаються фактори впливу на їх вибір.

На основі аналізу та узагальнення вітчизняного та зарубіжного досвіду аудиторської діяльності автором виконані конкретні розробки та пропозиції. Зокрема розроблено інформаційно-організаційна модель, яка може застосовуватися як для аудиторської перевірки в цілому, так і для конкретних її розділів. Для практичного застосування запропоновано внутрішньофірмовий стандарт "Аудиторські процедури", методологія визначення аудиторського ризику та розрахунку суттєвості. Наведені приклади деяких робочих документів.

Результати досліджень, викладені в монографії, доповідалися, обговорювалися та отримали схвалення науковців та практиків на міжнародних та регіональних науково-практичних конференціях у різних регіонах України, апробовані при проведенні аудиторських перевірок, у тому числі – за участю автора.

Монографія може бути корисною науковим працівникам, які досліджують проблеми сучасного аудиту, викладачам, практикуючим аудиторам, аспірантам, студентам.

Автор сподівається, що ця книга сприятиме подальшому розвитку аудиторської діяльності в Україні.

Розділ 1.
Аудит як засіб пізнання та підтвердження факту

1.1. Аудиторська ідентифікація господарських фактів

Визначення господарських фактів

Функціонування суб'єктів господарювання в принципі неможливе без здійснення основних господарських процесів і господарських фактів. Господарські процеси являють собою ті чи інші напрямки діяльності суб'єктів господарювання, кожний господарський процес складається з господарських фактів.

Факт (від лат. "Factum" – те, що сталося) – знання у формі твердження, достовірність якого строго встановлена.

Факт господарського життя – дія або подія в господарській діяльності суб'єкта господарювання, що включає в себе господарські операції, які змінюють склад його активів, пасивів або фінансових результатів.

Факти господарської діяльності характеризують стан і використання ресурсів підприємства (матеріальних, трудових, фінансових, енергетичних, інформаційних), процесів (постачання, виробництва, збуту, обміну, розподілу, споживання), розрахункові відносини підприємства з фізичними та юридичними особами, фінансові результати та їх використання, формування різноманітної інформації фінансового характеру для внутрішніх та зовнішніх споживачів [413, с. 50; 415, с. 43-45].

В. В. Сопко доводить, що господарство – це, з одного боку сукупність виробничих елементів, а з іншого – сукупність правових відносин. Ці два елементи характеризують господарські факти – явища, змістовна характеристика яких задовольняє продуктивний або правовий аспект господарювання чи обидва водночас, або факт одержав вартісне (грошове) вимірювання. Якщо будь-який господарський факт не може бути розглянутий одночасно з цих двох сторін, то він не може бути об'єктом фінансового обліку [482, с. 84].

Факт господарської діяльності (життя) визначається як найважливіша категорія бухгалтерського обліку, що виступає елементом господарського

процесу. Він означає стан, дію або подію, що приводить до констатації наявних коштів та джерел організації, або до зміни в їхньому складі.

Я. В. Соколов розглядає факт господарського життя як ядро, що вкрите кількома шарами, кожен з яких відображає певний змістовий аспект факту і складають його економічну та юридичну мантії [479, с. 92 – 94].

Отже, факти господарської діяльності є предметом бухгалтерської справи. Виходячи з наведених визначень, слід виділити поняття: стан, дія, подія (рис. 1.1).



Рис. 1.1 Складові господарського факту

Стан – це наявність об'єктів обліку на певну дату та у певному місці. Під подією К. Н. Нарібаєв розуміє процес або явище, що описуються одним або більшим числом властивостей, атрибутів і характеристик [292, с. 84]. Тобто, подія – це факт господарської діяльності, що виникає в результаті доцільної діяльності осіб і контрагентів, зайнятих у господарському процесі, або в результаті будь-яких випадкових явищ (наприклад, стихійних лих, негативних вчинків матеріально-відповідальних осіб, судових позовів тощо).

У діючих нормативних документах з бухгалтерського обліку поняття "господарська операція" і "факт господарської діяльності" розглядаються як синоніми: господарська операція – дія або подія, яка викликає зміни в структурі активів та зобов'язань, власному капіталі підприємства [368]. Я. В. Соколов і М. Л. Пятов вважають, що господарська операція – чисто бухгалтерський термін, що означає результат кваліфікації фактів господарського життя [477].

Згідно з визначенням, наведеним у Великому бухгалтерському словнику, "господарські операції (від лат. "operatio" – дія) – це окремі господарські дії, що викликають зміни в обсязі, складі, розміщенні та використанні коштів, а також у складі й призначенні джерел цих коштів" [40].

В. В. Сопко, З. В. Гуцайлюк, М. Т. Щирба, М. М. Бенько відзначають, що бухгалтерський облік можливий лише тоді, коли наявний певний факт, тобто передумовою бухгалтерського обліку є факт (рис. 1.2).



Рис. 1.2 Сутність бухгалтерського обліку як лінгвістичного поняття [за джерелом 487 с. 22]

У бухгалтерському обліку реєструють лише господарські факти – діяльність людей, спрямовану на добування, перетворення і пристосування продуктів природи до потреб суспільства.

Процес здійснення господарської діяльності – це динамічний процес. Засоби як сукупність майна та їх джерела перебувають у постійному русі й безперервно змінюються під впливом різних господарських фактів – процесів. З одного боку – це процеси надходження (одержання, залучення) нових засобів, виробниче споживання засобів у процесі господарської діяльності або вибуття (вилучення тощо) наявних засобів – продаж, псування тощо. З іншого – набуття права власності – вкладання, внески чи залучення нових капіталів (позичання), або вилучення діючих капіталів, або зміна власника, уступка поточних зобов'язань.

Сукупність цих процесів характеризується подвійністю, як і стан майна господарюючого суб'єкта, тобто мають продуктивний і правовий характер (рис. 1.3).

Класифікація господарських фактів

Господарські операції, що виникають в процесі діяльності суб'єкта господарювання, не порушують рівності підсумків активу й пасиву балансу, у той час як суми статей, а також валюта балансу, можуть змінюватися. Це відбувається внаслідок того, що кожна операція відображається на двох рахунках обліку, тобто веде до зміни двох статей балансу, які можуть перебувати як одночасно в активі й пасиві, так обидві – в активі або обидві в пасиві.

Існує чотири типи операцій щодо валюти балансу (рис. 1.4).



Рис. 1.3 Сутність господарського факту як явища і процесу [487, с. 37]

При цьому, різні автори неоднаково ідентифікують типи змін. Наприклад, проф. А. В. Власов і Л. С. Зернов [54, с. 36-37] до перших двох типів відносять операції модифікації (що збільшують валюту балансу – перший тип, що зменшують – другий), а до третього (зміни напрямків вкладень) і четвертого (зміни в складі джерел) – операції пермутації. У роботі Т. М. Гусєвої і Т.М. Шийної, навпаки, до перших двох типів відносяться операції пермутації (факти господарської діяльності носять односторонній характер та не змінюють валюту балансу), а до двох інших – операції модифікації [55, с. 51-55].

Операції I типу (активні) змінюють склад майна, тобто стосуються тільки активу балансу. При цьому на ту саму суму (х) одна стаття активу зменшується, а друга збільшується. Загальний підсумок активу не змінюється й зберігається рівність між активом (А) і пасивом (П) балансу суб'єкта господарювання.

У цьому випадку валюта балансу не зміниться: А + х – х = П.

Операції II типу (пасивні) змінюють джерела майна суб'єкта господарювання, тобто стосуються тільки пасиву балансу. Одна стаття пасиву балансу збільшується, а інша зменшується на таку ж суму. Загальний

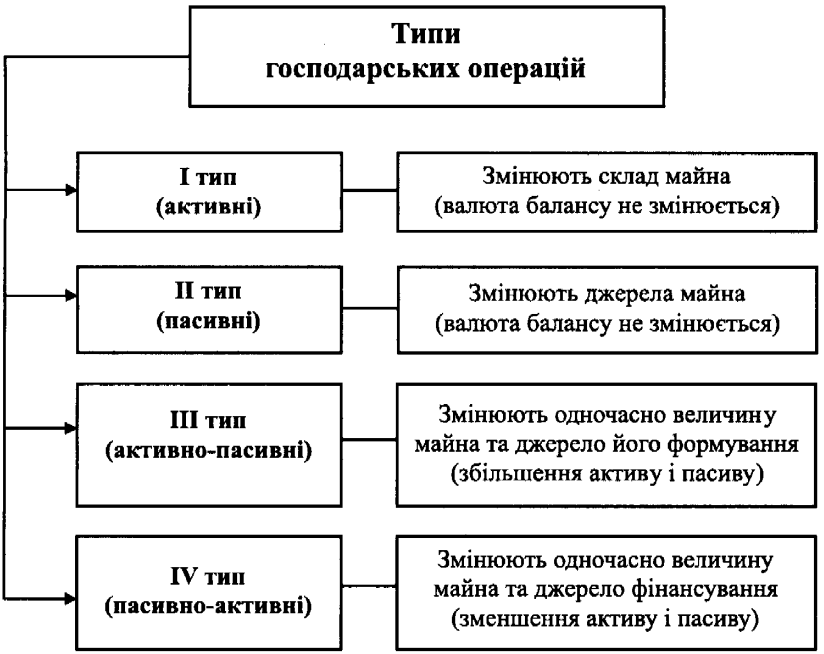

Рис. 1.4 Класифікація типів операцій щодо валюти балансу

підсумок пасиву балансу при цьому не змінюється й зберігається рівність між активом і пасивом балансу.

У цьому випадку валюта балансу не зміниться: А = П + х – х.

Операції III типу (активно-пасивні) змінюють одночасно величину майна й джерел його формування у бік збільшення, тобто зміни відбуваються в активі й пасиві балансу.

У результаті на однакову величину збільшується підсумок активу й пасиву балансу: А + х = П + х.

Операції IV типу (пасивно-активні) – зміни відбуваються в активі й пасиві балансу. Зменшується одна стаття активу й на ту ж суму зменшується стаття пасиву балансу.

У результаті на однакову величину зменшується підсумок активу й пасиву балансу й рівність між активом і пасивом балансу зберігається: А – х = П – х.

Тобто, кожний факт господарської діяльності може бути визначений у часі, оцінений і класифікований у номенклатурі плану рахунків і по видах.

Визначення в часі фактів господарської діяльності обумовлене необ-

хідністю встановлення моменту часу їх реєстрації. Цьому факту особлива *увага приділяється* при укладанні договорів з контрагентами або сторонніми фізичними особами. Датою визначається момент переходу права власності на товари, продукцію, виконані роботи або надані послуги, порядок визнання доходів і витрат у бухгалтерському обліку і фінансовій звітності від звичайних та інших видів діяльності і відображенні їх по періодах; одержання кредитів і позик; здійснення операцій з іноземною валютою й інше. Даний елемент повинен бути описаний в обліковій політиці суб'єкта господарювання.

Проблема оцінки фактів господарської діяльності – є самою суперечливою в бухгалтерському обліку. Згідно із принципами бухгалтерського обліку, усі активи, пасиви, власний капітал, доходи та витрати повинні бути відображені у відповідній оцінці. Кожний факт господарської діяльності має свою вартість при визначенні його в часі. Вартісна оцінка проводиться за первинними документами, що підтверджують факт здійснення господарської операції. Завданням бухгалтера є визначення собівартості (вартості) фактів господарської діяльності на момент їх здійснення.

Так, вартість активів визначається в момент їх придбання та зберігається на цьому рівні доти, поки вони не будуть спожиті в виробництві, продані, або передані безоплатно.

Виходячи з викладеного, кожний господарський факт – явище або процес – характеризується ознаками й показниками.

Визначимо основні ознаки господарських фактів:

– речові елементи залучених до господарської діяльності фактів. Наприклад, явищ (матеріали, гроші або джерела, позички, борги постачальникам, кредиторська заборгованість) чи процесів (передача матеріалів зі складу на виробництво або видача грошей із каси в підзвіт і та ін.);

– місце здійснення господарського факту;

– час, коли відбувався господарський факт;

– одиниці вимірювання речових елементів, залучених у господарську діяльність фактів, – натуральних і вартісних;

– сторони, які брали участь у здійсненні господарського факту (назва).

Ці ознаки якісно відрізняють одні господарські факти від інших. Водночас саме ці ознаки дають змогу систематизувати, групувати, перегруповувати дані. У бухгалтерському обліку це один із основних прийомів отримання вихідних даних про господарську діяльність.

Факти господарської діяльності, В. Ф. Палій, Я. В. Соколов [315, с. 36-61], а також Р. С. Рашитов [421] ставлять в основу бухгалтерського обліку. Погоджуючись з їхнім підходом, М. С. Пушкар пропонує класифікацію їх за ознаками, наведеними в таблиці 1.1 [414, с. 40].

Таблиця 1.1

Класифікація фактів господарської діяльності

№ з/п	Класифікаційні ознаки	Види фактів
1.	Відношення до балансу	Зміни в активі, зміни в пасиві, зміни в активі і пасиві одночасно або в сторону збільшення або в сторону зменшення
2.	Середовище підприємства	Зовнішні і внутрішні
3.	Час здійснення	Минулі, поточні, майбутні
4.	Зміст повідомлень	Економічні, юридичні, змішані
5.	Рівень узагальнення	Індивідуальні, агреговані
6.	Тривалість	Моментальні, тривалі
7.	Складність	Прості, складні

Різні класифікації фактів господарської діяльності виділені у відповідності до мети, яку ставлять ті, хто здійснює управлінські функції, а це свідчить про розширення задач бухгалтерського обліку в залежності від мети управлінських служб (рис. 1.5).

Щодо умов здійснення, операції бувають випадковими, сумісними і несумісними, залежними і незалежними, неможливими (рис. 1.6).

Показники документів відображають кількісну характеристику господарських фактів у натуральних (речових, трудових) і вартісних вимірниках.

До первинних даних про господарські факти належать ознаки та показники, які є змістом бухгалтерських документів і називаються реквізитами (рис. 1.7).

Реквізити (від лат. "recvizit" – потрібний, необхідний) – найважливіші відомості про певні господарські факти, явища і процеси, які характеризують певний їх бік (властивість). Обов'язкові реквізити відображаються у первинних документах, які можуть бути складені на паперових або машинних носіях.

Визначення первинного документа міститься в Законі України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність": "первинний документ – документ, який містить відомості про господарську операцію та підтверджує її здійснення" [368].

В бухгалтерському обліку використовують бухгалтерські документи, які, за визначенням В. В. Сопко, являють собою "письмові підтвердження (доказ, свідоцтво) певної форми та змісту про факт здійснення того чи іншого господарського факту (процесу, операції)" [485].

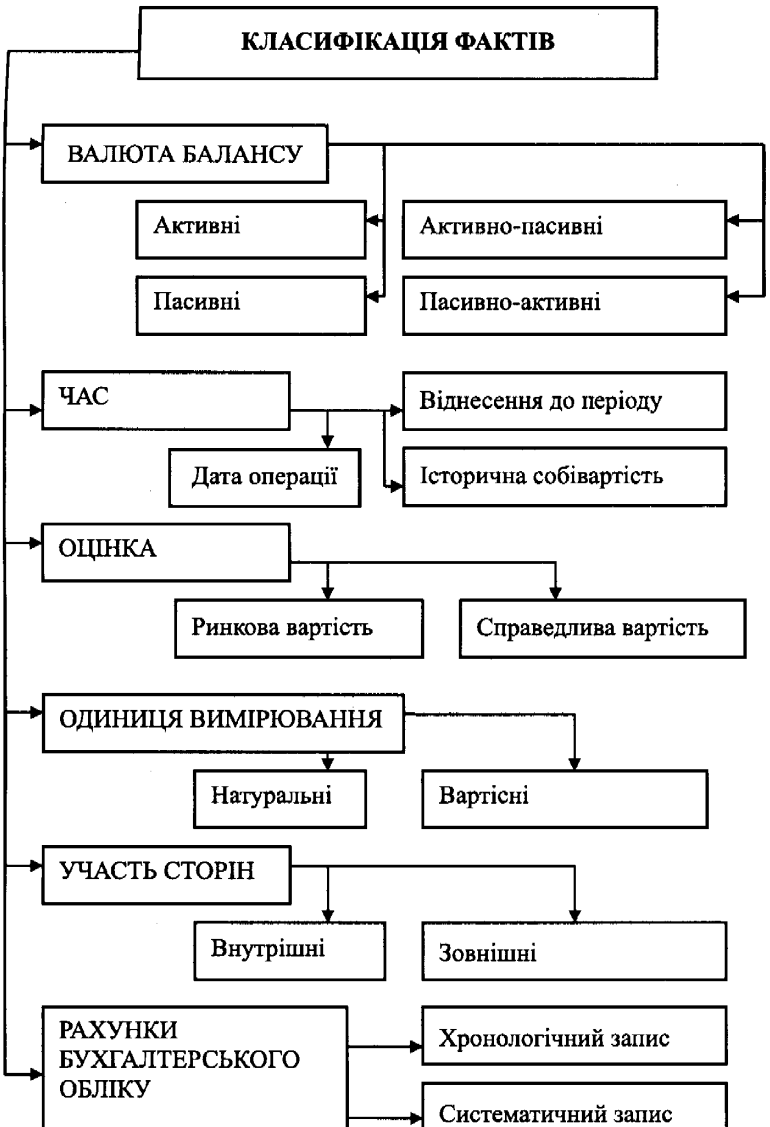

Рис. 1.5 Класифікація господарських фактів (операцій) в цілях бухгалтерського обліку



Рис. 1.6 Класифікація господарських операцій по відношенню до реальної дійсності

Таким чином, в бухгалтерських документах зазначаються всі відомості, необхідні для економічної та юридичної характеристики зафіксованих на них господарських фактів, – явищ або процесів, та наступних бухгалтерських процедур: реєстрації, узагальнення, класифікації, систематизації, контролю та аналізу. Жодний господарський факт не може бути відображений в бухгалтерському обліку без належного його оформлення відповідними документами.

Ф. Ф. Бутинець відмічає, що "в аудиті, в основному, використовується задокументована інформація, яка є письмовим свідченням про

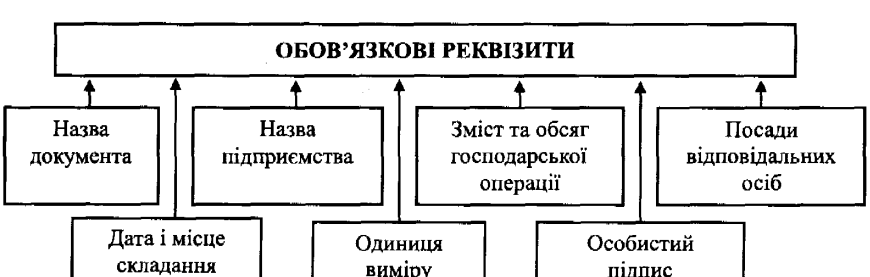

Рис. 1.7 Обов'язкові реквізити первинного документу

явища, процеси, події, факти, що здійснились. Факти і явища процесів господарювання, які відображені документально, в аудиті називаються операціями" [51, с. 232].

Інформація, що міститься у прийнятих до обліку первинних документах, систематизується на рахунках бухгалтерського обліку в регістрах синтетичного та аналітичного обліку шляхом подвійного запису їх на взаємопов'язаних рахунках бухгалтерського обліку. Подвійна характеристика господарських фактів, яка в бухгалтерському обліку називається "подвійним записом", є вихідним принципом у побудові бухгалтерського методу, що надає змогу:

– отримати узагальнений стан господарських фактів – будь-якого суб'єкта господарювання; на кожний даний момент за ознаками активу та пасиву;

– оцінити результати діяльності суб'єкта господарювання – прибуткове чи збиткове на підставі порівняння доходу-виручки (виторгу) й затрат;

– забезпечити постійне порівняння розміру господарських коштів та їх джерел [487, с. 39].

Класифікація фактів господарської діяльності в номенклатурі плану рахунків являє собою запис господарських операцій у системі рахунків. Вибір системи рахунків визначає порядок ведення в організації бухгалтерського обліку (фінансового й управлінського). Регістри бухгалтерського обліку повинні мати назву, період реєстрації господарських операцій, прізвища і підписи або інші дані, що дають змогу ідентифікувати осіб, які брали участь у їх складанні.

Сама класифікація залежить не тільки від правильної кваліфікації сутності (змісту) фактів господарської діяльності та їх впливу на результати діяльності суб'єкта господарювання, але також і від логічної побудови системи рахунків. Кожний з фактів господарської діяльності має двосторонній характер економічних зв'язків між об'єктами бухгалтерського обліку.

Встановлення інформаційного зв'язку між синтетичними рахунками господарської діяльності, що виникає при реєстрації факту, у номенклатурі плану рахунків прийнято називати кореспонденцією рахунків.

Слід зазначити, що кореспонденція рахунків відображає не тільки інформаційні зв'язки між об'єктами бухгалтерського обліку, але й правовідносини між господарюючими суб'єктами. Вона може бути представлена як хронологічним, так і систематичним записом.

Отже, об'єктом бухгалтерського обліку є факт господарської операції – елементарний момент господарської діяльності, що змінює або підтверджує склад коштів, їх джерел. Саме тому факти господарського життя виступають безпосереднім об'єктом аудиторського дослідження (перевірки). Це пояснюється тим, що всі господарські процеси, що ста-

новлять діяльність суб'єкта господарювання, відображаються у фактах його господарського життя (господарських операціях).

Критерії ідентифікації фактів як об'єкта аудиту

У зв'язку з цим постає необхідність у розкритті інформації про факти (операції) і визначення критеріїв ідентифікації фактів як об'єкта аудиту.

Перш за все, визначимо сутність терміну "критерій". Критерій (від лат. "critsrium", яке зводиться до грец. "χριτήριον" – здатність розрізнення; засіб судження, мірило, пов'язаного з грец. "χρινω" – розділяю, розрізняю) – признак, мірило, вимоги для визначення або оцінки людини, предмета, явища; ознака, взята за основу класифікації. Окремо виділяють критерії істинності знання. Розрізняють логічні (формальні) і емпіричні (експериментальні) критерії істинності. Формальним критерієм істини служать логічні закони: істинно все, що не містить в собі протиріччя, логічно правильно. Емпіричними критеріями істинності служить відповідність знань експериментальним даним. Критерії можна розглядати як властивості, а властивостей може бути безліч [559, 560].

Повернемося до питання ідентифікації фактів. Для досягнення мети необхідно виконати ряд послідовних завдань:

– розкрити основні критерії класифікації фактів господарського життя;

– розглянути аудиторську ідентифікацію господарських фактів.

Господарські факти (операції) можна поділити на сім основних груп (рис. 1.8).

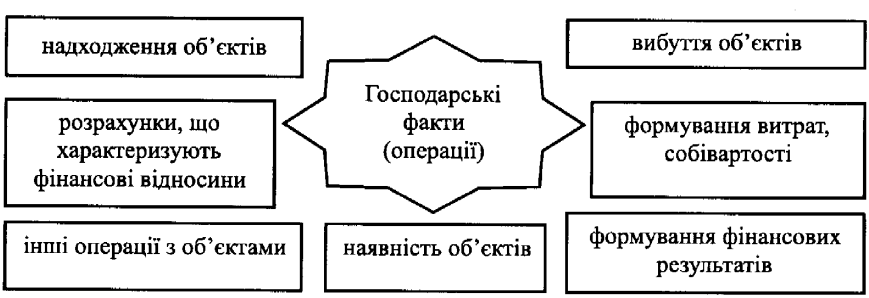

Рис. 1.8 Групи господарських фактів

Для деталізації бухгалтерської інформації усередині представлених вище груп господарських операцій необхідно за певними ознаками розукрупнити об'єкти бухгалтерського обліку, залучені в ті або інші факти господарської діяльності (за підгрупами і видами). Так, підгрупи майна доцільно розглядати за наступними ознаками:

– відносини власності (об'єкти власні та інших організацій);
– сфера використання (виробничі, невиробничі);
– призначення (в експлуатації, запасі, на консервації й т.п.);
– погашення вартості (що амортизуються, не амортизуються) і ін.

Підгрупи, у свою чергу, розподіляються за видами господарських коштів та джерелами їх утворення. Наприклад, до складу основних засобів включаються будинки, споруди, машини, механізми, об'єкти природокористування й ін.; до об'єктів фінансових вкладень належать акції, облігації, позики, майно в спільній діяльності й та ін.

Власне майно суб'єкта господарювання формується в результаті таких видів господарських операцій, як внесок до статутного капіталу, купівля (придбання) за договорами купівлі-продажу, введення в експлуатацію закінчених об'єктів капітальних вкладень, безоплатне отримання, придбання в порядку приватизації, внутрішнє переміщення, оприбуткування виявлених при інвентаризації об'єктів.

Наявність майна, що належить іншим суб'єктам господарювання, обумовлюється такими операціями, як оренда, лізинг, застава, спільна діяльність, довірче управління, передача на відповідальне зберігання й т.п. Отримання пов'язане також з поверненням об'єктів, які були передані іншим суб'єктам господарювання.

До інших операцій з об'єктами відносяться ремонт, модернізація, реконструкція, технічне переозброєння, переобладнання, дообладнання, утримання й технічне обслуговування, страхування, погашення вартості (амортизація), переоцінка, зміна вартості, інвентаризація й ін.

Наявність та рух майна, інші операції з ним супроводжуються розрахунками, різновиди яких можна класифікувати за наступними ознаками:

– організація розрахунків (авансові й планові платежі: попередня оплата, наступна оплата, безготівково, за готівку, у порядку обміну й ін.);
– засіб платежу (гроші (готівка), вексель, платіжне доручення, чек, акредитив і ін.);
– суб'єкти – учасники розрахунків (з постачальниками, покупцями, персоналом, бюджетом і позабюджетними фондами, підзвітними особами, іншими дебіторами й кредиторами, державними органами й ін.).

Таким чином, для аудиторської ідентифікації необхідно, по-перше, розукрупнити об'єкти економічних ресурсів і господарські факти, встановлені на базі моделі системи управління, по класифікаторах груп, підгруп і видів.

Не менш важливим є й інтерпретація відображення фактів господарської діяльності. Інтерпретація фактів господарської діяльності називається "обліковою політикою". Визначення облікової політики наведене в

статті 1 Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність": "Облікова політика – це сукупність принципів, методів і процедур, які використовуються для складання й надання фінансової звітності підприємства" [368]. Тобто, облікова політика містить правила, за якими формується "відношення підприємства" до подій і фактів господарської діяльності для ведення фінансового обліку у суб'єкта господарювання.

М. С. Пушкар та М. Т. Щирба стверджують "облік, як мова бізнесу, в кожній країні повинен базуватися на загальноприйнятих принципах. Розробка єдиних принципів обліку на міжнародному різні є однією з умов економічної інтеграції країн, розвитку ринку капіталів тощо [416, с.81]. Проте у вітчизняній і зарубіжній економічній літературі до цього часу не розроблено загальноприйнятих принципів обліку. Зокрема, Р. Н. Антоні пропонує дев'ять принципів [16], Ф. Вуд – одинадцять [76], В. Д. Новодворський і А. М. Хорин – вісім [299], Я. В. Соколов – чотирнадцять [480], В. В. Сопко – одинадцять [484], В. І. Єфіменко – дванадцять [98], С. Ф. Голов – дев'ять [96, с. 12-23], А. М. Кашаєв і О. М. Островський – п'ять принципів фінансового обліку [194, с. 58-63].

Вітчизняні бухгалтерський облік та фінансова звітність ґрунтуються на основних принципах, які визначені Законом України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність" (рис. 1.9).

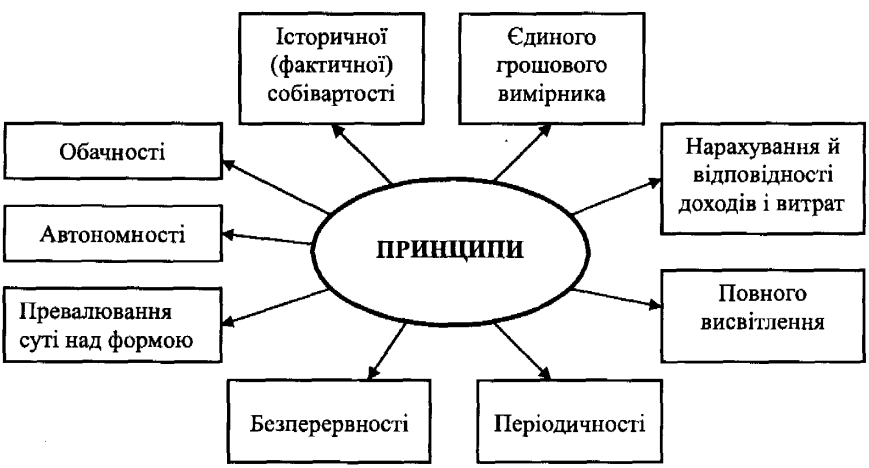

Рис. 1.9 Принципи, які використовуються при складанні фінансовій звітності [368]

Автор поділяє точку зору М. С. Пушкаря та М. Т. Щирби відносно того, що даний перелік принципів недостатньо вдалий і не повний для того, щоб міг служити основою для побудови розвитку бухгалтерського обліку

на підприємстві, оскільки деякі з них, наприклад, повного висвітлення, безперервності, обачності, автономності та інші є не принципами, а вимогами і припущеннями фінансового обліку [416, с. 81].

Для складання та подання фінансової звітності підприємство використовує сукупність принципів, методів і процедур що являє собою облікову політику. Підприємство самостійно визначає, за погодженням з власником, або уповноваженим ним органом (посадовою особою) відповідно до установчих документів облікову політику підприємства [368]. Зазвичай, облікова політика затверджується наказом керівника. Але якщо керівник підприємства не є його власником, треба, щоб саме власник наділив його відповідними повноваженнями. Делегування їх здійснюється вищими органами управління (загальними зборами акціонерів, засновників, розпорядженням власника приватного підприємства тощо). Тільки в такому випадку юридичну чинність наказу керівника підприємства вже не можна буде взяти під сумнів. Необхідно також мати на увазі, що облікова політика є складовою частиною фінансової звітності підприємства та повинна відображатися у примітках до фінансових звітів. Отже, саме вона дозволяє поєднати ведення бухгалтерських операцій та складання фінансової звітності. Без такого регламентуючого розпорядчого документа та його дотримання бухгалтерський облік не відповідатиме принципу послідовності, а фінансова звітність не буде зрозуміла користувачам.

Основою формування "облікової конституції" виступають елементи облікової політики. До таких елементів відносяться методи, які застосовуються при складанні фінансової звітності. Методи визначені різними Положення (стандартами) бухгалтерського обліку (далі – П(С)БО) (табл. 1.2):

– метод нарахування амортизації основних засобів і малоцінних необоротних матеріальних активів (П(С)БО 7 "Основні засоби");

– метод нарахування амортизації нематеріальних активів (П(С)БО 8 "Нематеріальні активи");

– метод списання запасів при їхньому вибутті (П(С)БО 9 "Запаси");

– метод нарахування резерву сумнівних боргів (П(С)БО 10 "Дебіторська заборгованість");

– метод завершеності робіт за будівельними контрактами (П(С)БО 18 "Будівельні контракти");

– метод оцінки активів і зобов'язань за операціями з пов'язаними сторонами (П(С)БО 23 "Розкриття інформації щодо пов'язаних сторін");

– метод амортизації довгострокових біологічних активів (П(С)БО 30 "Біологічні активи");

– метод визначення справедливої вартості інвестиційної нерухомості (П(С)БО 32 "Інвестиційна нерухомість").

Таблиця 1.2

Методи складання фінансової звітності

№ з/п	Елемент облікової політики	Можливі варіанти	Нормативний документ
1	2	3	4
1.	Метод нарахування амортизації основних засобів	– прямолінійний; – зменшення залишкової вартості; – прискореного зменшення залишкової вартості; – кумулятивний; – виробничий	п. 26 П(С)БО 7 "Основні засоби" [57, с. 12]
2.	Метод нарахування амортизації малоцінних необоротних матеріальних активів	– прямолінійний; – виробничий; – 100% у першому місяці використання; – 50% у першому місяці використання, 50% у місяці вибуття	п. 27 П(С)БО 7 "Основні засоби" [57, с. 12]
3.	Метод списання запасів при їхньому вибутті	– ідентифікованої собівартості; – середньозваженої собівартості; – нормативних витрат; – ціни продажу; – ФІФО	п. 16 П(С)БО 9 "Запаси" [57, с. 41]
4.	Метод нарахування амортизації нематеріальних активів	– прямолінійний; – зменшення залишкової вартості; – прискореного зменшення залишкової вартості; – кумулятивний; – виробничий; – згідно з нормами й методам, які встановлені податковим законодавством	п. 27 П(С)БО 8 "Нематеріальні активи" [57, с. 27]
5.	Метод визначення величини резерву сумнівних боргів	– абсолютної суми сумнівної заборгованості; – коефіцієнта сумнівності	п. 8 П(С)БО 10 "Дебіторська заборгованість" [57, с. 63]

Продовження табл. 1.2

1	2	3	4
6.	Метод завершеності робіт за будівельними контрактами	– вимірювання та оцінки виконаної роботи; – співвідношення обсягу завершеної частини робіт та їх загального обсягу за будівельним контрактом у натуральному вимірі; – співвідношення фактичних витрат на початок виконання будівельного контракту до дати балансу та очікуваної (кошторисної) суми загальних витрат за контрактом	п. 4 П(С)БО 18 "Будівельні контракти" [57, с. 97]
7.	Метод оцінки активів і зобов'язань за операціями з пов'язаними сторонами	– порівняльної неконтрольованої ціни; – ціни перепродажу; – "витрати плюс"; – балансової вартості.	п. 6 П(С)БО 23 "Розкриття інформації щодо пов'язаних сторін" [56, с. 67]
8.	Метод амортизації довгострокових біологічних активів, справедливу вартість яких на дату балансу достовірно визначити неможливо	– прямолінійний; – зменшення залишкової вартості; – прискореного зменшення залишкової вартості; – кумулятивний; – виробничий	п. 11 П(С)БО 30 "Біологічні активи" [57, с. 126]
9.	Метод визначення справедливої вартості інвестиційної нерухомості за відсутності активного ринку	– за останньою ринковою ціною операції з такими активами; – за поточними ринковими цінами; – за додатковими показниками, що характеризують рівень цін на інвестиційну нерухомість	п. 20 П(С)БО 32 "Інвестиційна нерухомість" [57, с. 148]

Крім методів облікова політика містить й інші елементи, зокрема – варіанти обліку та оцінки. За змістом і взаємозв'язком у системі бухгалтерського обліку ці елементи облікової політики, на наш погляд, можна поділити на дві групи: організаційно-технологічні й методичні. В таблиці 1.3 наведені альтернативні варіанти відображення в бухгалтерському обліку господарських операцій.

Таблиця 1.3

Альтернативні варіанти відображення в бухгалтерському обліку господарських операцій

№ з/п	Елементи облікової політики	Варіанти вибору	Нормативний документ
1	2	3	4
1.	Переоцінка необоротних активів	– дооцінка; – зниження ціни	п. 16 – п. 21 П(С)БО 7 "Основні засоби" [57, с. 11]
2.	Одиниця обліку запасів	– найменування; – однорідна група (вид)	п. 7 П(С)БО 9 "Запаси" [57, с. 40]
3.	Класифікація запасів	– сировина, матеріали, комплектуючі; – незавершене виробництво; – готова продукція, тощо	п. 6 П(С)БО 9 "Запаси" [57, с. 40]
4.	Розподіл транспортно-заготівельних витрат (далі – ТЗВ)	– використовуючи окремий субрахунок обліку ТЗВ; – оцінка товарів за цінами продажу та окремий субрахунок обліку ТЗВ (на підприємствах роздрібної торгівлі)	Додаток до П(С)БО 9 "Запаси" [57, с. 43]
5.	Класифікація зобов'язань	– довгострокові; – поточні; – забезпечення; – непередбачені обставини; – доходи майбутніх періодів	п. 6 П(С)БО 11 "Зобов'язання" [57, с. 67]

Продовження табл. 1.3

1	2	3	4
6.	Оцінка фінансових інвестицій на дату балансу	– за справедливою вартістю; – за собівартістю з урахуванням зменшення корисності інвестиції; – за амортизованою собівартістю фінансових інвестицій (для інвестицій, що утримуються підприємством до їх погашення); – за методом участі в капіталі (для інвестицій в асоційовані та дочірні підприємства)	п. 8 – п. 15 П(С)БО 12 "Фінансові інвестиції" [57, с. 70]
7.	База розподілу витрат між інструментами власного капіталу	– кількість акцій; – сума операцій тощо	п. 27 П(С)БО 13 "Фінансові інструменти" [57, с. 77]
8.	Оцінка ступеня завершеності операцій з надання послуг	– вивчення виконаної роботи; – визначення питомої ваги обсягу послуг, наданих на певну дату, в загальному обсязі послуг, які мають бути надані; – визначення питомої ваги витрат у зв'язку з наданням послуг у загальній очікуваній сумі таких витрат	п. 11 П(С)БО 15 "Дохід" [57, с. 87]
9.	База розподілу постійних загальновиробничих витрат на кожен об'єкт	– години роботи; – заробітна плата; – обсяг діяльності; – прямі витрати	п. 16 П(С)БО 16 "Витрати" [57, с. 89]

Продовження табл. 1.3

1	2	3	4
10.	Періодичність відображення відстрочених податкових активів і відстрочених податкових зобов'язань	– у проміжній фінансовій звітності; – у річній фінансовій звітності	п. 15 П(С)БО 17 "Податок на прибуток" [57, с. 94]
11.	Способи коригування фінансової звітності	– коефіцієнт коригування; – середній індекс інфляції	п. 12 П(С)БО 22 "Вплив інфляції" [57, с. 106]
12.	Види сегментів, їх пріоритетність	– географічний (виробничий і збутовий); – господарський	п. 6 – п. 8 П(С)БО 29 "Фінансова звітність за сегментами" [56, с. 72 – 73]
13.	Об'єкт бухгалтерського обліку біологічних активів	– окремий вид; – група	п. 6 П(С)БО 30 [57, с. 125]
14.	Формування фінансових витрат	– капіталізація фінансових витрат, пов'язаних з організацією кваліфікаційного активу; – визнання фінансових витрат витратами звітного періоду, в якому вони були нараховані	п. 6 – п. 14 П(С)БО 31 "Фінансові витрати" [57, с. 143-144]
15.	Оцінка інвестиційної нерухомості у фінансовій звітності на дату балансу	– за справедливою вартістю; – за первісною вартістю, зменшеною на суму нарахованої амортизації з урахуванням втрат від зменшення корисності та вигод від її відновлення	п. 16 П(С)БО 32 [57, с. 148]

Продовження табл. 1.3

1	2	3	4
16.	Спосіб визначення коефіцієнта сумнівності	– виходячи з питомої ваги безнадійних боргів у чистому доході; – виходячи з класифікації дебіторської заборгованості за строками непогашення; – виходячи з середньої питомої ваги – списаної протягом періоду дебіторської заборгованості в сумі дебіторської заборгованості на початок відповідного періоду за попередні 3-5 років	п. 8 П(С)БО 10 [57, с. 63 – 64]

Окрім вказаних методів, способів та оцінок суб'єкт господарювання на свій розсуд може визначати елементи облікової політики, згруповані в таблицю 1.4.

Таким чином, наявність облікової політики, як творчого документа з регламентації обліку, дозволяє ознайомитися з порядком організації та ведення облікового процесу будь-якій особі. Цей документ дає можливість бухгалтерам при зміні місця роботи адаптуватися до іншого варіанту обліку, виявити особливості облікового процесу при ревізії, аудиті, перевірках стану обліку та звітності на підприємстві [416, с. 151].

Факт господарської діяльності приводить до зміни характеристики коштів суб'єкта господарювання та джерел їх виникнення. Факти господарської діяльності суб'єкта господарювання відносяться до того звітного періоду, в якому вони мали місце, незалежно від фактичного часу отримання або виплати коштів, пов'язаних із цими фактами.

Усі факти господарської діяльності повинні реєструватися.

Усі факти господарської діяльності повинні бути співвіднесені з відповідними звітними періодами.

Один факт господарської діяльності може створювати кілька об'єктів господарської діяльності; один об'єкт господарської діяльності – кілька об'єктів обліку.

Відображення фактів господарської діяльності в бухгалтерському обліку не завжди є однозначним.

Таблиця 1.4

Організаційно-технологічні елементи облікової політики

№ з/п	Елементи облікової політики	Варіанти вибору	Нормативний документ
1	2	3	4
1.	Організація бухгалтерського обліку	– введення до штату посади бухгалтера або організація бухгалтерської служби на чолі з головним бухгалтером; – користування послугами приватного підприємця – фахівця з бухгалтерського обліку; – ведення бухгалтерського обліку централізованою бухгалтерією або через аудиторську фірму; – ведення бухгалтерського обліку безпосередньо власником або керівником підприємства	п. 4 ст. 8 Закону України № 996 [368]
2.	Форма ведення бухгалтерського обліку	– система регістрів бухгалтерського обліку (відомості, ордери, журнали тощо); – проста та спрощена форми бухгалтерського обліку (для малих підприємств)	ст. 9 Закону України № 996 [368] п. 3 Положення МФУ № 88 [370]; Наказ МФУ №356 [350]; Наказ МФУ №422 [351]
3.	Використання рахунків бухгалтерського обліку класів 8 і 9	Рахунки класу 9 "Витрати діяльності" ведуться всіма підприємствами, крім суб'єктів малого підприємництва та інших організацій, діяльність яких не спрямована на ведення комерційної діяльності. Для таких організацій передбачено рахунки бухгалтерського обліку класу 8 "Витрати за елементами", хоча рахунки класу 9 вести не заборонено	Інструкція № 291 [371]

Продовження табл. 1.4

1	2	3	4
4.	Періодичність проведення інвентаризації	Об'єкти та періодичність проведення інвентаризації визначаються власником (керівником) підприємства, крім випадків, коли її проведення є обов'язковим відповідно до чинного законодавства	ст. 10 Закону України № 996 [368]
5.	Спосіб обробки облікової інформації	– ручний; – на машинному носії	п. 2 ст. 9 Закону України № 996 [368]
6.	Поріг суттєвості	Визначається самостійно. Рекомендації в Листі МФУ від 29.07.2003 р. № 04230-04108	п. 3 П(С)БО 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності" [56, с. 39]
7.	Тривалість операційного циклу	Визначається виходячи з проміжку часу між придбанням запасів для здійснення діяльності та отриманням коштів від реалізації виготовленої з них продукції (наданих послуг)	п. 4 П(С)БО 2 "Баланс" [56, с. 42]
8.	Класифікація необоротних та оборотних активів	Визначаються критерії по строку корисного використання матеріальних активів	п. 5 П(С)БО 7 "Основні засоби" [57, с. 10]; п. 5 П(С)БО 8 "Нематеріальні активи" [57, с. 25]
9.	Величина вартісного критерію розмежування необоротних активів на основні засоби та малоцінні необоротні матеріальні активи (МНМА)	Визначається самостійно	п. 5.2 П(С)БО 7 "Основні засоби" [57, с. 10]

Продовження табл. 1.4

1	2	3	4
10.	Створення резерву сумнівних боргів	Нарахування суми резерву за звітний період відображається у звіті про фінансові результати в складі інших операційних витрат	п. 10 П(С)БО 10 "Дебіторська заборгованість" [57, с. 64]
11.	Забезпечення	Зазначаються лише ті, які не перераховані в П(С)БО 11 "Зобов'язання"	п. 13 – п.19 П(С)БО 11 "Зобов'язання" [57, с. 68]
12.	Розподіл фінансових витрат у складі орендних платежів за звітними періодами	Визначається самостійно	Додаток 1 до П(С)БО 14 "Оренда" [57, с. 84 – 85]
13.	Розподіл одержаного орендодавцем фінансового доходу за звітними періодами	Визначається самостійно	Додаток 2 до П(С)БО 14 "Оренда" [57, с. 85]
14.	Перелік і склад змінних та постійних загальновиробничих витрат, а також їх розподіл	Встановлюється самостійно	п. 16 П(С)БО 16 "Витрати" [57, с. 89] і Додаток 1 до П(С)БО 16 [57, с. 91 – 92]
15.	Перелік витрат: адміністративних, на збут, інших операційних	Встановлюється самостійно	п. 17 – п. 20 П(С)БО 16 "Витрати" [57, с. 89 – 90]

Продовження табл. 1.4

1	2	3	4
16.	Застосування (незастосування) для перерахунку доходів, витрат і грошових потоків середньозваженого валютного курсу за відповідний місяць	Визначається самостійно	п. 10 – п. 11 П(С)БО 21 "Вплив змін валютних курсів" [57, с. 104]
17.	Коригування фінансової звітності	За умови досягнення значення кумулятивного приросту інфляції 90% і більше відсотків	п. 4 П(С)БО 22 "Вплив інфляції" [57, с. 106]
18.	Перелік пов'язаних з підприємством сторін	Пов'язані сторони – це підприємства: – що перебувають під контролем або суттєвим впливом інших осіб; – та фізичні особи, які прямо або опосередковано здійснюють контроль над підприємством або суттєво впливають на його діяльність, а також близькі члени родини такої фізичні особи	п. 3 П(С)БО 23 "Розкриття інформації щодо пов'язаних сторін" [56, с. 66]
19.	Перелік і склад статей калькуляції витрат, пов'язаних з біологічними перетвореннями біологічних активів	Визначається самостійно	п. 17 П(С)БО 30 "Біологічні активи" [57, с. 126]
20.	База розподілу загально виробничих витрат на кожен об'єкт витрат рослинництва і тваринництва	Визначається самостійно	п. 17 П(С)БО 30 "Біологічні активи" [57, с. 126]

Продовження табл. 1.4

1	2	3	4
21.	Критерії розмежування інвестиційної та операційної нерухомості	Визначається самостійно	п. 6 П(С)БО 32 "Інвестиційна нерухомість" [57, с. 143]

Найпоширеніший спосіб класифікація господарських операцій – це їх запис у системі рахунків. Факти господарської діяльності відображаються в бухгалтерському обліку шляхом їх групування на рахунках бухгалтерського обліку. Уніфікація застосовуваних бухгалтерських рахунків реалізована Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій та Інструкцією про його застосування [371].

Індивідуалізація та персоніфікація господарських фактів – явищ та процесів – здійснюється на рахунках. Рахунок, як принцип, характеризується відображенням за всіма характеристиками, визначеними законодавчо щодо кожного об'єкту (ресурсу) та суб'єкту (правовласника) персонально до кожного процесу (затрат, доходу) [483, с. 14]. Суб'єктам господарювання дозволено для обліку специфічних господарських операцій використовувати додаткові субрахунки із збереженням номерів рахунків діючого плану. Усі застосовувані субрахунки повинні бути затверджені розпорядчим документом.

Для кваліфікації кожної господарської операції необхідно розпізнати її економічні і юридичні характеристики.

Як зазначалось раніше, з погляду економічної характеристики господарські операції підрозділяються на дії й події. Дії належать до активних проявів ролі суб'єкта господарювання й виконуються під його цілеспрямованим впливом. Події виникають у результаті випадкових явищ без участі керівників суб'єкта господарювання (розкрадання, втрати від пожежі і т.д.).

Стосовно господарської одиниці господарські операції діляться на внутрішні (описують дії або події, що протікають у межах господарюючої одиниці) і зовнішні – відображають зв'язки, що не обмежуються межами підприємства, та зачіпають інших юридичних або фізичних осіб.

За рівнем узагальненості господарських операцій розрізняють індивідуальні й агреговані господарські операції. Індивідуальні описуються показником, що характеризують тільки об'єкт обліку. Агреговані господарські операції поєднують декілька індивідуальних пов'язаних спільністю об'єктів обліку (сумарний видаток матеріалів за період).

Залежно від тривалості здійснення господарські операції класифікуються на моментальні, тривалі й абсолютні. Моментальні відбуваються протягом одного звітного періоду або циклу й найчастіше носять разовий характер (видача заробітної плати). Тривалі – господарські операції, що здійснюються протягом декількох облікових періодів, наприклад, розподіл вартості довгострокових активів по періодах корисного функціонування. Абсолютні господарські операції наступають внаслідок закінчення строків позовної давності.

З юридичної точки зору господарські операції підрозділяються на правомірні й неправомірні.

Для правомірних характерні угоди, вчинки та адміністративні акти. Угоди здійснюються на основі договорів. На відміну від угод вчинки не є результатом цілеспрямованої діяльності суб'єкта (прийняття до обліку надлишків запасів та необоротних активів, виявлених при інвентаризації). Адміністративні акти – це наслідок застосування нормативно-регламентуючих і законодавчих документів (нарахування податків).

Неправомірні – це ті господарські операції, які мали місце в результаті порушень чинного законодавства, моральних і етичних норм. Сама класифікація залежить не тільки від правильного аналізу сутності кожної господарської операції та її впливу на результати роботи суб'єкта господарювання в цілому, але й від логічної конструкції системи (робочого плану рахунків), що застосовується у суб'єкта господарювання.

Таким чином, з метою аудиторського контролю ідентифікація господарських фактів має здійснюватися за такими критеріями (рис. 1.10):

1. За основними групами операцій: наявність об'єктів; надходження об'єктів; вибуття об'єктів; інші операції з об'єктами; розрахунки, що характеризують фінансові відносини; формування витрат, собівартості; формування фінансових результатів і фондів.

2. По відношенню до власності: об'єкти власні; об'єкти інших організацій.

3. За видом розрахунків: авансові й планові платежі; попередня оплата, наступна оплата, безготівково, за готівку.

4. Стосовно господарської одиниці господарські операції:

– внутрішні – описують дії або події, що протікають в межах господарюючої одиниці;

– зовнішні – відображають зв'язки, що не обмежуються контурами підприємства, що зачіпають інших суб'єктів господарювання або фізичних осіб.

5. За рівнем узагальненості:

– індивідуальні – описуються показником, що характеризують тільки об'єкт обліку;

– агреговані – господарські операції поєднують декілька індивідуальних пов'язаних спільністю об'єктів обліку.

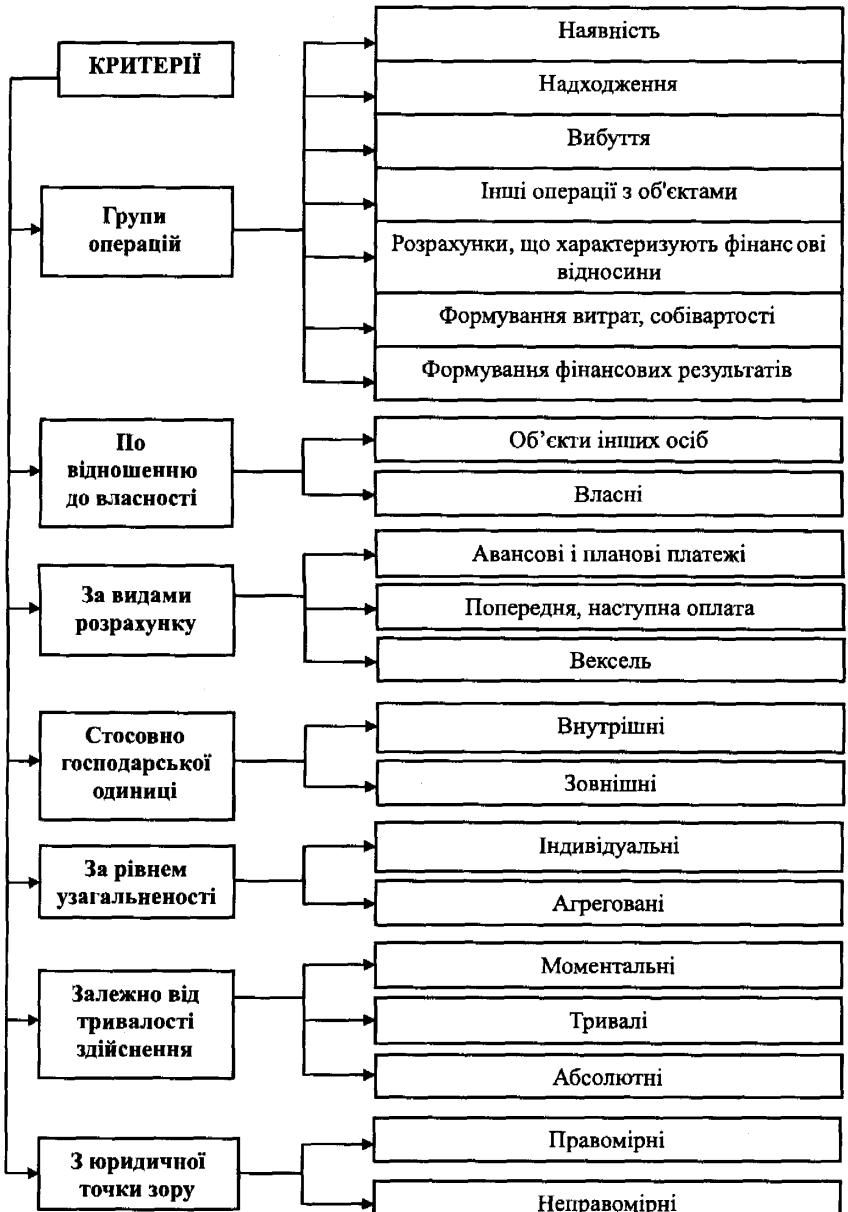

Рис. 1.10. Ідентифікація господарських фактів з метою аудиторського контролю

6. Залежно від тривалості здійснення:

– моментальні – відбуваються протягом одного звітного періоду або циклу й найчастіше носять разовий характер (видача зарплати);

– тривалі – здійснюються протягом декількох облікових періодів;

– абсолютні – наступають внаслідок закінчення строків позовної давності.

7. З юридичної точки зору:

– правомірні – угоди, вчинки та адміністративні акти;

– неправомірні – мали місце в результаті порушень чинного законодавства.

Господарська операція в аудиті – поняття більш широке, ніж в обліку. Тут під операцією розуміють будь-яку ситуацію, яка відображена в документах і може не охоплюватись бухгалтерським обліком [51, с. 232].

Отже, предметом аудиту є господарський факт. Точніше кажучи, адекватне документування фактів та їх відображення у документах.

1.2 Генезис методології аудиторської практики

Етапи становлення та розвитку аудиту

Розвиток ринкових відносин в незалежній Україні, коли виникнення нових форм власності призвело до зіткнення інтересів власників підприємств і їх управлінського персоналу, поклало початок виникненню нової форми контролю, яку сьогодні називають аудитом. Розвиток аудиту в Україні багатьма вченими А. М. Кузьминським [232], М. Т. Білухою [30], Ф. Ф. Бутинцем [51], Я. А. Гончаруком, В. С. Рудницьким [103], Н. І. Дорош [140, с. 136 - 142], С. І. Дерев'янко [121], В. П. Пантелеєвим [318], О. А. Петрик [340] поділяється на три етапи (рис.1.11).

Але в своїй практиці вітчизняні аудитори спираються на двохсотрічний досвід світового аудиту. В економічній літературі виділяють умовно п'ять періодів становлення світової аудиторської практики, які наведені в таблиці 1.5.

При цьому, до початку XX століття число наукових джерел із проблем аудиту було незначним. Зокрема, у США використовувалися лише джерела, видані в Англії. Тому першою й актуальною дотепер науковою працею в цій галузі знань було видання Р. Х. Монтгомері книги "Аудит: теорія й практика" (згодом – "Аудит Монтгомери" [20]). Її поява була обумовлена насамперед відмінністю американської практики аудиту від англійської, що застосовували в США аудитори, які отримали освіту у Великобританії до початку XX сторіччя.

У перші роки XX століття зацікавлені користувачі фінансової інформації вважали балансовий звіт основним показником надійності будь-якого

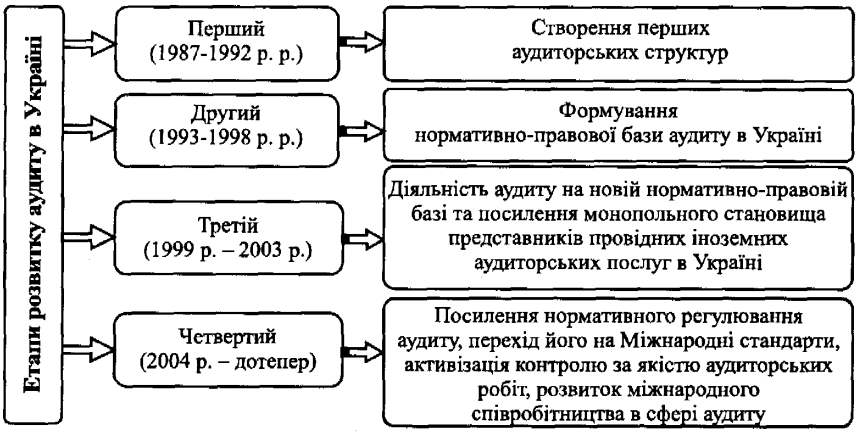

Рис. 1.11 Етапи розвитку аудиту в Україні

Таблиця 1.5

Періодизація становлення світової аудиторської практики, які виділяються в економічній літературі

№ з/п	Період	Характеристика
1	2	3
1.	Перший, до середини XIX століття	Прийняття спочатку в Англії в 1844 р., а потім у Франції в 1867 р. ряду законів, що передбачають необхідність перевірки незалежними бухгалтерами бухгалтерських рахунків і звітів
2.	Другий (1850 – 1905 р. р.)	Аудит спочатку був наближений до ревізійної діяльності та спрямований на оцінку ефективності роботи організацій, виявлення помилок, а з розвитком фондового ринку виділяється в самостійну галузь. На цьому етапі США виступили центром формування трансатлантичних аудиторських фірм
3.	Третій (1905 – 1933 р. р.)	Посилення процесу концентрації капіталу, поділом інтересів власників, найманих керуючих і найманого персоналу. У цих умовах змінюється ідеологія аудиту, основний акцент переноситься на застосування статистичних вибірок, оцінку ефективності внутрішнього контролю й систем керування

Продовження табл. 1.5

1	2	3
4.	Четвертий (триває до 1940 р.)	Посилення вимог до якості аудиторської перевірки, включення в практику аудиту методу тестування, метою якого було виявлення навмисних облікових помилок, розвиток методології аудиту. У цей же період підсилюється вплив Нью-Йоркської біржі, одною з вимог якої до її учасників було дотримання обов'язковості аудиту
5.	П'ятий (з 1940 р. і по теперішній час)	Динамічний розвиток фондових ринків і транснаціональних корпорацій, а також поглибленням світогосподарських зв'язків, що приводить до необхідності вироблення уніфікованих вимог до якості аудиту, порядку його здійснення й професійної етики

економічного суб'єкта. Саме тому всі аудитори споконвічно приділяли особливу увагу саме цій формі звітності. Перша офіційна постанова про аудит в США, підготовлена Американським інститутом бухгалтерів-експертів (у цей час Американський інститут дипломованих присяжних бухгалтерів – American Institute of Certified Public Accountants – AICPA), була присвячена "аудиту балансів" і опублікована в 1917 р. [590].

Світова економічна криза 1929-1933 рр. викликала перегляд відношення до діяльності аудиторів. У цей період різко зросли вимоги до якості аудиту.

Після закінчення кризи намітилося посилення акценту всіх провідних країн світового співтовариства на введенні твердих вимог до фінансової звітності, що надавалась зацікавленим користувачам. Поряд з вимогами обов'язкової публікації звітних даних з'явилася об'єктивна потреба підтвердження їх достовірності незалежними бухгалтерами-експертами, тобто аудиторами.

Отже, саме в цей час аудит почав виконувати роль потужного заслону проти різного роду шахрайства й фальсифікацій з боку суб'єктів господарювання.

З кінця 20-х років минулого століття в дослідженнях і розробках в області аудиту сформувалися два головні напрямки – створення стандартів аудиторської діяльності та розробка вимог до відповідальності аудиторів. У США з'явилися норми професійної етики. Всі практикуючі аудитори були зобов'язані цих вимог дотримуватися.

Прийняття в 1932 р. у США федерального закону під назвою "Акт про правильність цінних паперів" стало своєрідним початком процесу,

пов'язаного із розробкою регламентації проведення аудиту. В цьому акті вперше були сформульовані певні вимоги щодо регулювання проведення незалежних аудиторських перевірок недержавних економічних суб'єктів (корпорацій), які випускали свої цінні папери.

В 1934 р. був розроблений документ під назвою "Перевірка фінансових звітів незалежними аудиторами". Він містив деякі аудиторські процедури, які застосовуються і в наші дні.

Але практика бухгалтерського обліку й самі аудитори ігнорували цей документ. Тому були створені два комітети, функції яких полягали у регламентуванні процедур бухгалтерського обліку і аудиту.

Починаючи з 1939 р. Американський інститут бухгалтерів-експертів став публікувати свої дослідження в області аудиторських процедур у формі бюлетенів і звітів. Це вважається першим етапом на шляху загальної стандартизації аудиту.

Перший звіт Комітету із процедур аудиту відобразив сформульованих на той час сім основних положень. Саме вони лягли в основу становлення сучасного аудиту. Особливе місце в даному звіті займали дослідження в області внутрішнього контролю, який дозволяє забезпечувати достовірність реєстрації, класифікації й узагальнення облікової інформації будь-якого економічного суб'єкта.

Крім того, вперше було рекомендовано формувати аудиторський висновок по фінансовій інформації, що надавалась суб'єктами господарювання, у вигляді стандартного зразка.

Наступний, не менш важливий етап розвитку сучасного аудиту, почався після закінчення другої світової війни. У цей час значно збільшилося число загальноприйнятих процедур як бухгалтерського обліку, так і аудиту. В 1948 р. Американський інститут бухгалтерів уперше затвердив "Загальноприйняті стандарти аудиту", а Інститут внутрішніх ревізорів опублікував "Обов'язки внутрішнього ревізора".

Починаючи з 60-х років XX століття намітилася тенденція спрощення процесу бухгалтерського обліку. Однак незадовільність якості фінансової звітності, що відображає результати і фінансове становище того або іншого підприємства, продовжувала існувати.

Процес профілактичних заходів щодо питань визначення й урегулювання різних порушень в області бухгалтерського обліку та, як наслідок, результативних показників, які відображались у фінансовій звітності, вимагали розробки єдиних стандартів обліку та формування звітності, побудованих на визначених, детальних і єдиних для всіх правилах, без яких процес подальшого вдосконалення як самого бухгалтерського обліку, так і аудиту був неможливий.

В 1973 р. в США було створене Бюро розробки стандартів фінансового обліку (Financial Accounting Standards Board – FASB). Саме ця структу-

ра почала розробку проекту єдиної концептуальної основи (Conceptual framework) бухгалтерського (фінансового) обліку, яка покликана дати чітку, логічно організовану систему ув'язки цілей і основних понять бухгалтерського (фінансового) обліку та формування на його основі фінансової звітності.

Такий підхід давав можливість керування фінансово-господарчими подіями, їх оцінки, а також розробкою єдиних способів узагальнення даної інформації, що, у свою чергу, дозволило зв'язати її із зацікавленими кваліфікованими користувачами. На думку FASB, уся інформація до цього відображала лише суб'єктивну думку тих або інших бухгалтерів.

Таким чином, аудит у США й ряді інших ведучих з погляду світової економіки країн досяг якісно нового рівня свого розвитку. Виникли два основні напрямки регулювання аудиту. У Західній Європі він жорстко регламентувався урядами держав, а в США й Великобританії – відносно самостійними громадськими об'єднаннями.

В 1978 р. у США Інститут внутрішніх аудиторів (Institute of Internal Auditors (IIA)) випустив перелік стандартів, присвячених проведенню внутрішнього аудиту.

В 1969 р. у Франції декретом президента республіки була створена Національна комісія незалежних ревізорів (уповноважених по рахунках), розвиток діяльності якої з роками пішов в напрямку підвищення ролі ревізорів і перетворення їх висновків в офіційний звітний документ будь-якого економічного суб'єкта для всіх зацікавлених користувачів.

Крім ревізорів, покликаних забезпечувати контрольні функції за достовірністю фінансової інформації, у Франції створений Орден бухгалтерів-експертів, який здійснює ведення бухгалтерського обліку, формування фінансової звітності та надає консультаційні послуги в даній області.

Досить значна роль у процесі становлення аудиту належить також Швеції: 18 травня 1995 р. Риксдагом був прийнятий новий Закон про аудиторів, а 1 червня 1995 р. з'явилися два найважливіші урядові документи – Постанова про аудиторів, що дає докладні роз'яснення по застосуванню вищевказаного закону, і Постанова з інструкцією Комісії з аудиторської діяльності.

Не менш важливу роль у процесі формування аудиторської професії зіграли британські аудиторські компанії, які поряд з діяльністю в своїй державі ще з XIX століття працювали в США, країнах Африки та Південної Америки.

З ростом числа транснаціональних корпорацій виникла необхідність інтернаціоналізації аудиторських компаній. У зв'язку із цим на початку 80-х років минулого століття була створена "велика вісімка", що складалася з восьми провідних аудиторських компаній, а на початку 90-х років – "велика шістка", на сьогоднішній день –"велика четвірка". На протязі

всього цього часу удосконалювалися вже розроблені професійні вимоги і формувалися нові, які висувалися до аудиторських послуг.

Міжнародна федерація бухгалтерів (МФБ, або International Federation of Accountants – IFAC) є міжнародним об'єднанням працівників бухгалтерської професії. МФБ була засновано 7 жовтня 1977 р. з метою координації на світовому рівні діяльності професійних організацій в області обліку, фінансової звітності й аудиту. У цей час її членами є 157 професійних організацій з 122 країн, що представляють більш 2,5 млн. фахівців-професіоналів. Головним органом керування IFAC є Рада, у якій представлена кожна організація, що є членом Міжнародної федерації бухгалтерів (далі – МФБ).

До правління МФБ, що несе відповідальність за розробку політики федерації, здійснення контролю діяльності її рад і комітетів, входять президент і представники з обмеженого числа країн.

Загальне число членів правління МФБ – 22. МФБ як міжнародна організація має свій статут і конституцію. У Конституції МФБ сказане, що основна мета МФБ – усілякий розвиток бухгалтерської професії на основі гармонізованих (погоджених) стандартів з метою надання високоякісних послуг в інтересах суспільства. Для виконання цієї місії в частині аудиторської професії Рада МФБ із 1 січня 2002 р. заснувала Раду за МСА й гарантії достовірності (International Auditing and Assurance Standards Board – IAASB, далі - КМСА), що замінила існуючий до цього часу Комітет з міжнародної аудиторської практики (КМАП, або International Auditing Practice Committee – IAPC), покликаний розробляти стандарти й положення відносно аудиту й супутніх послуг. Прийняття цих документів сприяє більшій однорідності аудиту у світі й вищій якості аудиторських послуг.

Міжнародні стандарти аудиту (далі – МСА) є загальновизнаним механізмом регулювання існуючих у світовій практиці підходів до аудиту.

Призначення МСА полягає у викладенні, спираючись на єдність методології, основних принципів проведення аудиту з метою вироблення єдиного розуміння його основної ролі та значення, цілей і завдань, способів і процедур здійснення аудиту, а також основних критеріїв для визначення його якості. Це дозволяє зацікавленим користувачам фінансової інформації бути впевненими в її достовірності після проведеного аудиту.

Уніфікація методики аудиту

Необхідність уніфікації методики аудиторських перевірок визнається як провідними науковцями в області аудиту так і практикуючими аудиторами: І. А. Андрійцева [13, с. 102 – 105], Н. Н. Батищєва [26, с. 1 – 4], О. Г. Величко, С. І. Прилипко [68, с. 30 – 33], П. М. Гарасим, Г. В. Сиротюк

[84, с. 61 – 65], В. А. Кадієвський, Ф. Ф. Мазур [183, с. 86 – 90], О. В. Кантаєва [188, с. 107 – 112], Р. А. Костирко [214, с. 234 – 247], Т. О. Пасько [323, с. 148 – 153], І. М. Пономарьова [362, с. 165 – 169], М. Г. Рибалко [442, с. 140 – 142], А. М. Садекова [454, с. 301 – 303], О. Л. Шерстюк [544, с. 64 – 66], С. В. Свірко [461, с. 39 – 40], В. Л. Стоєв [491, с. 260 – 265], В. В. Сич [497, с. 164 – 169], І. Ю. Чумакова [533, с. 246], О. Д. Шевчук, В. Ю. Драчук [540, с. 38 – 40], Н. Г. Шпанковська, Т. В. Акімова, І. М. Ізвекова [552, с. 120 – 121], С. В. Шульга [553, с. 89 – 93]. Узагальнюючи напрацювання вчених і практиків з цього питання, можна визначити основні причини уніфікації методики аудиту (рис. 1.12):

а) по-перше, на еволюцію стандартів аудиту впливає розвиток стандартів бухгалтерського (фінансового) обліку (встановлення загальновизнаних вимог і принципів обліку приводить до однаковості звітності, що відкриває можливість застосування загальних підходів до аудиту);

б) по-друге, розвитку загальновизнаних стандартів сприяє поглиблення монополізму в сфері аудиту й консалтингу (у цей час найбільша частка ринку в цій сфері належить не більш ніж десятьом найбільшим компаніям і асоціаціям);

в) по-третє, стандарти аудиту виключають можливість проведення "неякісного аудиту", оскільки, керуючись ними, аудитор повинен виконати хоча б мінімальний необхідний набір аудиторських процедур.

На розвиток міжнародних стандартів аудиту впливають зовнішні й внутрішні фактори (рис. 1.13).

До зовнішніх факторів розвитку слід віднести: розвиток і поглиблення світогосподарських зв'язків, створення транснаціональних компаній, що приводить до уніфікації принципів обліку й звітності. Саме поглиблення цих зв'язків і розвиток ТНК стають визначальними факторами у світовій економіці. У світі налічується більш 37 тисяч ТНК, яким належать більш 170 тисяч відділень; активно йдуть процеси злиття і поглинань. ТНК

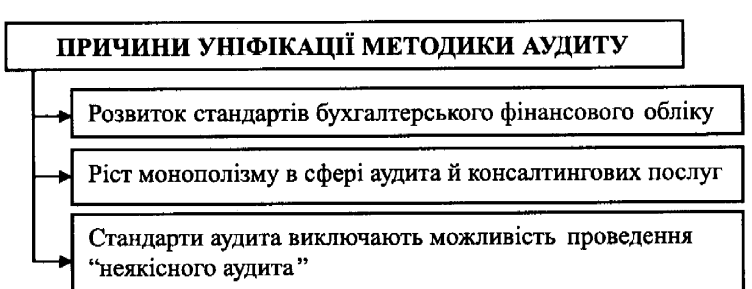

Рис. 1.12 Причини уніфікації методики аудиторських перевірок



Рис. 1.13 Причини виникнення МСА та фактори впливу на них

прагнуть використовувати єдині принципи обліку й звітності у всіх своїх відділеннях для того, щоб інформація, яка надходить у головний офіс, була легко порівнянна й зведена в загальну звітність. Однак на практиці доводиться вести дві бухгалтерії: одну – згідно із принципами обліку, прийнятими в країні базування; іншу – відповідно до законодавства країни, що звіт приймає. В результаті процес ведення обліку й складання звітності стає більш трудомістким, забирає багато часу й зростає ймовірність помилки.

Аудит, який належить до сфери послуг, традиційно розвивався як міжнародні послуги, тому на ринку аудиторських послуг також відзначаються процеси глобалізації, що приводить до створення мультинаціональних компаній у цій області й появи професійних міжнародних організацій.

Внутрішні фактори розвитку міжнародних стандартів аудиторської діяльності обумовлені потребами самих аудиторських організацій: процес концентрації капіталу в сфері аудиту й консалтингу, де більш 90% цього ринку належить 10-12 фірмам-лідерам, причому процес злиття триває [493, с. 9].

Основна роль у розробці нормативів аудиту належить МФБ. Найважливішими особливостями МСА є використання принципу систематизації – наявність єдиного збірника всіх аудиторських стандартів (ISA 100-999), коментарів до них (IAPS 1000-1999 – міжнародні "Положення по аудиторській практиці"), а також глосарія. Структура МСА послідовно відображає всі технологічні етапи практики проведення аудиту.

Таким чином, значення МСА полягає в тому, що вони сприяють інтеграції національного аудиту в міжнародні економічні відносини, забезпечують розвиток аудиторської професії відповідно до професійних вимог світового рівня, а також єдиний підхід до проведення й розуміння аудиту і його якості.

Призначення МСА полягає в наступному:

– забезпечують певні гарантії якості підготовки аудиторів, проведення аудиту та певний рівень надійності результатів аудиторської перевірки;

– сприяють впровадженню в практику роботи аудиторів нових наукових досягнень і створюють гідний суспільний імідж професії аудитора;

– забезпечується зв'язок окремих елементів процесу аудиторської перевірки та створюється можливість контролю якості роботи аудитора;

– послідовне їх застосування є вирішальним доказом і аргументом на користь аудитора при виникненні претензійних справ, судових розглядів на основі позовів суб'єктів господарювання.

Нажаль, МСА не завжди можуть врахувати всі національні особливості суб'єктів господарювання й практики аудиту різних країн. Це пов'язане головним чином з низкою як об'єктивних, так і суб'єктивних причин розвитку національних економік. Крім того, ряд економічно розвинених країн має свої стандарти аудиту. Проте, при інтеграції будь-якої держави у світову економіку без єдиних для всіх учасників світового економічного розвитку вимог МСА не обійтися (особливо при наявності в національних стандартах положень, які докорінно суперечать МСА).

Таким чином, МСА покликані регулювати єдність організації, порядку та оформлення процедур, а також результатів аудиторської діяльності в усьому світі. Однак, як було відзначено раніше, вони не скасовують існуючі в ряді країн національні положення.

У ряді держав (Австралії, Бразилії, Голландії, Росії) МСА покладені в основу національних регламентуючих документів.

В Англії, Канаді, США й Швеції існують національні стандарти, але вимоги МСА в цих країнах приймаються до відома в практичній діяльності.

Деякі держави, зокрема, Кіпр, Нігерія й ін., прийняли МСА в якості національних.

Потреба в МСА зростає з кожним роком, тому що у світі існує тенденція інтеграції у світову економіку країн зі своїми системами бухгалтерського обліку й фінансовою звітністю.

Слід зазначити, що МСА повинні застосовуватися тільки до суттєвих аспектів. У ряді випадків світова практика допускає можливість відходу від них з метою досягнення найбільшої ефективності аудиторської перевірки. Аудитор, що використовує таку можливість, зобов'язаний обґрунтувати зроблені відступлення.

Динаміка змін Міжнародних стандартів аудиту

МСА змінюються з урахуванням вимог часу. За період з 1999 року МСА перевидавалися 6 разів (рис. 1.14):



Рис. 1.14 Періодичність внесення змін до МСА

Автором проаналізовано деякі зміни в назвах МСА за період з 2004 по 2011 роки та деяких термінів, які стосуються аудиторських процедур. В нових редакціях стандартів змінено назви, наприклад, стосовно визначення (ідентифікації) ризиків, аудиторських доказів, облікових оцінок. Також додані нові стандарти для різних видів модифікованих аудиторських висновків (Додаток А). Щодо визначення термінів, то загалом це різні інтерпретації перекладу з англійської, тобто, в першоджерело зміни не вносились (Додаток Б).

Окремо автор проаналізував основні зміни, внесені в МСА з 2011 року. Оновлені МСА набули чинності для аудиту фінансової звітності за 2010 р. Зміни торкнулися абсолютно всіх стандартів. Деякі стандарти тільки "запропоновані в новій редакції", а інші "переглянуті й запропоновані в новій редакції". Нова редакція – це зміна стилю викладу стандартів, а "перегляд" – це зміна вимог. Нова редакція виявилася вдалою. Матеріал досить добре систематизований, викладений зрозуміло, має перехресні посилання.

Нові вимоги дуже суттєві й вимагають обов'язкового розгляду та ретельного аналізу. Нові вимоги торкнулися наступних стандартів:

– МСА 200 "Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до міжнародних стандартів аудиту" (далі – МСА 200);

– МСА 260 "Повідомлення інформації з питань аудиту тим, кого наділено найвищими повноваженнями" (далі – МСА 260);

– МСА 265 "Повідомлення інформації про недоліки внутрішнього

контролю тим, кого наділено найвищими повноваженнями, та управлінському персоналу" (далі – МСА 265);

– МСА 320 "Суттєвість при плануванні та проведенні аудиту" (далі МСА – 320);

– МСА 402 "Аудиторські міркування стосовно суб'єктів господарювання, які звертаються до організацій, що надають послуги" (далі – МСА 402);

– МСА 505 "Зовнішні підтвердження" (далі – МСА 505);

– МСА 540 "Аудит облікових оцінок, у тому числі облікових оцінок за справедливою вартістю та пов'язані з ними розкриття інформації" (далі – МСА 540);

– МСА 550 "Пов'язані сторони" (далі – МСА 550);

– МСА 580 "Письмові запевнення" (далі – МСА 580);

– МСА 600 "Особливі міркування – аудити фінансової звітності групи (включаючи роботу аудиторів компонентів)" (далі – МСА 600),

– МСА 620 "Використання роботи експерта аудитора" (далі – МСА 620);

– МСА 705 "Модифікації думки у звіті незалежного аудитора" (далі – МСА 705);

– МСА 706 "Пояснювальні параграфи та параграфи з інших питань у звіті незалежного аудитора" (далі – МСА 706);

– МСА 800 "Особливі міркування – аудити фінансової звітності, складеної відповідно до концептуальних основ спеціального призначення" (далі – МСА 800);

– МСА 805 "Особливі міркування – аудити окремих фінансових звітів та певних елементів, рахунків або статей фінансового звіту" (далі – МСА 805);

– МСА 810 "Завдання з надання звіту щодо узагальненої фінансової звітності" (далі – МСА 810).

МСА 200 [281, с. 76 – 106] – формулює розуміння того, що таке аудит за МСА. Для внесення ясності в це питання, одним з нововведень стало уточнення й доповнення "Загальних цілей аудитора":

– одержання розумної впевненості в тому, чи не містить фінансова звітність у цілому суттєві викривлення, викликані помилкою або шахрайством, щоб аудитор міг виразити думку про те, чи підготовлена фінансова звітність у всіх суттєвих аспектах відповідно до застосовуваної концептуальної основи фінансової звітності;

– підготувати звіт по фінансовій звітності й інформувати, як це вимагають МСА, виходячи з висновків, зроблених на основі отриманих аудиторських доказів.

Стандарт містить нові вимоги до обміну інформацією з керівництвом, особами, наділеними найвищими повноваженнями або іншими сторонами поза суб'єктом по аспектах, виявлених у ході аудиту. Тобто, загальною метою є підготовка та надання не тільки аудиторського звіту, але й інших звітів, наприклад, звіту про недоліки внутрішнього контролю (МСА 265) або, так званого, листа до керівництва (МСА 260).

Нові вимоги також торкнулися визначення того, що є "професійним судженням" аудитора. Попередня версія стандарту взагалі не містила опис "професійного судження" і його застосування. Діюча вимога застосовувати професійне судження звучить так: "Аудитор повинен застосовувати професійне судження при плануванні й виконанні аудиту фінансової звітності" [281, с. 92 – 93 (Д 23 – Д 27)].

Далі в розділі роз'яснювальних приміток стандарт приводить приклади застосування професійного судження. Наприклад:

– визначення суттєвості та аудиторського ризику;

– характер, терміни і масштаб аудиторських процедур та одержання аудиторських доказів;

– визначення того, чи отримані достатні належні аудиторські докази та чи вимагається виконати додатково роботу, щоб виконати вимоги МСА щодо загальної цілі аудитора;

– оцінка суджень керівництва в застосуванні концептуальної основи подання фінансової звітності (наприклад, Міжнародні стандарти фінансової звітності, далі – МСФЗ);

– підготовка висновків, заснованих на отриманих аудиторських доказах, наприклад, оцінки адекватності бухгалтерських оцінок, зроблених керівництвом у ході підготовки фінансової звітності.

Важливим є те, що новий МСА акцентує увагу на тому, що професійне судження зазнає оцінки, ґрунтуючись на тому, що судження повинне відображати компетентне застосування принципів обліку й аудиту і є належним у світлі, і відповідно до фактів і обставин, які відомі аудитору до дати випуску аудиторського звіту.

Далі МСА 200 уточнює наступне: професійне судження повинне бути належним чином задокументоване. Аудитор повинен підготувати належну документацію, що дозволяє досвідченому аудитору, не пов'язаному з даним аудитом, зрозуміти значні судження, зроблені по значних аспектах. Професійне судження не повинне бути використане як обґрунтованість рішень, які інакше не підтримуються фактами й обставинами або іншими аудиторськими доказами.

МСА 260 [281, с. 224 – 249] – встановлює відповідальність аудитора за повідомлення інформації з питань аудиту фінансових звітів тим, кого наділено найвищими повноваженнями. Мета аудитора полягає в наступному:

– чітко повідомити осіб, наділених найвищими повноваженнями, про відповідальність аудитора відносно аудиту фінансової звітності й огляду, запланованого масштабу й термінів аудиту;

– одержати від осіб, наділених найвищими повноваженнями, інформацію, що має відношення до аудиту;

– надати особам, наділеним найвищими повноваженнями, інформацію стосовно їх відповідальності щодо нагляду за процесом складання фінансової звітності;

– забезпечити ефективний двосторонній обмін інформацією між аудитором і особами, наділеними найвищими повноваженнями.

Для того, щоб виконати встановлені цілі, необхідно:

– визначити відповідних осіб, тобто хто є особами, наділеними найвищими повноваженнями;

– обговорити з особами, наділеними найвищими повноваженнями, форму, терміни й очікуваний зміст інформування.

Підготувати (на стадії планування) лист до керівництва (або іншим способом повідомити, наприклад, представити копію листа-угоди) з повідомленням відповідальності аудитора.

Далі в розділі з роз'яснювальними матеріалами більш докладно розкриті можливі форми інформування та зміст інформування.

Другий звіт, складений ближче до кінця аудиту, повинен містити:

– погляд аудитора на значні якісні аспекти бухгалтерських практик, включаючи облікові політики, бухгалтерські оцінки й розкриття у фінансовій звітності;

– значні труднощі, з якими зіштовхнулися аудитори;

– значні аспекти, які були обговорені з керівництвом;

– письмові подання, які запитував аудитор;

– інші аспекти (наприклад, суттєві викривлення фактів або інформації, що супроводжує аудит фінансової звітності).

Новий стандарт розкриває приклади й вимоги до термінів інформування.

Важливе нововведення, це оцінка адекватності двостороннього процесу обміну інформацією між аудитором і особами, наділеними найвищими повноваженнями. Неадекватне спілкування з аудитором може вказувати на ризик суттєвих викривлень, зв'язаний зі слабостями контрольного середовища.

На додаток для виконання вимог цього стандарту, необхідно задокументувати всі аспекти, які були повідомлені. Якщо повідомлення були надіслані в письмовій формі, то до робочих документів прикладаються копії, якщо в усній, то, наприклад, протоколи зустрічей.

МСА 265 [281, с. 250 – 262] – розглядає відповідальність аудитора за повідомлення інформації про недоліки внутрішнього контролю тим, кого

наділено найвищими повноваженнями, та управлінському персоналу. Вимоги цього стандарту досить прості, але, щоб їх якісно виконати, потрібно переосмислити так званий "risk-based approach", ще раз зрозуміти, що собою представляє система внутрішнього контролю, якою вона повинна бути, щоб бути ефективною, і як її тестувати.

Згідно цього стандарту аудитор має повідомляти осіб, наділених найвищими повноваженнями, й керівництво про недоліки внутрішнього контролю, виявлені в ході аудиту, які є значними.

Вимоги цього МСА дуже прості й полягають в наступному:

– визначити, чи були виявлені слабості внутрішнього контролю;

– визначити, чи є виявлені слабості внутрішнього контролю значними.

У розділі з роз'яснювальними матеріалами наведені приклади питань, які аудитор може розглядати при визначенні того, чи становить недолік або поєднання недоліків внутрішнього контролю значний недолік:

– ймовірність недоліків, які призводять до суттєвих викривлень у фінансовій звітності в майбутньому;

– чутливість відповідного активу або зобов'язання до втрати або шахрайства;

– суб'єктивність і складність визначення попередньо оцінених сум, зокрема облікових оцінок за справедливою вартістю;

– суми у фінансовій звітності доступні впливу недоліків;

– обсяг діяльності, що здійснюється або яку можна здійснити щодо залишку на рахунку або класу операцій, які доступні впливу недоліку або недоліків;

– важливість заходів контролю для процесу фінансової звітності;

– недоліки внутрішнього контролю пов'язані з такими компонентами, як моніторинг, контроль над операціями із пов'язаними сторонами та ін.

Інформування повинне бути надано письмово й вчасно. Ступінь деталізації інформації, яку слід повідомляти про значні недоліки, є питанням професійного судження аудитора за конкретних обставин.

Інформація має бути відправлена відповідним особам у наступному порядку:

а) письмово звіт про суттєві недоліки внутрішнього контролю, який аудитор направляє відповідним особам, який має містити опис недоліків і пояснення їх потенційного впливу;

б) письмово або усно, інші виявлені недоліки внутрішнього контролю, що мають значення для керівництва, наприклад, незначні недоліки внутрішнього контролю.

МСА 320 [281, с. 329 – 337] – розглядає відповідальність аудитора за застосування концепції суттєвості під час планування та проведення ау-

диту фінансової звітності. Вимоги цього стандарту зазнали суттєвих змін. МСА 320 містить вимоги винятково для визначення рівня суттєвості.

Визначення рівня суттєвості повинне відбуватися на рівні визначення загальної стратегії аудиту, тобто на самій ранній стадії.

Визначення рівня суттєвості вимагає адекватного професійного судження, а отже й відповідного розуміння бізнесу й характеру суб'єкта господарювання, його потреб і потреб потенційних користувачів його фінансової звітності. Одним з важливих критеріїв визнано визначення потенційних первинних користувачів фінансової звітності.

Для того, щоб встановити рівень суттєвості, необхідно зрозуміти які базові показники необхідно використовувати для цього конкретного суб'єкта господарювання. Під базовими показниками МСА 320 має на увазі статті фінансової звітності. Стандарт містить практичні рекомендації для правильного вибору базових показників. Наприклад, для суб'єкта господарювання, який здійснює діяльність в добувній галузі на стадії розвідки, не має сенсу брати статті звіту про сукупний дохід у якості базових показників, але можна обрати капітал або активи. Для торгівельної організації доречно обрати прибуток до оподаткування, попередньо виключивши з нього витрати по курсових різницях.

Визначення відсотка, що має застосовуватися до контрольного показника, ґрунтується на професійному судженні. Між відсотком та обраним контрольним показником існує взаємозв'язок, який полягає в тому, що відсоток, який застосовується до прибутку до оподаткування внаслідок операцій, що продовжуються, зазвичай буде більшим, ніж відсоток, що застосовується до сукупних доходів. Наприклад, аудитор може дійти думки, що 5% прибутку до оподаткування від операцій, що продовжуються, буде прийнятним для комерційного суб'єкта господарювання обробної промисловості, в той час як він може вважати, що один відсоток від сукупних доходів або сукупних витрат буде більш доречним для неприбуткової організації. Разом із тим вищий або нижчий відсоток може виявитися прийнятним за даних обставин. Як приклад, стандарт приводить 5% до прибутку до оподатковування або 1% до виторгу.

У деяких випадках може з'явитися необхідність розрахувати суттєвість для конкретних статей фінансової звітності. Це робиться за таким же принципом, а статті обираються, виходячи з характеру діяльності.

Стандарт доповнено рекомендаціями з визначення "робочої суттєвості". Робоча суттєвість визначається з метою знизити до прийнятного рівня можливість того, що невідкориговані та невиправлені викривлення не перевищать рівень суттєвості в цілому.

Вимоги до перегляду рівня суттєвості залишилися незмінними. Рівень суттєвості треба переглядати, якщо цифри в остаточній фінансовій

звітності змінилися. Залежно від зміни рівня суттєвості треба визначити, як це вплине на результати аудиту. Якщо рівень суттєвості став вище, то нічого не змінюється. Якщо рівень суттєвості впав до робочої суттєвості, то залежно від характеру виявлених викривлень треба проаналізувати необхідність проведення додаткових аудиторських процедур. Якщо рівень суттєвості падає до рівня менше рівня суттєвості, треба проаналізувати, як змінилася б вибірка й залежно від цього зробити додаткові процедури.

МСА 450 "Оцінка викривлень, ідентифікованих під час аудиту" (далі – МСА 450) [281, с. 388 – 398].

Перша редакція набула чинності наприкінці 2007 р. Він визначає поняття "викривлення" як різницю між фактичною й необхідною сумою, класифікацією, поданням або розкриттям пункту фінансової звітності.

Стандарт визначив нове поняття – "очевидно незначні викривлення", яке не є аналогом поняття "несуттєві викривлення". Викривлення будуть очевидно незначними, якщо вони не перевищують рівень (рівень незначності), який може встановити аудитор виходячи з розміру, характеру або обставин виникнення викривлень.

Рівень незначності повинен мати суттєво меншу величину, ніж рівень суттєвості. Якщо ж існує хоча будь-яка невизначеність відносно віднесення викривлення до очевидно незначних, то воно не вважається таким.

У робочій документації аудитор відповідно до нової редакції стандарту повинен:

– відобразити рівень незначності (величину, нижче якої викривлення будуть розцінені як явно незначні);

– зібрати всі викривлення, виявлені в ході проведення аудиту, крім очевидно незначних;

– визначити, чи є невиправлені викривлення окремо або в сукупності суттєвими.

МСА 450 встановлює також ряд нових обов'язків аудитора щодо оцінки виявлених викривлень. Аудитор повинен повідомити керівництво про виявлені невиправлені викривлення (крім очевидно незначних) і як вони окремо або в сукупності впливають на думку в аудиторському висновку. При цьому про кожне суттєве невиправлене викривлення аудитор повинен повідомити окремо й попросити керівництво виправити викривлення.

Деякі викривлення можуть не перевищувати рівень суттєвості для звітності в цілому. Однак пов'язані з ними обставини можуть змусити аудитора визнати їх суттєвими окремо або в сукупності.

Такими обставинами можуть бути:

– вплив на відповідність вимогам нормативних актів;

– вплив на виконання боргових зобов'язань (вимог по контрактах);

– хибний вибір або застосування облікової політики, яке має несуттєвий вплив на звітність поточного періоду, але може вплинути на майбутню фінансову звітність;

– показники, які мають відношення до конкретних пов'язаних сторін (наприклад, якщо зовнішні сторони за угодою пов'язані з керівництвом організації), і т.д.

МСА 505 [281, с. 429 – 440] – розглядає використання аудитором процедур зовнішнього підтвердження для отримання аудиторських доказів відповідно до вимог МСА 330 і МСА 500. У ньому не розглядаються запити щодо судових справ і претензій, що підпадають під дію МСА 501.

У новій редакції розширено пояснення зв'язку між ризиком і необхідністю використовувати зовнішні підтвердження. Рекомендації щодо необхідності використання зовнішніх підтверджень перенесено в МСА 330 "Дії аудитора у відповідь на оцінені ризики" (далі – МСА 330).

Зовнішні підтвердження не є обов'язковими й повинні використовуватися як належна відповідь на оцінені ризики. Найчастіше зовнішні підтвердження аудитори отримують у відношенні сальдо рахунків, таких як, дебіторська й кредиторська заборгованість, гроші в банках. Іноді можуть використовуватися щодо підтвердження активів, які перебувають у третіх сторін та для підтвердження умов договорів із третім сторонами.

МСА 540 [281, с. 482 – 529] – розглядає відповідальність аудитора за облікові оцінки, в тому числі облікові оцінки за справедливою вартістю, та пов'язані з ними розкриття інформації під час аудиту фінансової звітності. Зокрема, він уточнює, як слід застосовувати МСА 315 "Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвих викривлень через розуміння суб'єкта господарювання і його середовища" (далі – МСА 315) і МСА 330 та інші відповідні МСА стосовно облікових оцінок. Він також містить вимоги і рекомендації відносно викривлень в індивідуальних облікових оцінках та ознаки можливої упередженості управлінського персоналу

Незважаючи на те, що цілі визначення бухгалтерських оцінок і зміст вартості відрізняються, їх складно розмежувати на практиці. Саме тому аудитор повинен застосовувати однаковий підхід до тестування таких елементів. Прикладами оцінки й невизначеності в оцінках можуть бути:

– справедлива вартість переоцінених основних засобів;

– значні припущення, використані при оцінці справедливої вартості фінансових активів і зобов'язань, які обліковуються по справедливій вартості;

– припущення щодо майбутніх подій, які впливають на резерви;

– облікові оцінки за справедливою вартістю для похідних фінансових інструментів, які відкрито не продаються і не купуються на біржі.

Згідно МСА 540 метою аудитора є отримання достатніх та прийнятних аудиторських доказів в контексті застосовної концептуальної основи фінансової звітності щодо того:

а) чи є обґрунтованими облікові оцінки, у тому числі облікові оцінки за справедливою вартістю, визнані або розкриті у фінансовій звітності;

б) чи є достатнім розкриття доречної інформації у фінансовій звітності.

Виходячи з цього, у межах тестування бухгалтерських оцінок, необхідно:

– отримати достатнє розуміння суб'єкта господарювання і його середовища;

– дослідити процес складання фінансової звітності та ідентифікувати аспекти, які викликають необхідність використання облікових оцінок, тобто статті, що містять у собі оцінки управлінського персоналу.

– отримати розуміння того, як управлінський персонал ідентифікує операції, події та умови, які можуть привести до необхідності визнання облікових оцінок або розкриття інформації щодо них у фінансовій звітності;

– того, як управлінський персонал здійснює облікові оцінки;

– чи є вони розумними та відповідними обраній концептуальній основі.

Доречно звернути увагу на той факт, що і МСА 240 вимагається також ретроспективний огляд суджень та припущень управлінського персоналу, які стосуються значних облікових оцінок. Проведення такого огляду є частиною вимоги до аудитора розробити та виконати процедури огляду облікових оцінок на упередженість. Ця інформація являє собою докази у відношенні того, наскільки адекватно управлінський персонал застосовує бухгалтерські оцінки, а також у відношенні того, чи є необхідність здійснювати переоцінки яких-небудь елементів у поточній фінансовій звітності.

Під час аудиту бухгалтерських оцінок застосовуються наступні аудиторські процедури:

– вивчення операцій до дати аудиторського звіту й після звітної дати;

– перевірка того, як управлінським персоналом визначені облікові оцінки й дані, на яких вони ґрунтуються;

– тестування ефективності функціонування контролю;

– визначення точкової оцінки чи діапазону (власні розрахунки оцінки, у тому числі шляхом залученням експерта);

Вибір того, які процедури необхідно застосовувати, залежить від характеру об'єктів оцінки, доступності аудиторських доказів, оцінки ризиків. МСА 540 містить практичні рекомендації, в яких випадках які процедури є відповідними.

Залежно від кожної конкретної ситуації, аудитор повинен одержати пояснення, передбачені МСА 580.

МСА 700 [281, с. 684 - 713], **705** [281, с. 714 - 742], **706** [281, с. 743 - 754]. Замість одного стандарту щодо аудиторського висновку, як було раніше, нові МСА в групі 700-799 пропонують для використання цілих п'ять. При чому, якщо надається позитивний аудиторський висновок, то використовуються положення МСА 700 "Формулювання думки та надання звіту щодо фінансової звітності" (далі – МСА 700), а якщо модифікований, то МСА 705 та МСА 706. Принциповим, на наш погляд, є сама зміна назви МСА 700 – раніше він називався "Висновок незалежного аудитора щодо повного пакету фінансових звітів загального призначення". Нова редакція цього стандарту містить наступні основні відмінності:

– посилання на застосовану облікову політику в аудиторському звіті;

– розширене формулювання відповідальності керівництва за фінансову звітність. Ці зміни враховують вимоги до відповідальності керівництва, що містяться в МСА 240 "Відповідальність аудитора, що стосується шахрайства, при аудиті фінансової звітності" (далі – МСА 240) [281, с. 159 - 208] і МСА 580 [281, с. 589 - 604];

– текст висновку має містити твердження щодо дотримання аудитором етичних норм, установлених Кодексом етики професійних бухгалтерів;

– текст висновку має містити посилання на МСА, якими керувався аудитор в ході аудиту. Аудитор має право описати аудиторську перевірку як проведену відповідно до МСА, тільки якщо він повністю дотримував вимог усіх стандартів.

Питання модифікованих висновків і висновків з пояснювальними параграфами розглянуті відповідно в МСА 705 і МСА 706: "Якщо аудитор:

а) доходить висновку, що виходячи з отриманих аудиторських доказів фінансова звітність у цілому містить суттєві викривлення; або

б) не може отримати достатні і належні аудиторські докази для того, щоб зробити висновок, що фінансова звітність у цілому не містить суттєвих викривлень,то він висловлює модифіковану думку в аудиторському звіті відповідно до МСА 705" [281, с. 688].

Аудиторський висновок з пояснювальним параграфом був передбачений старою редакцією МСА 700. Принципово новим у МСА 706 є положення, яке чітко обмежує можливість застосування пояснювального параграфу: пояснювальний параграф може вказувати тільки на факти, розкриті у фінансовій звітності. Якщо які-небудь факти не розкриті у звітності належним чином, то аудитор повинен застосовувати не МСА 706, а МСА 705.

Але розвиток методології не обмежився тільки стандартизацією вимог. Міжнародні стандарти окреслюють базові принципи проведення аудиту. Розвиток та конкретизацію базові принципи отримали у багаточисельних дослідженнях науковців та практикуючих аудиторів.

Дослідження закордонних авторів Р. Адамса [3], А. Аренса та Дж. К. Лоббека [17], М. Беніса та Д. Р. Кармайкла [189], Р. Доджа [137], Р. Монтгомері [20], Дж. Робертсона [444] переважно стосуються вивчення теоретичних і методичних положень аудиту, заснованих на міжнародних вимогах ринку й стандартах. Ряд теоретичних здобутків закордонних авторів ще не знайшов достатнього відгуку в українській економічній літературі та у дослідженнях вітчизняних вчених.

Великий внесок у розробку теорії, методології аудиту внесли російські науковці: Л. Ф. Аксененко [6, с. 7-9], С. М. Бичкова [62, с. 124], Є. М. Гутцайт [109], Ю. Л. Данилевський [116, с. 186 – 198], Е. А. Уткін [512], П. І. Камишанов [186, 187], Л. Г. Макарова [260], М. В. Мірошник, О. А. Миронова, С. В. Панкова, В. І. Подольський, В. І. Петрова [342, с. 170-173], В. В. Скобара [471], А. К. Солодов [481], Я. В. Соколов [479], В. П. Суйц, А. Д. Шеремет [495, 541, 542], А. А. Терехов [154, 499 с. 275, 500] й інші.

Неоціненний внесок в розвиток методології аудиторської практики вітчизняних авторів: Ф. Ф. Бутинця [50, 51], Н. І. Дорош [140, 141 с. 117 – 119], М. Т. Білухи [30, 31 с. 30-38], С. Ф. Голова [171 с. 36], О. А. Петрик [340, 337, 232], О. Ю. Редька [426, с. 44 – 46, 432, 434, с. 54] та ін.

Проблеми розвитку й методичного забезпечення аудиту розглядалися й розглядаються вченими в різних аспектах:

– пропонуються моделі для вивчення та оцінки впливу факторів, що визначають якість роботи аудитора;

– систематизуються проблеми розвитку аудиту й регулювання якості аудиторських послуг, доводиться необхідність розробки теорії аудиту, у якій слід підвищити значимість якості аудита;

– обгрунтовується й уточнюється зміст категорій і понять аудиту, пов'язаних із цією проблемою.

Перераховані напрямки дослідження далеко не розкривають повноту всіх питань, що розв'язуються у вітчизняній науці. Однак практично всі роботи вітчизняних вчених, так чи інакше, відзначають недостатність організаційного й методичного регулювання аудиторської діяльності й розвитку теорії й методології аудиту.

Складність і багатоплановість досліджень визначають необхідність подальшого розвитку аудиторської науки, особливо такого її напрямку, як теорія й методологія забезпечення.

1.3 Тенденції наукової думки щодо методологічної бази аудиту

Сучасна наукова думка щодо методологічної бази аудиту

Зарубіжний досвід показує, що аудит є обов'язковим атрибутом ринкової економіки будь-якої країни. Розвиток аудиту в Україні почався після прийняття Закону "Про аудиторську діяльність" від 22 квітня 1993 р. За майже два десятиріччя аудит в Україні набув досить широкого впровадження. Але це був період започаткування. Не викликає сумнівів, що в період становлення слід старанно аналізувати зарубіжний досвід і застосовувати його на практиці з урахуванням конкретних національних інтересів. Вивченню будь-якої проблеми має допомогти як зарубіжна, так і вітчизняна література, яка акумулює певний досвід західних і вітчизняних аудиторських фірм.

Основи теоретичних досліджень в області аудиту сформували закордонні вчені: Р. Адамс [3], А. Аренс та Дж. Лоббек [17], М. Беніс та Д. Кармайкл [189], Ф. Дефліз, Г. Дженік та М. Хірш [20], Р. Додж [137], Д. Ірвін [173], В. О'Рейллі [20, с. 114], Ж. Ришар [443], Дж. Робертсон [444], А. Чамберс [580].

Значний внесок у розвиток загальних питань методології аудиту стосовно економіки і її галузевих особливостей внесли російські фахівці: Р. А. Алборов [7], Н. П. Баришников [25], В. Г. Гетьман [91, с. 53-56], С. К. Єгорова [150], М. В. Мирошник [88], В. В. Нитецький [297, 298], В. І. Подольський [353, 354, 355, 356], В. П. Суйц та А. Д. Шеремет [495, 541, 542, 543], А. А. Терехов [154, 499, с. 275, 500], Т. Г. Шешукова [546, 547], Л. З. Шнейдман [550, с. 49-52].

Питаннями вдосконалювання теорії аудиту, його принципів, постулатів, стандартів займалися В. Д. Андріїв [10, 11], С. М. Бичкова [59, 62, с. 124,], Є. М. Гутцайт [108, с. 80], Ю. А. Данилевський [116, с. 186-198], Н. Т. Лабинцев [241], О. М. Островський [109], Н. А. Ремізов [116, с. 186-198, 111, с. 11], В. В. Скобара [471], Я. В. Соколов [479] і ін.

Проблеми теорії і методології, організації аудиту, його подальшого вдосконалення отримали широке висвітлення в працях вітчизняних вчених-економістів, серед яких доречно відзначити розробки Н. І. Дорош [140, 141], М. Т. Білухи [30, 31, с. 30-38; 36], Ф. Ф. Бутинця [50, 51], С. Ф. Голова [171, с. 36], О. А. Петрик [340, 337, 232], О. Ю. Редька [426, с. 44 – 46, 432, 434, с. 5] та ін. Вагомий вклад в розвиток аудиту внесли такі вчені як А. М. Кузьминський [232, 234], В. В. Сопко [234, 485, 486], Б. Ф. Усач [509, 510, с. 41], І. А. Білий [23], В. П. Завгородній [234] та інші.

Треба сказати, що проблематика аудиту досить широка. Ключові питання, які висвітлюють науковці, це організація аудиту, методологія

аудиторської діяльності, стандарти аудиту, проблеми якості аудиту, та ін. [92, 23, 485, 232, 522].

Обов'язковий аудит в Україні було проведено за 1994, 1995 р.р. майже всіма суб'єктами підприємницької діяльності. Це певною мірою позитивно вплинуло на вирішення проблеми адаптації незалежного аудиту в Україні. Тобто, було накопичено певний досвід проведення аудиту. Це стосується, насамперед, підприємств, що приватизуються, а також корпоратизації, експертної оцінки майна суб'єктів підприємницької діяльності, перевірок фінансового стану суб'єктів господарювання, що переходять на емісію цінних паперів або беруть банківські кредити тощо. Подальший розвиток аудиту було зосереджено на аудиті регулярної фінансової звітності акціонерних товариств.

Проте, до теперішнього часу відсутній повний набір і застосовне для української практики формулювання концепцій і постулатів аудиту, дослідники не повною мірою розкривають взаємозв'язки між ними й стандартами аудиту, не погоджують із зазначеними елементами теорії аудиту її основні принципи.

До проблемних питань аудиту слід віднести:

– недостатню кількість методичних розробок з аудиторського контролю;

– брак достатнього досвіду аудиторської діяльності;

– недостатню кількість кваліфікованих аудиторських кадрів, а звідси – і неосвоєний ринок аудиторських послуг;

– відсутність типових форм документів з аудиту;

– відсутність методичних рекомендацій з питань комп'ютеризації аудиту тощо.

Автор погоджується з думкою В. Г. Корнуса [212], що аудит в Україні вже пройшов стадію становлення, організації, розвитку і на етапі сьогодення більше уваги потрібно наділяти питанням якості аудиторських послуг.

Можна сказати, що первинний етап становлення аудиту був кількісний, за яким має слідувати якісний етап.

З метою вивчення стану методологічного забезпечення аудиторів України ми дослідили висловлювання науковців та практикуючих аудиторів за матеріалами конференцій та фахових видань "Аудитор України" та "Бухгалтерський облік та аудит" щодо методологічної бази аудиту.

Проведення конференцій є досить важливою подією для українських аудиторів і науковців, які присвячують свої дослідження цій галузі науки. Автор погоджується з думкою І. І. Пилипенка, В. О. Шевчука, що підтвердженням наукової та прикладної значимості досліджень проблем методології та організації аудиторської діяльності є проведення науков-

цями міжнародних та національних наукових, методичних та практичних конференцій, семінарів з актуальних проблем розвитку в Україні незалежного аудиту [345, с. 11].

За останнє десятиріччя проведено чимало конференцій, присвячених проблемам аудиту, серед них як регіональні, так і всеукраїнські науково-практичні конференції. Це свідчить не тільки про плідну роботу Всеукраїнської професійної громадської організації Спілка аудиторів України" (далі – ВПГО "САУ") та Аудиторської палати України (далі – АПУ), а й про актуальність проблем для науковців та практикуючих аудиторів (Додаток В).

Сьогодні можна узагальнити інформацію про нагальні проблеми, яким приділяли і приділяють увагу учасники конференцій, проаналізувати напрями їх досліджень та зробити власні висновки.

Матеріали конференцій включають тези та тексти доповідей, що присвячено проблемам і перспективам розвитку аудиту в Україні, актуальним питанням організації й методики аудиту, контролю якості, використанню інформаційних технологій в аудиторській діяльності.

Методологія у загальному розумінні означає вчення про методи. Будь-яка наука вивчає свій об'єкт певними методами пізнання окремих сторін реально існуючого світу. Таке пізнання закріплюється у формі мисленого моделювання дійсності (понятійного, концептуального, інтелектуального). Отже, методологія – це всеохоплююче знання про понятійний апарат конкретної науки, про її концепцію, внутрішню будову, етапи становлення та розвитку.

Методологія науки виступає не в застиглій формі знання, а знаходиться в постійному розвитку, відшліфовуючи понятійний апарат, моделюючи нові концепції для глибшого пізнання оточуючого світу [413, с. 79].

Стосовно розвитку методологічної бази аудиту є різні висловлювання.

Так, І. М. Дмитренко [132, с. 82] зазначає, що на розвиток методологічної бази аудиту в Україні негативно вплинули: розбіжності в термінології, відсутність практичних рекомендацій з найбільш проблемних питань аудиторської діяльності (оцінка суттєвості помилок та аудиторського ризику, підходи до вибору методик аудиту, критерії обґрунтування професійних суджень при формуванні аудиторських висновків, в тому числі спеціального призначення), ігнорування загальновизнаної в міжнародній практиці концепції вірності та об'єктивності.

П. М. Майданевич [259] вважає, що на сучасному етапі розвитку аудиту необхідне впровадження в практику діяльності аудиторських фірм методик проведення перевірок, які дозволять підвищити ефективність робіт за рахунок використання інтенсивних методів, що апробовані в світовій практиці, і враховують:

– наявність високого аудиторського ризику перевіряємого середовища, що призводить до необхідності аудиторських досліджень по відношенню практично до всіх елементів проведення аудиту;

– необхідність врахування факторів податкових ризиків і також досягнення балансу інтересів всіх суб'єктів аудиту, враховуючи і аудиторські фірми;

– об'єктивний вплив внутрішніх і зовнішніх факторів на необхідність скорочення витрат та часу на проведення аудиту з одночасним забезпеченням високої якості представлених послуг при впровадженні експертних систем.

В. Ф. Максімова [264] стверджує, що відсутність інструкцій, положень про застосування стандартів – одна з вад організації аудиту в Україні. Інструктивна підсистема (сфера), вважає автор, має передбачати розробку документів, необхідних для реалізації стандартів. Ці інструкції повинні вміщувати інформацію щодо застосування нормативних правил і організації на основі стандартів аудиторської діяльності.

О. Ю. Редько вважає, що суттєвим недоліком є відсутність науково-методологічних розробок. Вітчизняний аудит по суті дуже приближений до документальної ревізії, зазначає автор. Це не дивно з огляду на майже 100% -вий ризик аудиту. Але вітчизняні особливості місця та часу повинні якимось чином вивчатися та на їх базі слід розробляти методичні рекомендації. Поширені загальноосвітні видання з аудиту на жаль в більшості своїй є багаторічним переписуванням підручників з ревізії (хіба що замаскованою новою термінологією) та внутрігосподарського контролю [435].

На одній із попередніх конференцій О. Ю. Редько визначив першочергові завдання організації аудиторської діяльності в Україні, серед яких найголовнішим завданням, яке потребує негайного вирішення, є відсутність науково-методичного забезпечення практичного аудиту [436, с. 108-113].

В. О. Ластовецький [246, с. 59] стверджує, що потребує подальшого удосконалення нормативна база аудиту.

Н. М. Малюга [267, с. 120-122; 268, с. 37-40] зазначає, що аудит в Україні повинен розвиватися з урахуванням національних особливостей, накопиченого досвіду здійснення контрольно-ревізійної діяльності та наукового її обґрунтування. "Ми повинні, – пише автор, – зважати на світовий досвід організації і проведення аудиту, але беззаперечно приймати міжнародні стандарти вважаємо недоцільним і неправильним. У нас є свої вчені, є великий науковий потенціал, що за умови правильно обраної загальної політики дозволять сформувати аудит в Україні і здійняти його на високий рівень".

Автор поділяє думку І. І. Пилипенка та В. О. Шевчука, що "розгортанню аудиторської діяльності перешкоджає недосконалість нормативно-

правового, інформаційного, методичного, технологічного, фінансового та інших компонентів системного забезпечення національного аудиту" [344, с. 7]. Не визиває заперечень, що потребують вирішення методичні аспекти аудиторської діяльності.

Методологія здійснення аудиту залишається недосконалою, не повністю враховує сучасні наукові надбання, що мають бути покладені в основу його розвитку. При здійсненні аудиторських перевірок недостатньо використовуються апробовані на практиці методики зіставлень та порівнянь.

Ще однією проблемою є визначення суттєвості в аудиті. В сучасних умовах в міжнародній практиці немає відповідних затверджених інструкцій щодо рівня загальної суттєвості, тому підходи аудиторських фірм різних країн досить відрізняються. Аналогічну думку висловлює В. В. Рядська "сучасна практика аудиту в Україні ще не грунтується на чітких процедурах оцінки суттєвості" [452]. Автор погоджується з думкою, що з метою оцінки рівня суттєвості внутрішні стандарти аудиторської фірми повинні мати опис процедур по кожному можливому елементу.

М. В. Кузнєцова вважає, що необхідність документування, розробки типових форм оформлення роботи повертає нас до науково-методичного забезпечення аудиту, яке сьогодні відстає від вимог часу і потребує доопрацювання. Далі вона звертає увагу, що при контролі якості внутрішні стандарти стануть основою перевірок. Тут виникає питання уніфікації, стандартизації, табличної форми зображення з метою економії часу та наочності [229, с. 195-196].

Деякі автори зазначають, що аудиторські фірми в Україні на 90% є малі підприємства. Багато хто з них не в змозі вкладати кошти в теоретичні та методологічні розробки. Кожний перевіряє так, як йому заманеться, загальної методології перевірки немає [101].

Н. М. Лисенко [249, с. 50-51] стверджує, що для формування розвиненого ринку аудиторських послуг вимагається рішення кола завдань з його вдосконалення:

– нормативно-правового регулювання відношень, що виникають у діяльності;
– методичного й кадрового забезпечення аудиту та аудиторських послуг;
– організації й техніки виконання аудиту;
– інформаційного забезпечення професійної діяльності аудиторів;
– практичної підготовки майбутніх аудиторів та їх сертифікації;
– системи управління аудиторської діяльності.

В. М. Пічкур [349] формулює цілий ланцюг актуальних проблем, насамперед такі:

– застаріле, не відповідаюче сьогоденню чинне законодавство про аудиторську діяльність;

– незадовільний стан організації підвищення знань сертифікованих аудиторів;

– відношення аудиторів до підвищення знань як до обов'язкового непотрібного заходу, яке необхідне для того, щоб бути аудитором на протязі чергового п'ятирічного терміну;

– відсутність обов'язкового стажування кандидатів в аудитори та необов'язковість одержання ними рекомендацій від тих аудиторів, хто знає про їх переваги та недоліки як у знаннях, так і у відношенні до роботи;

– виконання аналогічної роботи підприємцями, які не є аудиторами (бухгалтерські послуги, маркетингові послуги, аналіз фінансових документів);

– розрізненість аудиторів;

– надання висновків без виконання перевірки документів, відносно яких висловлюється незалежна професійна думка;

– бажання замовників перекласти на плечі аудиторів всі свої гріхи за мізерні кошти;

– розробка і затвердження програми наукових досліджень з питань аудиту;

– удосконалення системи підготовки кандидатів в аудитори та підвищення професійних знань сертифікованих аудиторів (можливість запровадження дистанційного навчання).

Однак, однією із основних проблем аудиту є відсутність дієвого контролю за роботою як самих аудиторів, так і працівників аудиторських фірм.

Л. М. Гладишева зазначає, що діючі нормативи аудиту не внесли особливої ясності в роботу аудиторів [93, с. 7].

Н. І. Закусілова визнає, що постає необхідність обґрунтування підходу, який би дозволив розглядати аудит як цілісну систему з розвинутими інфраструктурою та забезпеченням, оцінювати її ефективність, характер та сутність впливу на суспільно-господарські процеси [162, с. 215].

В. Я. Нусінов, Н. М. Кругла констатують, що зараз, нажаль, не регламентовані вимоги до складу аудиторської групи, яка здійснює перевірку. Вона, як правило різнорідна з точки зору освіти, наявності сертифікованих аудиторів, що безпосередньо впливає на якість. Автори вважають, що критерій фахової освіти повинен бути одним з головних при формуванні групи [303, с. 54].

Щоб Україна наближалася до країн Європейського союзу не зайвим, на думку Т. П. Болобовой, було б, щоб був розроблений і виданий в Україні окремий норматив про участь аудитора в інвентаризаціях, проведених у клієнтів, і документальному оформленні цього процесу [39, с. 189].

Ю. А. Верига, А. Ж. Пшенична зазначають, що в Україні, як і в світовій практиці аудиту, відсутні стандарти оцінки окремих об'єктів аудиту, та

пропонують опрацювати робочі стандарти аудиту процесів реорганізації чи ліквідації підприємства [70, с. 49].

С. В. Власик зауважує, що незважаючи на незаперечну актуальність проблем, пов'язаних із застосуванням комп'ютерів в аудиті, українські автори не приділяють їм належної уваги. Натомість, у світовій практиці аудиту питанням застосування інформаційних технологій приділяють значну увагу, зокрема професійні організації [74, с. 59-61].

Н. І. Дорош вважає, що сучасні завдання розвитку аудиту пов'язані з переосмисленням концепції аудиту, подальшим розвитком регулювання аудиторської діяльності та методичного забезпечення аудиту, підвищенням якості аудиторських послуг та оцінюванням ефективності аудиторської діяльності [141, с. 117-119].

Я. В. Петраков впевнений, що звинувачення аудиторів в надмірному захоплені ризиково-орієнтованим підходом при аудиторській перевірці (з метою скорочення часу роботи та розміру гонорару) є недостатньо обгрунтованим [327, с. 271].

О. Ю. Редько стверджує, що наукове забезпечення аудиторської діяльності повинно базуватися на поєднанні теорії аудиту (як форми контролю) та методології його практики. Все ще залишається знову таки на відкуп індивідуальному "професійному судженню" аудитора такий важливий показник, як критерій достатності отриманих доказів та свідчень для формулювання результатів аудиторської перевірки [437, с. 303-304].

Т. В. Фоміна вважає, що на даний час залишаються недостатньо розробленими конкретні методики аудиторської перевірки цілого ряду об'єктів [519, с. 380-381].

Н. В. Чирик констатує, що не зважаючи на значний вітчизняний досвід, існує ряд проблем, з якими сьогодні стикаються аудиторські фірми, серед яких: недостатня кількість методичних розробок з аудиторського контролю; відсутність певного переліку робочої документації з визначеним переліком складових елементів щодо аудиторської перевірки, відсутність методичних рекомендацій з питань комп'ютеризації аудиту та розроблення відповідних системних програм та інше. Він вважає, що розв'язання усіх перелічених проблемних питань аудиту є запорукою перспективного розвитку системи незалежного аудиту в майбутньому [531, с. 399].

Н. Г. Шпанковська, Т. В. Акімова зауважують, що серед численних актуальних проблем подальшого розвитку аудиторської діяльності в Україні є удосконалення її методології. Воно є багатоаспектним, тому основні напрямки його створення і безперервного поліпшення пов'язані: з визначенням сутності методології аудиту; з формуванням системи її складових елементів; з визначенням та подальшим коригуванням теоретичних категорій аудиту та супутніх йому робіт; з виявленням ієрархічних зв'язків та ін. Для досягнення незалежної та об'єктивної аудиторської оцінки та

досягнення ефективності аудиторської діяльності важливу роль відіграє забезпечення аудиту. Тому завданням методології є розробка та удосконалення його складу, класифікації, сучасних і перспективних вимог до формування та використання кожного виду забезпечення [551, с. 53-54].

В. С. Адамовська вважає, що виходячи із стрімкого розвитку аудиту в Україні, аудиторські стандарти мають бути детальнішими, ніж в зарубіжних країнах, містити зразки необхідної інформації, мати вичерпний перелік термінів та їх визначень. Далі вона пропонує дати детальні ілюстрації, тлумачення, пояснення до аудиторських стандартів в інших документах і матеріалах: коментарях, книгах, статях; визначити у стандартах положення, які мають обов'язковий та рекомендаційний характер. Для підвищення якості сучасного аудиту в Україні доцільно в стандартах визначити перелік рекомендованої мінімально обов'язкової документації, яку аудитор має підготувати за результатами обов'язкової перевірки. У сучасній аудиторській практиці немає офіційно затверджених форм складання робочих документів, але використання стандартних робочих документів та спеціальних символів для короткого умовного позначення виконаних процедур у робочих документах підвищує ефективність їх підготовки і використання, забезпечуючи одночасно засоби контролю їх якості [2, с. 126].

К. Г. Біатова формулює проблеми аудиту в Україні наступним чином:

– недостатня кількість методичних розробок з аудиторського контролю;

– відсутність типових форм документів з аудиту;

– відсутність методичних рекомендацій з питань комп'ютеризації аудиту;

– нехтування національними особливостями та неконвенційність найчастіше застосовуваних методик.

Далі вона доходить висновку щодо відсутності науково сформованої теорії аудиту, яка б враховувала закономірності соціально-економічного розвитку України [28, с. 171-172].

Аналогічну думку висловлюють і інші автори. В. Я. Нусінов, Н. М. Кругла, Л. А. Буркова вважають, що про недооцінку аудиту свідчить недостатня увага до його проблем з боку вчених і практиків. Нерозвиненою є відповідна наукова база, практично відсутній науково-дослідний матеріал і проблемні науково-практичні розробки, дуже мало літератури з питань організації аудиту на замовлення різних клієнтів, практично відсутні дискусії з приводу ефективності, доцільності, шляхів удосконалення аудита, застосування способів і прийомів його здійснення. Те, що існуюча література не висвітлює ні наукових методик, ні навчальних, ще раз свідчить про відставання аудиту як галузі знань від вимог сучасного

життя й розвитку економічної науки. Таким чином, підсумовують автори, як з наукової, так і практичної точки зору важливим завданням в аудиті є розвиток методології й практики аудиторської діяльності в Україні, подальше поліпшення підготовки кадрів [304, с. 48].

І. І. Бойчик першочерговими завданнями подальшого розвитку аудиту в Україні вважає:

– удосконалення законодавчого регулювання аудиторської діяльності;

– адаптація стандартів аудиту та етики;

– поліпшення організації і методики аудиторських перевірок, їх якості;

– розробка оптимальної методики визначення вартості аудиторських послуг [36, с. 173].

Н. В. Матвєєва пропонує, використовуючи узагальнений практичний досвід роботи міжнародних аудиторських фірм, розробити типові методи аудиторської перевірки фінансової звітності підприємств у розрізі галузей їх діяльності [270, с. 123].

Практикуючі аудитори також зосереджують увагу на внутрішніх стандартах та контролі якості надання аудиторських послуг.

Л. М. Андрієва вважає, що "добре розроблені внутрішньофірмові стандарти дозволять не тільки якісно виконати свої професійні обов'язки персоналу аудиторської фірми, але й зменшити трудомісткість аудиторської роботи" [14].

О. В. Долгова стверджує: "Аудит в Україні вже пройшов певний етап розвитку. Через це центр уваги має бути перенесений з питань становлення аудиту на підвищення якості послуг" [139].

В. І. Драч вважає, що "...усі суб'єкти аудиторської діяльності повинні мати власну політику і процедури контролю якості усіх професійних послуг" [143].

Аналогічну думку висловлюють й інші аудитори: Т. М. Зацерковна: "Сьогоднішній день вимагає від аудиторських фірм надання послуг на високому професійному рівні. Гарантія якості надання аудиторських послуг забезпечується наявністю системи внутрішньофірмових стандартів, які формуються самостійно кожною аудиторською фірмою" [163]; В. В. Зорін: "Завдання формування пакету внутрішніх стандартів фірми стоїть перед кожною аудиторською організацією, так як якість проведення аудиту забезпечується встановленням системи внутрішнього контролю якості" [169]; А. В. Ісаакян: "У зв'язку з розвитком ринку аудиторських послуг і підвищенням вимог до якості цих послуг все більш актуальною стає наявність внутрішнфірмових стандартів" [174]; С. А. Кузнецова: "Сучасний динамічний розвиток аудиту в Україні вимагає формування методологічних та практичних засад забезпечення якості надання ауди-

торських послуг" [227]; Л. І. Кошова: "Питання контролю й забезпечення якості аудиторських послуг є актуальними в практичній діяльності будь-якої аудиторської фірми. З розвитком аудиту в Україні підвищуються вимоги до якості аудиторських послуг і аудиторського контролю" [217]; Л. М. Разгонова: "Відсутність необхідної якості на ринку аудиторських послуг негативно позначається на подальшім підвищенні довіри до аудиторів" [419].

На заключному пленарному засіданні міжнародної науково-практичної конференції "Вдосконалення обліку, аналізу, аудиту і звітності в сучасних умовах глобалізаційних процесів у світовій економіці" в м. Ужгород звернено увагу на відсутність достатнього теоретичного та організаційно-методичного забезпечення аудиту кризових підприємств. В практиці рекомендовано створити організаційно-методичне забезпечення аудиту підприємств, що знаходяться в фінансовій кризі [440, с. 50-51].

Проаналізувавши матеріали конференцій, можна дійти висновку, що практично всі роботи вітчизняних аудиторів, так чи інакше, відзначають недостатність організаційного й методичного регулювання аудиторської діяльності та необхідність подальшого розвитку теорії і методології аудиту.

Отже, багато публікацій охоплюють різні аспекти практики аудиту, але тільки деякі вносять пропозиції щодо наукового вирішення нагальних проблем.

Хто виступає і хто вносить пропозиції на науково-практичних конференціях? Відповідь невтішна: виступають практикуючі аудитори, а доповіді пишуть викладачі вищих навчальних закладів, аспіранти, здобувачі наукових ступенів. Таку ситуацію можна пояснити тим, що перші добре обізнані в практиці здійснення аудиторської діяльності, а науковці навчені писати. Таке поєднання теорії й практики, на думку Н. М. Малюги, є корисним і для першої, і для другої категорії учасників конференцій [267, с. 120-122]. Автор погоджується з цим, але вважає, що для подальшого розвитку як практики, так і науковці мають почути один одного.

Висвітлення результатів проведених наукових досліджень в літературі

Одним із найголовніших критеріїв розвитку науки є стан висвітлення в літературі результатів проведених наукових досліджень, накопиченого практичного досвіду. На сьогодні в Україні зареєстровано 10 періодичних видань, в назві яких є слово аудит (табл. 1.6):

Найвпливовішими з них стали науково-практичний журнал "Бухгалтерський облік і аудит" та журнал "Аудитор України".

Журнал "Бухгалтерський облік і аудит" видається з січня 1994 року Журнал "Аудитор України" зареєстровано в 2005 році.

Таблиця 1.6

Зареєстровані аудиторські видання в України

№	Найменування видання	Дата реєстрації
1.	Бюлетень "Аудит-Інформ"	04.10.1993 р.
2.	Газета "Леда-Аудит"	05.03.1996 р.
3.	Газета "Аудит-Інформ-Експрес"	26.06.1996 р.
4.	Журнал "Бухгалтерський облік і аудит"	14.09.1993 р.
5.	Журнал "Облік, податки, аудит в Україні"	16.08.2000 р.
6.	Бюлетень "Банківський аудитор"	04.02.1998 р.
7.	Журнал "Аудитор України"	23.05.2005 р.
8.	Газета "Все для бухгалтера і аудитора"	27.02.2009 р.
9.	Журнал "Вісник аудитора України"	18.05.1994 р.
10.	Журнал "Вісник бухгалтера і аудитора України"	05.12.1996 р.

Автором було проаналізовано публікації в цих виданнях з метою з'ясування, яким питанням приділяється увага на їх сторінках.

З початку існування на сторінках журналу "Бухгалтерський облік та аудит" вміщено немало публікацію, присвячених аудиту; в них є статті як науковців, так і практиків. Динаміка за 10 останніх років вражаюча (табл. 1.7).

Таблиця 1.7

Інформація про кількість присвячених аудиту статей, опублікованих у науково-практичному журналі "Бухгалтерський облік і аудит"

Рік	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010
Кількість статей	16	20	14	12	6	6	11	6	7	11

Як видно з таблиці, найбільша увага аудиту на сторінках журналу приділялася в 2001-2003 роки. Останнім часом, нажаль, кількість публікацій зменшується, хоча сьогодні в аудиті проблем не менше, ніж на початку століття, а навпаки.

З метою подальшого розвитку аудиту та всебічного висвітлення проблем аудиту в цьому виданні автор вважає за необхідне:

– залучати науковців і аудиторів-практиків до співпраці з журналом;

– приділяти більше уваги публікаціям, присвяченим проблемам теорії і практики аудиту.

Журнал "Аудитор України" – це офіційне видання АПУ. Автор згоден з О. А. Садовніковим, що великий попит в роботі аудиторів має

саме загальноукраїнський журнал "Аудитор України", де публікуються матеріали з міжнародного досвіду, теорії та практики аудиту, застосування міжнародних стандартів щодо завдань з огляду фінансових звітів, надання впевненості та супутніх послуг [455, с. 12].

За весь період в рубриці "Теорія та практика аудиту" надруковано більше 160 статей науковців та практикуючих аудиторів. За тематикою публікації розподілились таким чином (табл. 1.8):

Таблиця 1.8

Аналіз тематики фахових статей у журналі "Аудитор України"

Тематика статей	2006 р.	2007 р.	2008 р.	2009 р.	2010 р.
Актуальні проблеми аудиту	10	11	9	8	8
Методика проведення аудиту	25	14	12	4	9
Фінансовий аналіз	5	5	5	2	1
Контроль якості	4	4	2	7	4
ІТ для аудитора	1	4	–	6	2
Загалом	43	38	28	27	27

На сторінках цих поважних видань вітчизняні аудитори висловлюють своє ставлення до поточних змін в аудиті, критикують сучасний стан професії та пропонують шляхи розвитку.

На думку О. Ю. Редька необхідне наукове забезпечення аудиторської практики. Без науково-методичного забезпечення професійного незалежного аудиту, вважає автор, сама професія не буде мати історичної перспективи, а буде перероджуватися в централізований фіскальний контроль [423, с. 25].

А. В. Бодюк нарікає, що в літературних джерелах теоретичні положення аудиту, у тому числі ті, що стосуються методології, методів, методики проведення аудиту, нерідко трансформуються з положень, викладених у літературі по контролю й ревізії. Далі автор відзначає, що в літературних джерелах ще не сформувалася тверда система понять, що стосуються методології й методики аудиту [35, с. 49].

О. А. Петрик стверджує: очевидно, що в теорії аудиту виникла суттєва проблема, яка полягає в необхідності систематизації напрацьованих досліджень різних науковців і чіткого визначення, що саме слід вважати методами, прийомами, способами й процедурами аудиту [339, с. 60].

Дуже цікаво виглядають оприлюднені результати соціологічного дослідження, в тому числі з питань застосування МСА в аудиторській практиці (табл. 1.9).

Таблиця 1.9

Результати соціологічного дослідження з питань застосування МСА в аудиторській практиці

[за даними джерела 55]

Групи	Не визначився	ТАК	НІ
Питання: *Чи можна ефективно застосовувати в українській аудиторській практиці МСА й норми Кодексу професійної етики, %?*			
Усі респонденти	19	41	40
"Починаючі" (до 3-х років досвіду)	42	42	16
"Молоді" (3-5 років досвіду)		70	30
"Зрілі" (5-10 років досвіду)	16	52	32
"Запеклі" (понад 10 років досвіду)	29	55	16
Питання: *Чи необхідно розробляти національні стандарти аудиту, які відповідали б українському правовому полю й ментальності, %?*			
Усі респонденти	11	60	29
"Починаючі" (до 3-х років досвіду)	38	42	20
"Молоді" (3-5 років досвіду)		66	34
"Зрілі" (5-10 років досвіду)	8	60	32
"Запеклі" (понад 10 років досвіду)	16	61	23

На підставі даних, наведених в таблицях, автор робить висновок: або тільки третина практикуючих аудиторів розібралася в семантиці МСА, або більш половини не знають, як їх реально застосувати на практиці. Причому думка не залежить від стажу аудиторської роботи. Характерно, що 66% респондентів вважають корисним і потрібним розробку АПУ методичних рекомендацій із проведення перевірок різних облікових номенклатур або об'єктів обліку, і тільки 22% не бачать у цьому необхідності [431, с. 53].

Л. Ф. Ларікова вважає, що основним недоліком організації аудиту на сучасному етапі є низький рівень технологічності, який виявляється при проведенні аудиторських перевірок і наданні послуг, супутніх аудиту [244, с. 54].

На думку Н. І. Петренко методики вивчення фінансової звітності не враховують вимог оптимальності, результативності та повноти аудиту [329, с. 63-65].

С. М. Петренко наголошує, що поняття суттєвості й ризику використовуються як основи методології й інструмента планування аудиту. В Україні, як і в більшості країн, немає чітких підходів у визначенні рівня суттєвості, кожна аудиторська фірма розробляє свою політику застосування критеріїв суттєвості. Тому існує безліч варіантів оцінки суттєвості [331, с. 50].

І. М. Дмитренко вважає, що Комітет з міжнародної аудиторської практики не готовий запропонувати практикуючим аудиторам конкретні критерії суттєвості. Аудитори України на сучасному етапі визнання МСА, а отже, і обов'язкового застосування концепції суттєвості помилок ще тільки напрацьовують емпірично найбільш прийнятні підходи до рішення даної проблеми [134, с. 59].

На думку Л. Н. Драгун, О. М. Вініченко аналіз вітчизняних і закордонних літературних джерел і практика аудиту показали, що в його основі відсутня функція аналізу й оцінки ефективності виробничо-господарської діяльності підрозділів і підприємства в цілому. Крім того, не розроблений організаційно-економічний механізм, дія якого спрямована на зростання ефективності виробництва, пошук способів і засобів зниження всіх без винятку виробничих і комерційних витрат, раціональне використання ресурсів підприємства [142, с. 59-62].

Не залишаються поза увагою й етичні проблеми.

О. Ю. Редько до основних напрямків змін в професійному незалежному аудиті відносить:

- підвищення рівня професійної компетентності аудиторів;
- організація контролю якості аудиторських робіт і послуг;
- розвиток правового поля аудиту в підприємництві;
- забезпечення реальної професійної незалежності аудитора [427, с. 52].

Н. А Чорна, І. А. Гречаник також визнають, що забезпечення незалежності є досить актуальною проблемою для вітчизняного аудиту. Основне протиріччя полягає в тому, що аудиторська організація здійснює підприємницьку діяльність, несумісну з повною незалежністю, зазначають автори. Повна незалежність аудиту недосяжна (як і повне викорінювання злочинності). Мета має полягати в суттєвому просуванні в даному напрямку, а не в спробі вирішити в принципі нерозв'язну проблему. Вирішення проблем незалежності аудиту можливе лише у разі системного підходу до цього питання, що припускає розгляд як етичного, так і технічного аспектів. Але, проте, особливу увагу варто приділяти етичному аспекту незалежності аудиту [532, с. 18-19].

Аналогічної думки і І. М. Дмитренко, яка вважає, що для аудитора найважливішим у сучасних умовах господарювання стає забезпечення якості роботи і дотримання етичних норм аудиторами. Серед вимог

Кодексу етики професійних бухгалтерів і аудиторів першоосновою професії є незалежність аудиторів від аудированих підприємств і третіх осіб. Одним з найважливіших факторів забезпечення незалежності аудиторів вбачається розробка і впровадження внутрішньофірмових стандартів для аудиторських фірм [135, с. 12].

М. Л. Крапівко вважає, що новий етап розвитку аудиторської професії повинен бути спрямований на завоювання й зміцнення суспільної довіри до аудиту як до суспільного інституту, що стоїть на стражі суспільних інтересів у фінансовій сфері. Професійні організації аудиторів, на думку автора, повинні зосередити свої зусилля на наступних напрямках своєї діяльності:

– підтримка й розширення кваліфікації своїх членів;
– захист своїх членів;
– моніторинг якості та незалежності;
– популяризація в суспільстві професії, зокрема фундаментальних принципів, таких як чесність, об'єктивність, незалежність [220, с. 27].

На думку Р. Р. Білик ми досі не можемо стверджувати, що вітчизняному аудиту властиві всі ті "атрибути незалежності", які повинні бути забезпечені згідно з вимогами МСА та Кодексу етики МФБ [29, с.16].

І. І. Пилипенко, В. О. Шевчук виражають занепокоєння проблемою підготовки фахівців з аудиту. Вони відзначають, що аудит в Україні являє собою цілісну систему, яка ефективно діє, із сучасним кадровим, нормативно-правовим, інформаційно-методичним і програмно-технологічним потенціалом, який динамічно оновлюється. Її подальший розвиток вимагає підвищення професійної компетентності фахівців з аудиту відповідно до сучасних вимог. У той же час, зазначають автори, однієї з найгостріших проблем розвитку національної системи аудиту й формування професійної компетентності професійних аудиторів є дистанціювання освіти й науки від практики незалежного й державного фінансового аудиту. Так, реальна практика незалежного й державного фінансового аудиту в Україні вже випередила й випереджає як освітню, так і наукову підготовку фахівців з аудиту. Є ознаки кризового характеру цього розриву між національною практикою аудиту й відповідними їй освітньою й науковою діяльністю. Невідповідними вимогам новітньої практики аудиту є структура й зміст нормативних і вибіркових навчальних дисциплін. Це найбільш безпосередній результат низької якості освітніх стандартів, причому результат негативний [345, с. 11].

Чимало думок висловлюється з питань автоматизації аудиторського процесу.

Т. Ю. Третьякова констатує, що в Україні тільки зараз починається формуватися ринок інформаційних технологій аудиторської діяльності. Більшість підприємств промисловості, торгівлі, транспорту, громадського

харчування та інші вже не уявляють організацію своєї роботи без застосування інформаційних технологій. На жаль, цього не можна сказати про фірми, які ведуть аудиторську діяльність [504, с. 42].

Такої ж думки з цього приводу Л. Ф. Ларікова, яка вважає, одним з перспективних напрямків розробки сучасних технологій аудиту є його комп'ютеризація [244, с. 54].

І. Л. Карпенко наголошує, що згідно з МСА аудитор повинен мати достатні знання комп'ютерних інформаційних систем для планування, управління, контролю та огляду виконаної роботи [190, с. 22].

Впродовж всіх років велика увага приділяється питанням якості аудиту. Автор погоджується з думкою фахівців, що назріла необхідність ретельної наукової та практичної розробки багатьох актуальних питань, пов'язаних з розвитком аудиту [486].

Серед них важливими є наступні питання:

– наукове обґрунтування головних принципів, процедур та тестів аудиту;

– класифікація аудиту, його основні етапи, узагальнення, систематизація та порівняльний аналіз змісту, місця і ролі аудиторських висновків;

– вибір господарськими суб'єктами найбільш привабливих для них форм контролю, що будується на принципах традиційного контролю, або на поєднанні цих принципів;

– питання інформаційного, математичного та програмного забезпечення аудиторського процесу, особливо по господарських об'єктах, що автоматизують внутрішню обліково-аналітичну та контрольно-ревізійну роботу;

– обґрунтування та широке застосування в аудиторській роботі економіко-математичного моделювання;

– визначення функцій незалежних аудиторів, їх прав, етичних норм діяльності, обов'язків та відповідальності;

– забезпечення правового, комерційного й договірного регулювання діяльності аудиторів та визначення об'єктів, де їх послуги приносять найбільшу користь;

– розробка та обґрунтування стандартів, що використовуються в аудиторській практиці для внутрішнього і зовнішнього аудиту;

– вивчення конкретних функціональних ситуацій та визначення рівня професійного ризику в момент перевірки різних господарських об'єктів;

– створення координуючого органу з участю державних структур і представників громадських аудиторських об'єднань, який міг би вирішувати питання регулювання аудиторської діяльності, розробки та затвердження стандартів, страхування аудиторських ризиків тощо.

ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 1

1. Функціонування суб'єктів господарювання в принципі неможливе без здійснення основних господарських процесів і господарських фактів. Факт господарської діяльності (життя) визначається як найважливіша категорія бухгалтерського обліку, що виступає елементом господарського процесу. У діючих нормативних документах з бухгалтерського обліку поняття "господарська операція" і "факт господарської діяльності" розглядаються як синоніми. Жодний господарський факт не може бути відображений в бухгалтерському обліку без належного його оформлення відповідними документами. В бухгалтерських документах зазначаються всі відомості, необхідні для економічної та юридичної характеристики зафіксованих на них господарських фактів. Об'єктом бухгалтерського обліку є факт господарської операції – елементарний момент господарської діяльності, що змінює або підтверджує склад коштів, їх джерел.

2. Облікова політика – сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності. Підприємство самостійно визначає за погодженням з власником або уповноваженим ним органом (посадовою особою) відповідно до установчих документів облікову політику підприємства.

Облікова політика затверджується наказом керівника. Елементами облікової політики є методи, варіанти обліку та оцінки, які застосовуються при складанні фінансової звітності. Наявність облікової політики, як творчого документа з регламентації обліку, дозволяє ознайомитися з порядком організації та ведення облікового процесу будь-якій особі.

3. Факти господарського життя виступають безпосереднім об'єктом аудиторського дослідження (перевірки). Тобто, предметом аудиту є господарський факт. Точніше кажучи, адекватне документування фактів та їх відображення у документах.

4. Вітчизняні аудитори в своїй практиці спираються на двохсотрічний досвід світового аудиту. Загальновизнаним механізмом регулювання існуючих у світовій практиці підходів до аудиту є МСА. Як провідними науковцями в області аудиту так и практикуючими аудиторами визнається необхідність уніфікації методики аудиторських перевірок. Призначення МСА полягає у викладенні, спираючись на єдність методології, основних принципів проведення аудиту з метою вироблення єдиного розуміння його основної ролі та значення, цілей і завдань, способів і процедур здійснення аудиту, а також основних критеріїв для визначення його якості. Значення МСА полягає в тому, що вони сприяють інтеграції національного аудиту в міжнародні економічні відносини, забезпечують розвиток аудиторської професії відповідно до професійних вимог світового рівня, а також єдиний підхід до проведення й розуміння аудиту і його якості. Сучасні МСА є

динамічною системою, яка спрямована на уніфікацію принципів аудиту. МСА постійно змінюються на вимогу часу. На розвиток МСА впливають зовнішні й внутрішні фактори.

5. Розвиток методології не обмежується тільки стандартизацією вимог. МСА окреслюють базові принципи проведення аудиту, які отримали розвиток та конкретизацію у багаточисельних дослідженнях науковців та практикуючих аудиторів.

6. Питаннями вдосконалення теорії аудиту, його принципів, постулатів, стандартів займалися як іноземні, так і вітчизняні фахівці. Проблематика аудиту досить широка. Ключові питання, які висвітлюють науковці та практикуючі аудитори, це організація аудиту, методологія аудиторської діяльності, стандарти аудиту, проблеми якості аудиту. Проаналізувавши матеріали наукових досліджень, науково-практичних конференцій, фахових видань можна дійти висновку, що практично всі автори, так чи інакше, відзначають недостатність організаційного й методичного регулювання аудиторської діяльності та необхідність подальшого розвитку теорії і методології аудиту.

Складність і багатоплановість досліджень визначають необхідність подальшого розвитку аудиторської науки, особливо такого її напрямку, як теорія й методологія.

Розділ 2.

Процедури аудиту: теорія та практика

2.1 Аудиторські процедури: теоретичний аспект

Визначення дефініції "аудиторська процедура"

Основними складовими методології аудиту є його метод, прийоми, та процедури, за допомогою сукупності яких досліджується предмет і об'єкти аудиту. Методика аудиту складається з аудиторських процедур, які здійснюються у визначеній послідовності із застосуванням конкретних методів і прийомів аудиту.

Аналіз вітчизняної і зарубіжної спеціальної літератури дає підставу автору зробити висновок про те, що численні науковці, які займалися дослідженням методів, прийомів і процедур аудиту, а саме: В. Д. Андрієв [10], М. Т. Білуха [30], Б. І. Валуєв [66, с. 23-27], А. В. Газарян [81, с. 47-49], П. І. Камишанов [186], О. В. Ковальова, Ю. П. Константинов [201], А. М. Кузьминский, М. В. Кужельний, О. А. Петрик [232], В. І. Подольский, Г. Б. Поляк, А. А. Савін [353], Дж. Робертсон [444], Дж. Рой [137], В. С. Рудницький [449], В. В. Скобара [471] А. Д. Шеремет, В. П. Суйц [541] часто плутають ці поняття, а іноді навіть ототожнюють методи, способи і прийоми аудиту.

Не можливо не погодитися з О. А. Петрик, яка відмічає, що "досить часто вітчизняні і зарубіжні економісти не відрізняють методи і прийоми аудиту від аудиторських процедур, вважаючи, що це одне і те саме" [337].

Безперечно, це одне з дискусійних і неоднозначних питань теорії аудиту. Обґрунтування потребує розмежування названих категорій, виділення їх складових.

Роберт Монтгомері вважав доцільним "залишити аудитора вільним у своїх діях ..., на основі сформованого методу дозволити розробити свої власні процедури" [20]. З цим неможливо не погодитись, але певна невизначеність у термінології ускладнює не тільки теоретичне дослідження, а й впровадження у практику всього арсеналу можливостей.

З аналізу літературних джерел, автор дійшов висновку: по- перше в різних працях однакові за своєю суттю методичні прийоми відносяться то до прийомів, то до методів, то до способів, то до процедур аудиту. По-друге, різними авторами: Ф. Ф. Бутинцем [51, 494], В. Г. Корнусом [212], Н. Г. Шпанковською, Т. В. Акімовою [551, с. 53-54], В. Я. Нусіновим, Н. Н. Круглою, Л. А. Бурковою [303, с. 54, 304, с. 48], Ф. Л. Дефлизом, Г. Р. Дженіком, В. М. О'Рейллі, М. Б. Хиршем [20] запропоновано різні підходи до визначення переліку методів та прийомів аудиту фінансової звітності. Наприклад, В. Д. Андрієв інспекцію, спостереження, опитування, підрахунки та інші, називає "групами аудиторських перевірок" [10, с. 71]. Ці ж самі методи Дж. Робертсон називає "процедурами збору даних" [444, с. 112]. Такі дії, як перевірка арифметичних розрахунків, спостереження за проведенням інвентаризації, спостереження за здійсненням господарських операцій, усне опитування персоналу, перевірка документів та інші водночас Л. В. Сотникова [355, с. 48-53], О. В. Ковальова, Ю. П. Константинов [201, с. 60-62] називають "методами (способами)", а А. Д. Шеремет, В. П. Суйц [541, с. 91] – "процедурами аудиту". Але чимало вчених формулюють визначення дефініції "аудиторська процедура" інакше. Автор проаналізував визначення різних авторів, результати дослідження узагальнено в таблиці 2.1.

Таблиця 2.1

Визначення аудиторської процедури у різних літературних джерелах

№ з/п	Джерело	Визначення
1	2	3
1.	А. Аренс, Дж. Лоббек [17]	Під аудиторськими процедурами розуміють групи конкретних докладних інструкцій про особливості збору свідоцтв того або іншого типу на кожному етапі аудиту.
2.	Дж. К. Робертсон [444]	Аудиторські процедури – конкретні дії аудиторів із метою отримання даних під час аудиторської перевірки.
3.	О. А. Миронова, М. А. Азарская [274]	Аудиторські процедури являють собою певний порядок і послідовність дій аудитора для одержання необхідних аудиторських доказів на конкретній ділянці аудиту.
4.	А. М. Кузьминський М. В. Кужельний, О. А. Петрик [232]	Сукупність певних дій аудитора з перевірки фінансової звітності.

Продовження табл. 2.1

1	2	3
5.	М. Т. Білуха [31]	Аудиторські процедури являють собою систему методичних впливів на суб'єкти й об'єкти розширеного відтворення суспільно необхідного продукту, здійснюваних органами управління за допомогою контрольних функцій аудиту.
6.	М. Т. Білуха [30]	Контрольно-аудиторські процедури – дії, які конкретизують застосування методичних прийомів контрольного процесу розширеного відтворення суспільно необхідного продукту, забезпечують виявлення конфліктних ситуацій з метою їх своєчасного усунення.
7.	А. В. Бодюк [34]	Поняттям аудиторської процедури слід виражати визначений порядок вивчення, оцінки або виконання інших інформаційних операцій з перевірки контрольованого об'єкта, що здійснюється за логічною послідовністю дій із застосуванням методів чи методичних прийомів, з метою отримання конкретних результатів щодо оцінки об'єкта, визначених умовами договору аудиту.
8.	Великий бухгалтерський словник [40]	Процедура аудиторська – певний порядок і послідовність дій аудитора для одержання необхідних аудиторських доказів на конкретній ділянці аудиту.
9.	Е. Б. Герасимова, М. В. Мірошник [88]	Аудиторська процедура – це певний порядок дій аудитора для одержання необхідних результатів на конкретній ділянці аудиту.
10.	Я. А. Гончарук, В. С. Рудницький [103]	Аудиторські процедури – це система методичних дій аудитора, спрямованих на отримання достатніх і надійних доказів щодо об'єктів аудиту.
11.	Е. А. Горожанкина [105]	Аудиторська процедура – певний порядок і послідовність дій аудитора для одержання необхідних аудиторських доказів на конкретній ділянці аудиту.
12.	Г. М. Давидов [113]	Аудит представляє собою сукупність дій аудитора. Такі дії аудитора називаються аудиторськими процедурами.

Продовження табл. 2.1

1	2	3
13.	Л. П. Кулаковська, Ю. В. Піча [237]	Аудиторські процедури – це відповідний порядок і послідовність дій аудитора для одержання необхідних аудиторських доказів на конкретній ділянці аудиту.
14.	В. П. Пантелеєв [318]	Контрольно-аудиторські процедури – це система методичних дій на суб'єкти і об'єкти процесу розширеного відтворення суспільно необхідного продукту, які здійснюються аудиторами при проведенні контрольних функцій.
15.	В. І. Подольський, А. А. Савін, Л. В. Сотникова [354]	Процедура аудиторська – певний порядок і послідовність дій аудитора для одержання необхідних аудиторських доказів на конкретній ділянці аудиту.
16.	А. Ж. Пшенична [417]	Аудиторські процедури – це дії, які конкретизують застосування методичних прийомів контролю процесу розширеного відтворення суспільно необхідного продукту, забезпечують виявлення конфліктних ситуацій з метою їх своєчасного усунення.
17.	О. Ю. Редько, К. О. Редько [426]	Процедура (від лат. procedere) – взаємозалежна (офіційно встановлена) послідовність (порядок, алгоритм) дій, діяльності.
18.	В. С. Рудницький [449]	Аудиторська процедура – сукупність методичних дій із отримання достатніх і надійних доказів щодо об'єкта аудиту.
19.	С. Я. Зубілевич [172]	Поєднання прийомів аудиту для перевірки певного об'єкту називається процедурою.
20.	Г. А. Юдина [561]	Процедура аудиторська – певний порядок і послідовність дій аудитора для одержання належних достатніх аудиторських доказів на конкретній ділянці аудиту.
21.	Л. Ш. Лозовський, М. В.Мельник, М. Є. Грачьова [253]	Определенный порядок и последовательность действий аудитора для получения необходимых аудиторских доказательств на конкретном участке аудита.
22.	В. Є. Труш [506]	Аудиторська процедура – сукупність певних дій аудитора з перевірки фінансової (бухгалтерської) звітності

Як свідчить подана таблиця, одностайність думки з цього приводу у фахівців відсутня. Очевидно, що в теорії аудиту виникла суттєва проблема, яка полягає в необхідності систематизації напрацьованих досліджень різних учених і чіткого визначення, що вважати методами, прийомами, а що – саме процедурами аудиту. Здобутки в цьому аспекті має В. С. Рудницький [449], який спробував зробити аналіз підходів різних науковців до зазначеної проблеми.

Доречно зазначити, що жодна з редакцій МСА не містить визначення аудиторської процедури. Проте у глосарії МСА у визначенні окремих дефініцій, наприклад "процедури по суті", "процедури оцінки ризику" використовується поняття "аудиторська процедура" [281, с. 33]. Крім того в переважній більшості стандартів ми зіткаємося з данним поняттям (табл. 2.2).

Тобто, аудиторські процедури посідають центральне місце в аудиторському процесі. Для подальшого дослідження, на наш погляд, ро-

Таблиця 2.2

Посилання на застосування аудиторських процедур в МСА

[за джерелом 281]

МСА	Посилання на аудиторські процедури
1	2
МСА 200	п. 21 (с. 84), п. 23 (с. 85), Д18(с. 91), Д19 (с. 91), Д21 (с. 92), Д23 (с. 92-93), Д28 (с. 93-94), Д32 (с. 94), Д36 (с. 95), Д43 (с. 96-97), Д45 (с. 97), Д46 (с. 97-98), Д47 (с. 98), Д48 (с. 98-99), Д51 (с. 99-100), Д52 (с. 100), Д56 (с. 101), Д69 (с. 103-104), Д70 (с. 104), Д75 (с. 106)
МСА 210	Додаток 1 (с. 126)
МСА 220	Д10 (с. 139)
МСА 230	п. 6 (с. 148), п. 8 (с. 148-149), п. 9 (с. 149), п. 12 (с. 149), п. 13 (с. 149-150), Д2 (с. 150-151), Д8 (с. 152-153), Д12 (с. 154), Д22 (с. 156-157)
МСА 240	п. 8 (с. 162-163), п. 29 (с. 167), п. 30 (с. 167), п. 32 (с. 167-168), п. 33 (с. 168), п. 36 (с. 169), п. 41 (с. 170-171), п. 45 (с. 171-172), Д10 (с. 175-176), Д11 (с. 176-177), Д22 (с. 179-180), Д36 (с. 183), Д37 (с. 183-184), Д40 (с. 185), Д49 (с. 188-189), Додаток 2 (с. 202)
МСА 250	п. 7 (с. 212), п. 8 (с. 212), п. 10 (с. 212-213), п. 14 (с. 214), п. 15 (с. 214), п. 17 (с. 214), п. 18-21 (с. 214-215), Д10 (с. 220), Д11 (с. 220)
МСА 260	Д12 (с. 235), Д29 (с. 239-240)
МСА 265	п. 2 (с. 251), п. 11 (с. 253), Д7 (с. 255-256)

Продовження табл. 2.2

1	2
МСА 300	п. 9 (с. 265-266), Д2 (с. 266-267), Д3 (с. 267), Д12 (с. 269), Д13 (с. 269-270), Д17 (с. 271), Д18 (с. 271), Додаток (с. 274)
МСА 315	п. 4 (с. 277-278), п. 9 (с. 278), п. 20 (с. 281-282), п. 25 (с. 282), п. 31 (с. 284), Д11 (с. 288), Д12 (с. 288), Д13 (с. 288-289), Д14 (с. 289), Д42 (с. 297), Д68 (с. 304), Д74 (с. 306), Д 101 (с. 312), Д114 (с. 316), Д122 (с. 317), Д129 (с. 318), Д130 (с. 319)
МСА 320	п. 6 (с. 331), п. 11 (с. 332), п. 13 (с. 332), Д1 (с. 333-334), Д13 (с. 337)
МСА 330	п. 4 (с. 339), п. 6 (с. 340), п. 7 (с. 340), п. 10 (с. 340-341), п. 19 (с. 343), п. 20 (с. 343), п. 24 (с. 344), п. 25 (с. 344), п. 28 (с. 344), Д1 (с. 345), Д2 (с. 345-346), Д4 (с. 346), Д5 (с. 346), Д6 (с. 346), Д7 (с. 347), Д8 (с. 347), Д9 (с. 347), Д10 (с. 347), Д11 (с. 347-348), Д12 (с. 348), Д13 (с. 348), Д14 (с. 348), Д15 (с. 348), Д17 (с. 349), Д18 (с. 349), Д21 (с. 349-350), Д22 (с. 350), Д26 (с. 351), Д27 (с. 351), Д35 (с. 353-354), Д40 (с. 355), Д46 (с. 356), Д51 (с. 357-358), Д54 (с. 358-359), Д56 (с. 359), Д60 (с. 360-361), Д62 (с. 361)
МСА 402	п. 1 (с. 364), п. 7 (с. 365), п. 15 (с. 369), п. 19 (с. 370), Д33 (с. 383)
МСА 500	п. 1 (с. 400), п. 4 (с. 400), п. 6 (с. 401), п. 7 (с. 401), п. 10 (с. 402), п. 11 (с. 402), Д1 (с. 402-403), Д2 (с. 403), Д6 (с. 403-404), Д7 (с. 404), Д11 (с. 404), Д12 (с. 405), Д13 (с. 405), Д22 (с. 407), Д23 (с. 407), Д26 (с. 407-408), Д27 (с. 408), Д28 (с. 408), Д36 (с. 410-411), Д40 (с. 412), Д49 (с. 414), Д50 (с. 414-415), Д55 (с. 416)
МСА 501	п. 4 (с. 419-420), п. 5 (с. 420), п. 6 (с. 420), п. 7 (с. 420), п. 8 (с. 420), п. 9 (с. 420-421), п. 10 (с. 421), п. 11 (с. 421), п. 13 (с. 421-422), Д3 (с. 422-423), Д5 (с. 423-424), Д8 (с. 424), Д11 (с. 425), Д12 (с. 425), Д13 (с. 425), Д14 (с. 425), Д16 (с. 426), Д26 (с. 428)
МСА 505	п. 3 (с. 430-431), п. 8 (с. 432-433), п. 9 (с. 433), п. 11 (с. 433), п. 12 (с. 433), п. 13 (с. 433-434), п. 15 (с. 434), Д9 (с. 436), Д10 (с. 437), Д17 (с. 438), Д18 (с. 438-439), Д19 (с. 439)
МСА 510	п. 6 (с. 443), п. 7 (с. 443-444), Д3 (с. 446), Д6 (с. 446), Д7 (с. 447)
МСА 520	п. 1 (с. 455), п. 5 (с. 455-456), п. 7 (с. 456), Д4 (с. 457), Д8 (с. 458), Д13 (с. 460), Д18 (с. 461), Д21 (с. 462)

Продовження табл. 2.2

1	2
МСА 530	п. 1 (с. 464), п. 2 (с. 464), п. 5 (с. 464-465), п. 6 (с. 466), п. 9 (с. 466), п. 10 (с. 466), п. 11 (с. 466), п. 12 (с. 466), п. 13 (с. 466), Д1 (с. 467), Д5 (с. 467-468), Д6 (с. 468), Д15 (с. 469), Д17 (с. 469-470), Д22 (с. 470-471), Д23 (с. 471)
МСА 540	Д12 (с. 494), Д40 (с. 502), Д52 (с. 505), Д55 (с. 505-506), Д63 (с. 507), Д66 (с. 507), Д77 (с. 510-511), Д79 (с. 511), Д80 (с. 511-512), Д82 (с. 512-513), Д100 (с. 517), Д102 (с. 518), Д108 (с. 519)
МСА 550	п. 3 (с. 532-533), п. 7 (с. 533-534), п. 11 (с. 535), п. 15 (с. 536), п. 20 (с. 537), п. 22, (с. 538) Д12 (с. 544), Д31 (с. 552), Д32 (с. 552), Д34 (с. 553), Д36 (с. 553-554), Д41 (с. 555-556)
МСА 560	п. 6 (с. 561), п. 10 (с. 562), п. 11 (с. 563), п. 12 (с. 563), п. 14 (с. 564), п. 15 (с. 564), Д1 (с. 565), Д6 (с. 567), Д7 (с. 567), Д8 (с. 567-568), Д12 (с. 569)
МСА 570	п. 16 (с. 576-577), п. 24 (с.)579, Д6 (с. 582), Д8 (с. 582-583), Д14 (с. 584), Д15 (с. 585)
МСА 580	п. 17 (с. 594), Д23 (с. 600)
МСА 600	п. 6 (с. 607-608), п. 27 (с. 614), п. 31 (с. 615), п. 33 (с. 616), п. 44 (с. 619), Д39 (с. 634), Д49 (с. 636-638), Д55 (с. 640)
МСА 610	п. 2 (с. 657), п. 11 (с. 659), п. 13 (с. 659), Д1 (с. 659), Д5 (с. 662), Д6 (662-663)
МСА 620	п. 8 (с. 666), п. 13 (с. 667-668), Д4 (с. 669-670), Д10 (с. 672), Д17 (с. 674), Д32 (с. 678), Д35 (с. 679), Д40 (с. 680)
МСА 700	п. 31 (с. 690-691)
МСА 710	п. 8 (с. 758), п. 7-9 (с. 757-758)
МСА 720	Д8 (с. 780)

зуміння змісту терміну "аудиторська процедура" вкрай необхідно. Тому, дослідивши думки різних авторів, автором надано власне визначення "аудиторської процедура":

Аудиторські процедури – це взаємопов'язана послідовність визначених дій, направлених на організацію процесу подання аудиторських послух та безпосереднього отримання відповідних та достатніх доказів для виказування професійного судження.

Аудиторські процедури є реальним втіленням застосування відповідних методів і прийомів, певна послідовність яких формує методику перевірки. Значимість аудиторських процедур у процесі проведення аудиту важко переоцінити. Саме тому обов'язкові з них приводяться в МСА і складають змістовну основу вимог, що висуваються до аудиторів.

З методологічної точки зору аудиторські процедури слід розглядати як певні дії аудитора, що ґрунтуються на ефективному застосуванні існуючих методів аудиту або їх комбінації, процедур одержання аудиторських доказів, а також методів раціональної організації аудиторської діяльності.

Методологічно обґрунтовані підходи до змісту та ролі аудиторських процедур є основою для визначення їх складу, повноти, а також для ефективного рішення завдань, що поставлено перед аудитором. Особливо це важливо зараз, коли в усьому світі перед аудиторами стоять проблеми вдосконалювання організації й посилення контролю над якістю аудиторських послуг. Усе це говорить про те, що розробка більш досконалих і ефективних процедур здійснення аудиту є актуальною не тільки для тих, хто пов'язаний з розробкою стандартів аудиторської діяльності, але й безпосередньо для аудиторських фірм, зайнятих підготовкою внутрифірмових стандартів.

Класифікація аудиторських процедур

Аудиторські процедури є елементами методики аудиту. За їх допомогою знаходять своє практичне втілення методи, способи і прийоми аудиту.

Кількість і види аудиторських процедур, які повинні бути виконані, визначаються аудитором самостійно з урахуванням специфіки суб'єкта господарювання. Класифікація аудиторських процедур, на погляд автора, має не тільки теоретичне, але й практичне значення як на етапі планування, так і в загальному аудиторському процесі.

Як свого часу відмітив З. П. Евзлін (1905 р.), правильна класифікація будь-якої сукупності має таке ж важливе значення, як лікарський діагноз для кожного окремого органу або хвороби всього організму [245, с. 78-81].

Доречна послідовність застосування аудиторських процедур під час проведення аудиту дозволить забезпечити ефективність і якість аудиторської перевірки [390, с. 106-109].

В зарубіжній економічній літературі аудиторські процедури поділяють в залежності від виду перевірок – на процедури досягнення розуміння структури внутрішнього контролю клієнта; тести контрольних моментів; перевірки операцій за змістом; аналітичні процедури; перевірки окремих елементів сальдо [17, с. 308 – 309].

При цьому Е. А. Аренс и Дж. К. Лоббек вважать, що "процедури ознайомлення з системою внутрішньогосподарського контролю клієнта, тести контрольних моментів і перевірки операцій за змістом мають відношення тільки до документації, спостереження, опитування і арифметичної точності" [17, с. 309]. На думку автора, даний перелік необхідно подовжити, на вимогу МСА, аналітичними процедурами.

В МСА аудиторські процедури класифіковано за змістом та цілями виконуваних робіт (рис. 2.1).

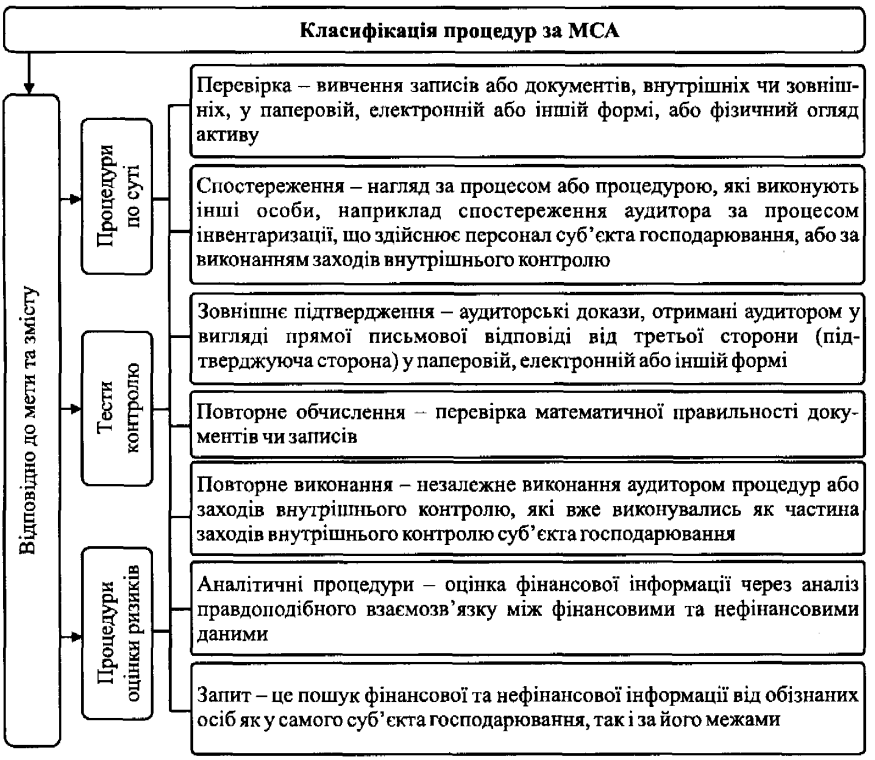

Рис. 2.1 Класифікація процедур аудиту [за джерелом 281, с. 404 – 407]

Додержуючись класифікації за МСА [281, с. 405 – 407], В. В. Рядська [451, с. 158] та А. Ж. Пшенична [417, с. 112] загальну сукупність аудиторських процедур, які проводяться на різних етапах процесу аудиту, за характером виконання теж поділяють на три великих групи: процедури оцінки ризиків, тести контролю та процедури по суті (рис. 2.2).



Рис. 2.2 Класифікація процедур за характером виконання [за джерелами 451, 417]

Процедури оцінки ризиків призначені для отримання розуміння про суб'єкт господарювання та його середовище, включаючи систему внутрішнього контролю (далі – СВК) та оцінки ризиків суттєвого викривлення на рівні фінансових звітів та тверджень.

Тести контролю (іноді називають "тести на відповідність") застосовуються для проведення перевірки з метою виявлення відповідності процедур внутрішнього контролю встановленим нормам, призначені для перевірки операційної ефективності процедур контролю в запобіганні або виявленні та виправленні суттєвих викривлень на рівні тверджень.

Процедури по суті (іноді називають "незалежні тести") застосовуються для виявлення суттєвих викривлень на рівні тверджень, призначені для перевірки операцій і залишків, а також здійснення інших процедур з метою одержання відомостей про повноту, правильність і законність операцій, які містяться в бухгалтерських записах і фінансової звітності. Вони складаються з перевірки докладної інформації про класи операцій, залишки на рахунках та розкриття інформації та аналітичних процедур по суті.

В. Д. Андрієв абсолютно всі аудиторські тести класифікує відповідно до процедури їх здійснення (рис. 2.3).

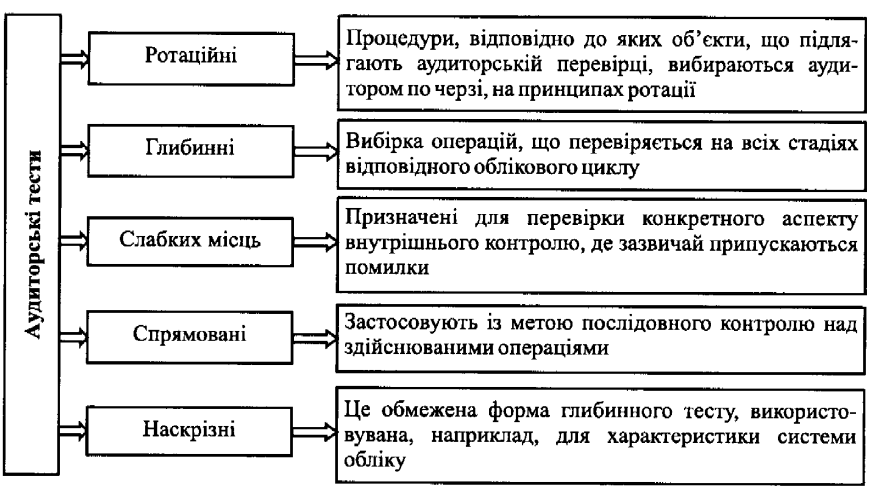

Рис. 2.3 Класифікація аудиторських тестів [за джерелом 10, с. 72]

Професор М. Т. Білуха класифікує аудиторські процедури за призначенням у застосуванні прийомів аудиту (рис. 2.4).

Систематизація видів процедур за визначеними ознаками, їх зміст та приклади застосування наведено в таблиці 2.3.

З даною класифікацією повністю погоджується К. О. Утенкова. Проте, з точки зору В. С. Рудницького "наведена класифікація не є повною, вона нагадує певну систематизацію" [449, с. 43].

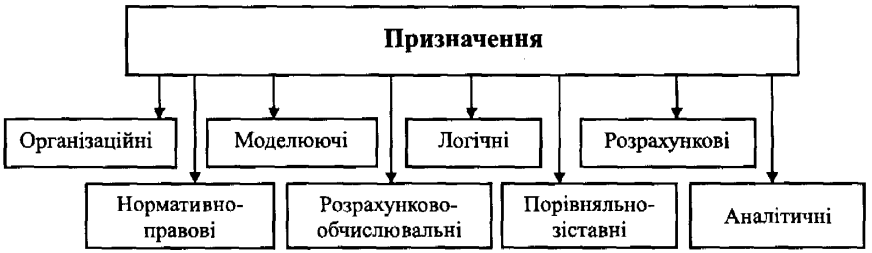

Рис. 2.4 Класифікація процедур за призначенням [за джерелом 31, с. 41-42]

Таблиця 2.3

Види процедур та їх застосування [за джерелом 31, с. 41-42]

Ознака	Зміст	Приклади застосування
1	2	3
Організаційні	Підбір фахівців для виконання контрольних функцій, оформлення організаційно-розпорядчої документації встановлення об'єктів і вибір методики контролю.	–
Моделюючі	За допомогою організаційних та інформаційних моделей об'єктів контролю дають можливість оптимізувати проведення аудиту за часом і якісними характеристиками із застосуванням обчислювальної техніки.	Встановлюють нормативно-правову і фактографічну інформацію, що стосується об'єкту контролю, створюють інформаційний образ.
Нормативно-правові	Перевірка відповідності функціонування об'єкту контролю правилам, передбаченим нормативно-правовими актами.	Дотримання трудового законодавства, проведення інвентаризації цінностей і дотримання нормативних положень інвентаризації основних активів і зобов'язань.
Аналітичні	Розчленовування об'єкту контролю на складові елементи і дослідження їх із застосуванням спеціальних методик.	Проводення технологічного і хіміко-лабораторного контролю якості виробів і т.п

Продовження табл. 2.3

1	2	3
Розрахункові	Перевірка достовірності кількісних і вартісних вимірників господарських операцій, розрахунок узагальнюючих показників, які характеризують об'єкт контролю	Розраховуються продуктивність праці, виконання договорів реалізації продукції і т.п.).
Рахунково-обчислювальні	Перевірка кількісної характеристики об'єктів контролю.	Визначення вартості товарів у відповідності до ринкових цін, правильності нарахування заробітної плати робітникам, розрахункових стосунків і т.п. Використовують при інвентаризації, дослідженні документів, економічному аналізі, статистичних розрахунках, економіко-математичних методах, інших методичних прийомах контролю.
Логічні	Грунтуються на застосуванні прийомів логіки в процесі контролю. Використовуються в поєднанні з іншими аудиторськими процедурами	Перевірка документів, при економіко-математичних розрахунках, економічному аналізі.
Порівняно-зістаівні	Передбачають порівняння і зіставлення об'єкту з його аналогом, затвердженими зразками, нормативно-правовими актами тощо.	–

На думку В. П. Пантелеєва аудиторські процедури реалізують методичні прийоми контролю і аудиту, тому їх характеризують за тими функціями, які вони виконують у контрольно-аудиторському процесі. У зв'язку з цим в основу класифікації контрольно-аудиторських процедур автором покладено методичні прийоми контролю і аудиту (рис. 2.5):



Рис. 2.5 Класифікація контрольно-аудиторських процедур [за джерелом 385, с. 116 – 118]

Ми не підтримуємо наведену класифікацію, по-перше тому, що вона вносить певну плутанину у визначення як процедур, так і методичних прийомів аудиту. Можливо, дана класифікація доречна для інших форм контролю, наприклад, ревізії. По-друге певні дії взагалі не застосовні в процесі аудиту, зокрема, прийняття рішень за результатами інвентаризації, організація службового розслідування, видання наказів, розпоряджень, службових листів тощо.

Доречно зазначити, що окремі дослідники розглядають аудиторські процедури, виключно з практичної точку зору і вважають, що їх класифікація має насамперед базуватися на практичному підґрунті, тому що процедури це дії аудиторів спрямовані на отримання доказів на конкретній ділянці аудиту (табл. 2.4).

Автор вважає, що найбільш змістовна класифікація аудиторських процедур за багатьма критеріями запропонована В. С. Рудницьким [449, с. 43 – 44]. Заслуговує на увагу різноманітність та суто фахова направленість даної класифікації. Проте, ми не погоджуємось з деякими критеріями класифікації. Наприклад, види аудиторського контролю. З позиції внутрішнього і зовнішнього аудиту "методи можуть бути однаковими при вирішенні однакових завдань (наприклад, оцінка достовірності інформації). Є відмінності в ступені точності і детальності" [542, с. 18].

Таблиця 2.4

Класифікація аудиторських процедур [за джерелом 25, с. 98]

№ з/п	Класифікаційна група	Зміст
1.	Аудиторські процедури за суттю:	Відносяться до перевірки ведення бухгалтерського обліку та достовірності фінансової звітності.
	детальні	– пов'язані з детальною перевіркою достовірності відображення в бухгалтерському обліку оборотів та сальдо по рахункам
	аналітичні	– включають аналіз і оцінку отриманої аудиторами інформації, дослідження важливих фінансових і економічних показників суб'єкта господарювання, а також встановлення причин їх змін
2.	Контрольні аудиторські процедури	Тобто, то що в аудиті прийнято вважати тестами засобів контролю, зміст яких полягає в перевірці працеспроможності та надійності конкретних засобів внутрішнього контролю суб'єкта господарювання, який перевіряється.
3.	Аудиторські процедури погодження	Притаманні супутнім аудиторським послугам. Склад і обсяг процедур визначається за домовленісттю сторін і можуть відрізнятися від тих аудиторських процедур, які характерні для аудиту фінансової звітності.

Розвиваючи цю думку, на наш погляд, у таких випадках будуть однакові не тільки методи, але й процедури перевірки. Тому, як зовнішні, так і внутрішні аудитори застосовують однакові процедури для досягнення однакових цілей. Тобто, критерієм є цілі аудиторських процедур. Також недоречною, на нашу думку, є класифікація процедур за господарськими процесами. Незалежно від процесу (купівлі, реалізації, тощо) вибір процедури визначається твердженням керівництва, яке підлягає перевірці. За пріоритетом використання ми вважаємо доцільним розподілити процедури на основні та додаткові, а не допоміжні.

Вивчивши думку вітчизняних та зарубіжних фахівців щодо класифікації аудиторських процедур та їх переліку, автором узагальнено, систематизовано та адаптовано класифікацію аудиторських процедур, яка наведена в таблиці 2.5.

Таблиця 2.5

Класифікація аудиторських процедур
[узагальнено, систематизовано та адаптовано автором]

№ з/п	Ознаки класифікації	Види аудиторських процедур
1.	За відношенням до суб'єкта аудиту	Погоджені, незалежні
2.	Об'єкти аудиту	Основні, додаткові
3.	Мета здійснення процедур	Оцінка внутрішнього контролю, тестування контрольних моментів, перевірки господарських операцій за змістом, аналітичні процедури, перевірки окремих елементів сальдо
4.	Стадії виконання завдання з аудиту	Попередні, операційні (ситуаційні), ретроспективні
5.	За діапазоном покриття	Одиничні, комплексні
6.	Період здійснення аудиту	До складання фінансової звітності, після складання річної звітності
7.	За відношенням до використання методичних прийомів	Однорідні, комплексні
8.	За змістом процесу аудиту	Організаційного забезпечення, планування, предметні, контролю якості, підсумкові
9.	Використання електронної обробки даних	Комп'ютеризовані, ручні
10.	За місцем виконання	Виїзні, офісні
11.	За рівнем диференціації	Стандартизовані, визначені самостійно
12.	За рівнем ефективності	Високоефективні, малоефективні

Маємо зазначити, що стосовно процедур науковці не мають спільної думки ані з приводу визначення, ані відносно застосування. Аналіз висвітлення процедур та їх класифікація у вітчизняній та зарубіжній фаховій літературі представлений в таблиці 2.6.

Навіть процедури, визначені МСА (Додаток Г), згадуються не всіма авторами. Наприклад, перевірка присутня в переліку сімох з дванадцяти авторів, запит – шістьох, підтвердження та аналітичні процедури – десяти, а повторне виконання – тільки двох з них. Отже, класифікація аудиторських процедур має не тільки теоретичне, а й практичне значення як на етапах планування і складання робочої програми, так і в загальному аудиторському процесі.

Таблиця 2.6

Види аудиторських процедур, наведені у вітчизняних та зарубіжних джерелах

№ з/п	Аудиторська процедура	МСА 500 [281]	Н. В. Парушина, С. П Суворова. [322]	Л. І. Воронiна [75]	С. І. Дерев'янко, С. О. Олійник [121]	А. В. Бодюк [34]	Я. А. Гончарук, В.С. Рудницький [103]	О. О. Миронова, М. А. Азарская [274]	В. П. Рядська., Я. В. Петраков [451]	А. Ж. Пшенична [417]	О. Ю. Редько, К. О.Редько [432]	Л. П. Кулаковська, Ю. В. Піча [238]	П. І. Камишанов [186]	Г. А. Юдіна, М. Н. Черних [561]
1.	Перевірка	+		+	+		+		+	+	+	+		+
2.	Спостереження	+	+		+	+		+	+	+	+	+	+	+
3.	Зовнішні підтвердження	+	+	+	+	+		+	+	+	+	+		
4.	Повторне обчислення (перерахування)	+	+	+	+	+		+	+	+		+		
5.	Повторне виконання	+	+						+	+				
6.	Аналітичні процедури	+	+	+	+		+	+	+	+	+	+		+
7.	Запит	+	+		+			+	+	+	+			
8.	Інспектування		+					+						
9.	Інвентаризація		+	+								+		
10.	Опитування			+		+						+		
11.	Сканування			+										
12.	Оцінка						+			+	+			
13.	Ідентифікація										+			

Застосування аудиторських процедур

Доцільність застосування тих або інших методів аудиторських процедур визначається з урахуванням наступних факторів:

– наскільки обраний метод аудиту дозволяє досягти цілей, поставлених на даному етапі аудиторської перевірки;

– наявності в аудитора достатніх навичок і досвіду для застосування обраного методу;

– доступності матеріалів, на основі яких проводиться аудиторська перевірка, а також того, наскільки їх якість дозволяє застосувати обраний метод аудиту;

– чи є застосування обраної методики економічно виправданим (ефект від її застосування повинен перевищувати необхідні витрати й зусилля);

– чи буде забезпечена достовірність висновку, отриманого за результатами застосування даного методу аудиту.

Різноманіття аудиторських процедур викликає неоднозначне їх тлумачення, тому одною з необхідних умов подальшого дослідження вважаємо визначення їх змісту.

Анкетування – процедура, за допомогою якої реалізується метод опитування. Анкетування широко застосовується для збору будь-якої інформації. Основним інструментом анкетування є анкета (опитувальний аркуш), тобто перелік спеціальних і певним чином згрупованих питань. За змістом та формою питань, що задаються, анкети класифікуються на відкриті (питання задаються у відкритій формі, що припускає довільну відповідь), закриті (передбачені однозначні варіанти відповідей типу "так-ні") і комбіновані. За способом проведення анкетування розділяють на пряме (у присутності анкетера) і заочне.

В аудиторській практиці анкетування полягає в одержанні від керівника, головного бухгалтера й інших працівників підприємства та третіх осіб письмових відповідей на перелік сформульованих заздалегідь питань, які мають відношення до аудиторської перевірки, для одержання необхідних аудиторських доказів. Як правило аудиторські фірми мають розроблені стандартні анкети для опитування певних посадових осіб підприємства-клієнта. Зазвичай (але не виключно) застосовується на переддоговірній стадії, на етапі вивчення контрольного середовища та облікової політики, системи внутрішнього контролю.

Верифікація – це процедура підтвердження на основі подання об'єктивних свідоцтв того, що встановлені вимоги були виконані (це в контексті якості). Верифікація завжди опирається на порівняння реальних дослідних зразків з еталонними. Верифікація – перевірка, спосіб підтвердження яких-небудь теоретичних положень, алгоритмів, програм і процедур шляхом їхнього зіставлення з відомими (еталонними або емпіричними) даними, алгоритмами й програмами. У загальному випадку аудиторсько-

го контролю – це перевірка на відповідність. Наприклад, верифікація облікової політики, системи обліку і т.д. Верифікація одночасно з диференціацією застосовна для класифікації фінансових інвестицій, кредитів, заборгованостей. Верифікація у поєднанні з оцінкою її результатів доречна щодо визнання доходів за довгостроковими контрактами згідно П(С)БО, або оцінки щодо справедливої вартості.

З іншого боку верифікацію можливо розглядати як процес управління якістю, який забезпечує узгодження із правилами, стандартами.

Діагностика. Засоби й об'єкти діагностування, підготовлені до перевірки параметрів стану або ті, що здійснюється за її правилами, які встановлені відповідною документацією, називаються системою діагностування. Таким чином, розрізняють поняття діагностики як галузі знань і як області практичної діяльності. У першому випадку використовується термін "діагностика", у другому – "діагностування". Найважливіша вимога до діагностування – можливість оцінки стану об'єкта без його розбирання. Діагностика вирішує завдання трьох типів по визначенню стану об'єктів діагностування:

– до першого типу належать завдання по визначенню стану, у якому об'єкт перебуває у даний момент (діагноз – від грец. "diagnosis" – розпізнавання, визначення).

– до другого типу належать завдання по передбачуваному стану, в якому виявиться об'єкт у деякий майбутній момент (прогноз – від грец. "prognosis" – передбачення, пророкування).

– до третього типу належать завдання по визначенню стану, в якому перебував об'єкт в певний момент у минулому (генезис – від грец. "genesis" – походження, виникнення).

Завдання першого типу відносять до діагностики, другого – до прогностики (або, як частіше говорять, до прогнозування), а третього – до генетики.

Диференціація – (французьке "differentiation", від латинського "differentia" – різниця, відмінність) – це процедура, яка полягає у виділенні часткового, окремого із загальної сукупності за деякими певними ознаками; розчленовування цілого на різні частини та форми. В аудиторській практиці зазвичай застосовується одночасно з верифікацією. Доречно для визначення адекватності класифікації фінансових інвестицій, кредитів, заборгованостей за термінами погашення. Цілком прийнятно для визначення суттєвості статей фінансової звітності.

Дослідження – процедура вивчення будь-якого об'єкта (предмета, явища) з метою виявлення його закономірностей виникнення, розвитку й перетворення. Дослідження, як правило, полягає у вивченні документів. Як показує практика, аудитори надають перевагу прийомам документального контролю [102].

За доказовим значенням документи, що вивчаються, класифікуються наступним чином: первинні, зведені, неофіційні й допоміжні документи.

Під первинними документами маються на увазі такі документи, які відображають господарські операції або є основою для їхнього походження або підтверджують які-небудь події, факти, кількість і стан ресурсів, що перевіряються. За даними первинних документів можна зробити висновок про недостачі, порушення, зловживання, розмір матеріального збитку.

Неофіційні й допоміжні документи доказового значення не мають, однак можуть бути успішно використані при виборі напрямку контролю, оцінці виявлених фактів. За даними зведених документів можна зробити висновок за умови правильної реєстрації в них первинних даних.

Запит – це процедура, яка являє собою пошук фінансової та нефінансової інформації від обізнаних осіб як у самого суб'єкта господарювання, так і за його межами. Запит широко використовується протягом усього аудиту на додаток до інших аудиторських процедур. Оцінка отриманих відповідей є невід'ємною частиною процесу запиту. За формою він може бути як офіційним письмовим, адресованим третім особам, так і неформальним усним питанням, адресованим працівникам. Запропоновані автором форми запитів наведено в Додатках Ґ, Д.

Відповіді на запити можуть надавати аудитору інформацію, якої він раніше не мав, або інформацію, що підкріплює отримані аудиторські докази. І навпаки, відповіді можуть надавати інформацію, що значно відрізняється від іншої інформації, отриманої аудитором, наприклад інформацію про можливість ігнорування заходів внутрішнього контролю управлінським персоналом. У деяких випадках відповіді на запити дають аудитору підстави для коригування або виконання додаткових аудиторських процедур.

Хоча підтвердження даних, отримане через запит, часто має особливо важливе значення, в разі запитів про наміри управлінського персоналу інформація, що підтверджує такі наміри, може бути обмеженою. В таких випадках розуміння попередніх дій управлінського персоналу для реалізації зазначених намірів, причин вибору конкретного методу дій, а також здатності управлінського персоналу дотримуватися певного методу дій можуть надавати достатню інформацію для підтвердження даних, отриманих через запит.

Основними цілями запиту є: підтвердження вже наявних доказів; одержання доказів, які іншим способом одержати неможливо; забезпечення більшого ступеня достатності отриманих доказів; одержання доказів про наміри управлінського персоналу.

Стосовно деяких питань аудитор може вважати за потрібне отримання письмових пояснень управлінського персоналу або, якщо це доцільно, вимагати від персоналу вищих органів управління підтвердження відповідей на усні запити. Додаткові вказівки наведено у МСА 580 [281, с. 407].

Згідно МСА 240 аудитор повинен зробити запити управлінському персоналу, які стосуються:

– оцінки управлінським персоналом ризику того, що фінансова звітність може бути суттєво викривленою внаслідок шахрайства, включаючи характер, обсяг та періодичність таких оцінок;

– процесу управлінського персоналу для ідентифікації та застосування дій у відповідь на ризики шахрайства у суб'єкта господарювання, включаючи будь-які конкретні ризики шахрайства, які ідентифікував управлінський персонал або які привернули його увагу, або класи операцій, залишки на рахунках чи розкриття інформації, щодо яких ймовірно існування ризику шахрайства;

– повідомлення управлінським персоналом інформації, якщо вона є, тим, кого наділено найвищими повноваженнями, яка стосується процесів ідентифікації та дій у відповідь на ризики шахрайства у суб'єкта господарювання;

– повідомлення управлінським персоналом інформації, якщо вона є, працівникам, яка стосується його поглядів на практики ведення бізнесу та етичну поведінку [281, с. 164 - 165].

Аудитор повинен зробити запити управлінському персоналу та іншим працівникам у межах суб'єкта господарювання залежно від обставин, щоб визначити, чи відомі їм будь-які фактично вчинені або підозрювані випадки шахрайства або такі випадки шахрайства, що розслідуються (чи були розслідувані), які впливають на суб'єкт господарювання. Для тих суб'єктів господарювання, в яких є підрозділ внутрішнього аудиту, аудитор повинен зробити аналогічні запити підрозділу внутрішнього аудиту.

Якщо всі ті, кого наділено найвищими повноваженнями, беруть участь в управлінні суб'єктом господарювання, аудитор повинен їм теж зробити аналогічні запити. Ці запити частково здійснюються для підтвердження відповідей на запити управлінському персоналу.

Незалежно від оцінки аудитором ризиків уникнення контролю управлінським персоналом аудитор повинен розробити та виконати аудиторські процедури з метою тестування прийнятності журнальних записів, відображених у Головній книзі, та інших коригувань, зроблених при складанні фінансової звітності, повинен зробити запити працівникам, залученим до процесу складання фінансової звітності, щодо неналежної або незвичайної діяльності, яка стосується обробки журнальних записів та інших коригувань.

Управлінський персонал бере на себе відповідальність за внутрішній контроль та складання фінансової звітності суб'єкта господарювання. Відповідно аудитору доречно робити запити управлінському персоналу, що стосуються власної оцінки ризику шахрайства управлінським персоналом та встановлених заходів контролю для запобігання й виявлення шахрайства.

Аудитор повинен звернутись із запитом до управлінського персоналу і за потреби до тих, кого наділено найвищими повноваженнями, щодо надання йому письмових запевнень, що аудитору було розкрито всі відомі випадки недотримання або підозрюваного недотримання вимог законодавчих і нормативних актів, вплив яких слід розглядати при складанні фінансової звітності.

Згідно МСА 250 "Розгляд законодавчих та нормативних актів при аудиті фінансової звітності" (далі – МСА 250) для полегшення ідентифікації випадків недотримання вимог законодавчих та нормативних актів, які можуть мати суттєвий вплив на фінансову звітність аудитор, повинен зробити запит до управлінського персоналу, чи дотримується суб'єкт господарювання вимог законодавчих і нормативних актів [281, с. 214]. Аудитор також повинен звернутись із запитом щодо надання йому письмових запевнень:

– що аудитору було розкрито всі відомі випадки недотримання або підозрюваного недотримання вимог законодавчих і нормативних актів, вплив яких слід розглядати при складанні фінансової звітності;

– про політики або процедури суб'єкта господарювання стосовно дотримання вимог законодавчих та нормативних актів;

– щодо судових процесів, позовів і оцінки;

– стосовно політик або процедур, прийнятих для ідентифікації, оцінки та обліку судових позовів [281, с. 214].

Деяка електронна інформація може виявитися невідновною після закінчення певного періоду часу, наприклад, якщо файли змінювались або якщо резервних файлів не існує. У зв'язку із впровадженою у суб'єкта господарювання політикою збереження даних аудитор може вважати потрібним звернутися до суб'єкта господарювання із запитом щодо зберігання певної інформації для її перевірки або виконати аудиторські процедури в той час, коли така інформація існує [281, с. 405].

Запити до керівництва, або персоналу можна здійснювати як в усній, так і в письмовій формі. Відповіді на усні запити просто записуються в робочу документацію. Письмові відповіді можуть оформлятися як додаток до робочих документів аудитора. Процедура запиту має дві стадії – підготовчу й практичну. Аудитору на підготовчій стадії необхідно виконати наступні дії:

– легалізувати в договорі із замовником таку процедуру, як запит;

– попередити персонал замовника про можливість застосування запиту, як аудиторської процедури;

– попередити персонал про відповідальність за інформацію із запиту;

– одержати опис системи управління;

– побудувати функціональну схему системи управління;

– позначити ключові (з погляду мети й предмета аудиту) фігури (посадові особи) у системі управління;

– впевнитися в компетентності посадових осіб у предметі інтересу аудитора.

На стадії практичного здійснення запиту, необхідно: визначитися з формою запиту (усна, письмова); скласти перелік питань до кореспондента (посадової особи); зробити запит; задокументувати результати запиту. Проведенню процедури запиту може передувати розпорядження керівництва замовника про обов'язковість відповідей персоналу на запити аудитора.

В практиці аудиту також поширено застосування запиту в процесі процедури підтвердження, яке полягає у відсиланні дебіторам, кредиторам, банкам, юристам та іншим третім особам, пов'язаним з підприємством-клієнтом, листа із проханням підтвердити, надати інформацію про здійснені операції, залишки по рахунках, зобов'язаннях, претензіях і інші дані, що цікавлять аудитора. Такі листи відсилають від імені підприємства, що перевіряється, а отримувачем відповіді на них є аудитор (аудиторська фірма).

Перелік МСА, які містять вимоги щодо письмових запевнень, наведено у таблиці 2.7.

Таблиця 2.7

Перелік МСА, які містять вимоги щодо письмових запевнень

№ з/п	МСА	Посилання
1.	МСА 240 [281, с. 170, с. 190 – 191]	п. 39; Д 58 – Д 59
2.	МСА 250 [281, с. 214; с. 215; с. 220; с. 222]	п. 16; п. 21; Д 12; Д 17 – Д 18
3.	МСА 450 [281, с. 214, с. 398]	п. 14; Д 24
4.	МСА 501 "Аудиторські докази – додаткові міркування щодо відібраних елементів" (далі – МСА 501) [281, с. 421]	п. 12
5.	МСА 540 [281, с. 490; с. 524 – 525]	п. 22; Д 126 – Д 127
6.	МСА 550[281, с. 539; с. 557 – 558]	п. 26; Д 48 – Д 49
7.	МСА 560 "Подальші події" (далі – МСА 560) [281, с. 562; с. 567 – 568]	п. 9; Д 8
8.	МСА 570 "Безперервність" (далі – МСА 570) [281, с. 576 – 577]	п. 16
9.	МСА 710 "Порівняльна інформація – відповідні показники і порівняльна фінансова звітність" (далі – МСА 710) [281, с. 758; с. 761]	п. 9; Д 1

Звіряння – процедура, що полягає в перевірці ідентичності значення показника у різних облікових регістрах або формах звітності. Використовується досить широко. Прикладами можуть бути звіряння залишків на кінець попереднього періоду і на початок поточного, звіряння залишків у синтетичних і аналітичних регістрах з даними звітності, звіряння доходу у фінансовій та статистичній звітності, тощо.

Інспектування – це процедура перевірки записів, документів або матеріальних активів. Ця процедура тісно пов'язана з оглядом, однак їй властиві не тільки спостереження й огляд, але й розрахунки та зіставлення. Точніше кажучи, ці процедури виконуються комплексно. Інспектуванню зазвичай підлягає майно та фінансові зобов'язання підприємства. Застосування інспектування відносно записів і документів дає можливість одержати аудиторські докази різного ступеня надійності залежно від джерела їх одержання та стану документообігу. Інспектування дозволяє одержати точну інформацію про наявність майна економічного суб'єкта, але лише орієнтовну інформацію про стан і вартість такого майна.

Ідентифікація – процедура, яка в загальному випадку полягає в установленні тотожності невідомого об'єкта відомому на підставі збігу ознак. В аудиторській практиці ідентифікація – це процедура визначення сутності предмета аудиторської уваги в ході надання професійних послуг.

У ході ідентифікації часто використовуються такі методи, як порівняння, аналогія, моделювання.

Деякою мірою синонімами ідентифікації можуть бути терміни "визнання" або "визначення".

Предметом ідентифікації є:

– господарський факт (перехід права власності, виникнення зобов'язань по переходу права власності, припинення зобов'язань, використання активів і т.ін.). Наприклад: це інвестиції або аванс? Це погашення заборгованості або інвестиція? Це власні засоби чи орендовані?

– господарська операція (безліч однорідних по своїй економічній і правовій сутності господарських фактів). Наприклад: це відвантаження або бартер? Це оплата за товар або оплата за третіх осіб? Це легальна операція?

– інформація. Наприклад: це реальні дані? Це достовірна звітність? Цей документ має доказову і юридичну силу?

– кореспонденція рахунків бухгалтерського обліку;

– наявність системи (керування, бухгалтерського обліку, внутрішнього контролю або аудиту). Наприклад: це система внутрішнього аудиту або тільки її окремі елементи? Це облікова політика або опис прав і обов'язків бухгалтера?

– результат діяльності. Наприклад: це реальний результат? Він можливий у даних умовах бізнесу?

– результат дій посадових осіб. Наприклад: це рішення відповідає повноваженням? Це рішення суперечить законодавству? Це помилка посадової особи або шахрайство?

В основі ідентифікації лежать: актуалізована нормативно-довідкова інформація; особистий практичний досвід аудитора; критерії суттєвості відхилень, що допускаються; оцінки аудиторського ризику й ризиків викривлення тверджень звітності, класу операцій і сальдо рахунків бухгалтерського обліку.

В практиці ідентифікація здійснюється у визначеній послідовності. Деякі приклади застосування цієї процедури містять МСА, зокрема (табл. 2.8).

Таблиця 2.8

Послідовність здійснення процедури ідентифікації та приклади її застосування за МСА

Послідовність процедури ідентифікації	Приклади застосування процедури за МСА	
	МСА	Зміст прикладу
– Одержання інформаційного опису предмета ідентифікації; – Порівняння цього опису з нормативно-довідковою інформацією (досвідом, ризиками й т.п.); – Встановлення відповідності (невідповідності); – Визнання (або невизнання) предмета як такого.	250	Ідентифікації випадків недотримання вимог інших законодавчих та нормативних актів, які можуть мати суттєвий вплив на фінансову звітність [281, с. 214; с. 219 – 220]
	300	Ідентифікація значних компонентів та суттєвих класів операцій, залишків на рахунках і розкриття інформації. Попередня ідентифікація сфер з підвищеним ризиком суттєвого викривлення [281, с. 274 – 275]
	315	Ідентифікації сфер, які можуть вимагати спеціального розгляду аудитором, наприклад операції з пов'язаними сторонами, прийнятність використання управлінським персоналом припущення щодо безперервності або аналіз ділової мети операцій [281, с. 285]
	501	Ідентифікація застарілих та пошкоджених запасів або запасів, що починають старіти [281, с. 423]
	520	Ідентифікація викривлень на підставі розрахунків і коефіцієнтів та оцінка того, чи можуть вони призвести до суттєвого викривлення фінансової звітності [281, с. 456, с. 460 – 461]

Інтерв'ю – це обмін думками, поглядами, фактами, відомостями. Отже, це процедура одержання інформації, що полягає в здійсненні взаємодії між інтерв'юером і опитуваними (аудитором і представником суб'єкта) за допомогою одержання від суб'єкта відповідей на заздалегідь сформульовані питання. На відмінність від опитування або анкетування, ні керівники, ні працівників підприємства нічого не пишуть. Це спілкування, за результатами якого аудитор документує отримані відповіді та оцінює їх.

Інформування. Слово інформація походить від латинського слова information – "научение", "відомість", "оповіщення".

Інформація – це продукт взаємодії даних і методів, розглянутий у контексті цієї взаємодії. Інформування – систематичне забезпечення інформацією (абонента) відповідно до довгочасно діючого запиту (або умов договору). В аудиторському процесі має два значення. По-перше, аудитор здійснює інформування працівників, які беруть участь у перевірці, щодо умов завдання, виробленої стратегії, плану та методів їх виконання тощо. Інший аспект – інформування керівництва та/або власника про всі події та висновки, обов'язковість якого встановлена МСА.

Згідно МСА 260 аудитор повинен повідомляти тим, кого наділено найвищими повноваженнями:

– свою думку щодо значних якісних аспектів облікових практик суб'єкта господарювання, включаючи облікові політики, облікові оцінки та розкриття інформації у фінансовій звітності. Якщо це прийнятно, аудитор повинен пояснити тим, кого наділено найвищими повноваженнями, чому він вважає, що значна облікова практика, яка є прийнятною за застосованою концептуальною основою фінансової звітності, не є найбільш прийнятною для конкретних обставин суб'єкта господарювання;

– значні труднощі, якщо вони є, які виникають унаслідок аудиту;

– інші питання, якщо вони є, які виникають унаслідок аудиту та за професійним судженням аудитора, є значущими для нагляду за процесом фінансової звітності [281, с. 229].

Якщо всі ті, кого наділено найвищими повноваженнями, не беруть участі в управлінні суб'єктом господарювання, повідомлення мають містити:

– значні питання, якщо вони є, що виникають унаслідок аудиту, які обговорювалися з управлінським персоналом;

– письмові запевнення, про які аудитор зробив запит.

Процедура інформування виконується з метою:

– повідомити інформацію тим, кого наділено найвищими повноваженнями, про відповідальність аудитора стосовно аудиту фінансової звітності та загальну інформацію про запланований обсяг і час аудиту;

– отримати від тих, кого наділено найвищими повноваженнями, інформацію, яка є важливою для аудиту;

– надати тим, кого наділено найвищими повноваженнями, своєчасні дані про спостереження, зроблені внаслідок аудиту, які є значущими та важливими для їх відповідальності за нагляд над процесом фінансової звітності;

– сприяти ефективному двосторонньому повідомленню інформації між аудитором та тим, кого наділено найвищими повноваженнями.

Обстеження – аудиторська процедура, що полягає у дослідженні планових та бухгалтерських (первинних і зведених) документів, господарських договорів, фінансової та статистичної звітності, інших документів, пов'язаних з фінансово-господарською діяльністю, бухгалтерським обліком та внутрішньогосподарським фінансовим контролем.

Обговорення – це робоча процедура, що супроводжує весь аудиторський процес. Обговорюються стратегія та загальний план, ідеї або способи взаємодії з колегами в групі із завдання, обговорюються результати виконання процедур та подальші дії. Обов'язковим є обговорення результатів моніторингу та зовнішнього контролю якості.

Огляд (аналітичний) – це процедура нетрадиційного порівняльного аналізу фактичних даних з даними минулих звітних періодів або плановими (бюджетними показниками), при цьому варто сказати, що це не тільки аналіз показників фінансової звітності суб'єкта господарювання. Ціль і завдання аналітичного огляду значно ширше. Аудитор повинен визначити стан, тенденції розвитку й перспективи діяльності суб'єкта господарювання на основі не тільки його фактичних даних фінансової звітності, але й аналізу результатів роботи інших подібних підприємств цієї галузі. І якщо ряд підприємств галузі виявилися банкрутами в певних економічних умовах, то не виключене, що це може трапитися й з підприємством, що перевіряється.

Процедури огляду дуже поширені в аудиторській практиці. Деякі приклади застосування огляду містяться в МСА, зокрема (табл. 2.9):

Таблиця 2.9

Приклади застосування процедури огляду за МСА

МСА	Зміст прикладу
315	Передбачає з метою ідентифікації ризиків огляд інформації, отриманої із зовнішніх джерел, таких, як комерційні та економічні журнали, звіти аналітиків, банків або рейтингових агенцій; або з нормативних чи фінансових видань [281, с. 286].
240	З метою тестування прийнятності журнальних записів, відображених у Головній книзі, та інших коригувань, зроблених при складанні фінансової звітності, аудитор здійснює огляд облікових оцінок на наявність упередженості та оцінює, чи являють собою обставини, що спричиняють упередженість, якщо вона є, ризик суттєвого викривлення внаслідок шахрайства [281, с. 168].

Виконуючи цей огляд, аудитор повинен:

– оцінити, чи свідчать судження та рішення, зроблені управлінським персоналом при визначенні облікових оцінок, включених до фінансової звітності, навіть якщо кожна з оцінок є індивідуально обґрунтованою, про можливу упередженість управлінського персоналу суб'єкта господарювання, яка може бути ризиком суттєвого викривлення внаслідок шахрайства. Якщо це так, аудитор повинен здійснити повторну оцінку облікових оцінок, взятих у цілому;

– виконати ретроспективний огляд суджень і припущень управлінського персоналу, пов'язаних із суттєвими обліковими оцінками, відображеними у фінансовій звітності попереднього року.

Ознайомлення – процедура, яка зазвичай передує спостереженню, дослідженню документів та фактичному контролю. Полягає у візуальному обстеженні статутних та організаційно-розпорядчих документів, їх складу. На стартовому етапі обов'язковим є ознайомлення зі структурою підприємства, дислокацією, технологічним процесом тощо.

Опитування – процедура, в процесі якої опитуються обізнані особи всередині суб'єкта господарювання або за його межами. При цьому оцінка достовірності отриманої інформації ґрунтується на компетентності, досвідченості, незалежності й чесності опитуваного. У результаті опитування найчастіше його керівництво надає письмову або усну інформацію у відповідь на запитання, які задає аудитор. В результаті опитування аудитор може отримати нову інформацію, або підтвердити стару інформацію.

Оцінка. У практиці аудиту термін оцінка має декілька значень. По-перше, це процедура формування особистої думки аудитора про цінність, значення, значимість чого-небудь. За допомогою цієї процедури оцінюють стан, ефективність, надійність різноманітних об'єктів аудиторського контролю: надійність системи бухгалтерського обліку й СВК, стану основних засобів і ефективності використання обладнання, організаційної структури суб'єкта господарювання, ефективності управління тощо.

При застосуванні верифікації та аналізу треба оцінити отримані результати. Тобто, використовуючи оцінку, аудитор вирішує для себе – чи важлива отримана інформація для формування професійного судження в контексті мети й обставин замовлення на аудиторські послуги. Аудитор застосовує процедуру оцінки, насамперед, щодо відповідності інформації про господарські факти їх економічній й правовій сутності; відповідності облікової політики практиці бізнесу; ризику аудиту; суттєвих відхилень; законності дій (діяльності); достатності і відповідності доказів, зібраних аудитором. При цьому варто скористатися рекомендаціями МСА (табл. 2.10).

Інше значення – оцінка реальної вартості активів підприємства або окремого майнового комплексу, яку проводять професійні оцінювачі, експерти, тобто із присвоєнням вартісних характеристик.

Таблиця 2.10

Приклади застосування процедури оцінки за МСА

МСА	Зміст прикладу
240	Містить певні рекомендації щодо застосування оцінки, у тому числі – оцінки ризику. Аудитор повинен оцінити, чи можуть незвичайні або неочікувані стосунки, ідентифіковані під час виконання аналітичних процедур, включаючи ті, що пов'язані з рахунками доходів, свідчити про ризики суттєвого викривлення внаслідок шахрайства. Аудитор повинен оцінити, чи свідчать аналітичні процедури, які виконуються майже наприкінці аудиту, коли формулюється загальний висновок стосовно того, чи узгоджується фінансова звітність із розумінням суб'єкта господарювання аудитором про попередньо невизнаний ризик суттєвого викривлення внаслідок шахрайства [281, с. 165, с. 168 – 169].
501	Аудитор має оцінити інструкції та процедури управлінського персоналу для реєстрації і контролю результатів інвентаризації фізичних запасів суб'єкта господарювання. Також аудитор повинен отримати достатні та прийнятні аудиторські докази щодо подання й розкриття інформації за сегментами відповідно до застосовної концептуальної основи фінансової звітності через оцінку достовірності того, що такі методи приведуть до розкриття інформації відповідно до застосовної концептуальної основи фінансової звітності [281, с. 419, с. 421 – 422].
505	Вимагає у разі відмови у наданні відповіді на запити оцінити наслідки відмови управлінського персоналу для своєї оцінки відповідних ризиків суттєвого викривлення, включаючи ризик шахрайства, а також характер, час та обсяг інших аудиторських процедур. Якщо аудитор визначає, що відповідь на запит про підтвердження не є достовірною, він має оцінити наслідки цього щодо оцінки відповідних ризиків суттєвого викривлення, включаючи ризик шахрайства, і характеру, часу та обсягу інших аудиторських процедур [281, с. 433].
520	Аудитор має оцінити достовірність даних, на які він спирається під час попереднього розрахунку відображених сум або коефіцієнтів, беручи до уваги джерело, порівнянність, характер і відповідність доступної інформації, та заходи внутрішнього контролю підготовкою фінансової звітності [281, с. 456].

Підтвердження – являє собою відповідь на запит про інформацію, що міститься в облікових записах. Ця процедура спрямована на підтвердження тверджень управлінського персоналу. Мета зовнішнього підтвердження – одержання від контрагентів підтверджувальної інформації для

зіставлення з обліковими записами підприємства. Направляється такий запит зазвичай до третіх осіб, компетентних по суті такого запиту. Рекомендації щодо отримання підтвердження у певних випадках містять МСА (табл. 2.11).

Таблиця 2.11

Приклади застосування процедури підтвердження за МСА

МСА	Зміст прикладу
500	Зовнішнє підтвердження являє собою аудиторські докази, отримані аудитором у вигляді прямої письмової відповіді від третьої сторони (підтверджуюча сторона) у паперовій, електронній або іншій формі. Процедури зовнішнього підтвердження часто є доречними при розгляді тверджень, пов'язаних із певними залишками на рахунках та їх елементами. Однак зовнішнє підтвердження не повинне обмежуватися виключно залишками на рахунках. Наприклад, аудитор може затребувати підтвердження умов угод або операцій між суб'єктом господарювання і третіми сторонами. Запит на підтвердження може бути сформульовано так, щоб дізнатися, чи не вносилися будь-які зміни в угоду, і якщо вносилися, то які конкретно. Процедури зовнішнього підтвердження також використовуються для отримання аудиторських доказів щодо відсутності певних умов, наприклад додаткових угод, що можуть впливати на визнання доходів. [281, с. 406].
330	Процедури зовнішнього підтвердження є доречними під час розгляду тверджень, пов'язаних із залишками на рахунках та їх елементами. Наприклад, аудитор може зробити запит про отримання зовнішнього підтвердження умов угод, контрактів або операцій між суб'єктом господарювання та іншими сторонами. Процедури зовнішнього підтвердження можна виконувати також для отримання аудиторських доказів відсутності певних умов. Наприклад, запит може робитися спеціально для отримання підтвердження того, що не існує "побічних угод", які можуть стосуватися твердження про віднесення до відповідного періоду доходів суб'єкта господарювання [281, с. 356].

До інших ситуацій, в яких процедури зовнішнього підтвердження можуть надати прийнятні аудиторські докази при розробці дій у відповідь на оцінені ризики суттєвого викривлення, МСА 330 віднесено:

– залишки на банківських рахунках та іншу інформацію, доречну для стосунків із банками;

– залишки на рахунках дебіторської заборгованості та її умови;

– запаси, утримувані третіми сторонами на митних складах, для переробки або консигнації;

– документи на володіння майном, утримувані юристами або фінансистами для відповідального зберігання або як забезпечення;

– інвестиції, утримувані для відповідального зберігання третіми сторонами або придбані у біржових брокерів, але не доставлені на дату балансу;

– суми заборгованості позикодавцям, включаючи відповідні умови погашення боргу та обмежувальні умови;

– залишки на рахунках та умови кредиторської заборгованості [281, с. 356].

У процесі одержання як внутрішніх, так і зовнішніх підтверджень аудитор повинен контролювати відбір тих осіб, яким направляються запити, а також підготовку та відправлення запитів про зовнішнє підтвердження й обробку відповідей на запити. При цьому необхідно вживати певні заходи, щоб мінімізувати ризик викривлення результатів зовнішніх підтверджень.

Предметом підтвердження можуть бути: сальдо рахунків бухгалтерського обліку; умови комерційних договорів; відсутність (або наявність) секретних (прихованих) умов і угод; реальність відвантаження товарів (виконання робіт або послуг); цільова спрямованість фінансування (інвестування); залишки на рахунках у банках; позички й кредити (їх умови); право власності (наявність документів); активи в оренді та на відповідальному зберіганні в третіх осіб; придбані але не отримані цінні папери, і т.п.

Підтвердження може мати формат прямого запитання або анкети. При цьому використовують негативні й позитивні (або об'єднані) підтвердження. Позитивний запит респонденту передбачає одержання від нього згоди із представленої аудитором інформацією, або надання необхідної інформації. Негативне підтвердження передбачає відповідь від респондента тільки у випадку незгоди з інформацією, наданої аудитором.

Процедуру підтвердження в аудиті зазвичай використовують при досить високому рівні аудиторського ризику й для більшої переконливості (достовірності) аудиторських доказів:

– визначення предмета (інформації), що вимагає підтвердження від третіх осіб;

– визначення переліку третіх осіб, відповіді від яких необхідні для підвищення достовірності доказів;

– формулювання запиту до третіх осіб. Бажане, щоб запит виходив від керівництва об'єкта перевірки із проханням відповісти аудиторам;

– контроль над розсиланням запитів і одержанням відповідей;

– оцінка результатів запитів (разом з іншими процедурами) на предмет достатності й відповідності отриманих доказів.

Аудитор повинен оцінити надійність отриманих підтверджень, а у випадку можливих сумнівів застосувати процедури перевірки їх дійсності

та інші процедури. В МСА визнається важливість зовнішніх підтверджень як аудиторських доказів, наприклад:

– згідно з вимогами МСА 330 чим вища оцінка аудитором ризику, тим переконливіші аудиторські докази він має отримати. Для цього аудитор може збільшити кількість даних або отримати більш доречні та надійні дані, або здійснити те й інше [281, с. 349]. Наприклад, аудитор може робити більший наголос на отриманні доказів безпосередньо від третіх сторін або отриманні підтверджуючих доказів з кількох незалежних джерел. У МСА 330 також зазначено, що процедури зовнішнього підтвердження можуть допомогти аудитору отримати аудиторські докази з високим рівнем достовірності, які потрібні йому для дій у відповідь на значні ризики суттєвого викривлення внаслідок шахрайства або помилки [281, с. 358];

– у МСА 240 вказано, що аудитор може так формулювати запити щодо підтвердження, щоб отримати додаткову підтверджуючу інформацію як відповідь на оцінені ризики суттєвого викривлення внаслідок шахрайства на рівні твердження [281, с. 184];

– у МСА 500 визначено, що підтвердження, отримані з незалежних стосовно суб'єкта господарювання джерел, наприклад зовнішні підтвердження, можуть збільшити впевненість, яку аудитор отримує від доказів, існуючих серед облікових записів, або від пояснень управлінського персоналу [281, с. 406].

Підрахунки – це процедура перевірки відповідності сум, які зазначені в регістрах обліку й первинних документах. Зазвичай використовується для встановлення точності інформації. Це стосується інвентаризаційних відомостей, синтетичних та аналітичних регістрів, платіжних відомостей, звітних форм тощо. Інша назва, що застосовується в практиці, – таксування.

Перерахунок – процедура перевірки арифметичної точності розрахунків у первинних документах і бухгалтерських записах, або виконання аудитором самостійних розрахунків.

Застосовується два варіанти перерахування: так званий "прямий рахунок" і "зворотній". При "прямому" рахунку над вихідними даними виконують арифметичні дії, по суті сподіваючись повторити вже наявний результат. При "зворотному" рахунку виконують арифметичні процедури з метою отримати вихідні дані з результатів. Наприклад, повторне множення кількості на ціну за одиницю товару повинне дати відповідну суму партії. А ділення суми на ціну одиниці товару повинне дати вихідну кількість.

Зазвичай застосовується для перевірки первинних облікових документів, перевірки розрахунків прибутку після оподатковування, норми амортизаційних відрахувань; розрахунків за комунальні послуги й т.п. Використовується також для перевірки реальності та оцінки тих показни-

ків фінансової звітності, які є головним чином результатом підрахунків, наприклад, страхових резервів, пенсійних зобов'язань, резервів сумнівних боргів та ін. У комбінації з іншими процедурами перерахунки, як і підрахунки, також необхідні для збору інформації про оцінки всіх фінансових показників. Використовуються в якості аналізу і оцінки отриманої інформації про звітність із метою виявлення помилок і викривлень у цій звітності та їх причин.

Згідно МСА 540 тестування того, як управлінський персонал здійснював облікову оцінку, може передбачати, наприклад, перерахунок облікової оцінки та огляд інформації про неї для визначення внутрішньої послідовності [281, с. 508 – 509].

Перегляд – процедура, яка здійснюється внаслідок зміни думки аудитора щодо суттєвих умов аудиту. Наприклад, на основі оцінки результатів тестування внутрішнього контролю аудитор може зробити висновок про доцільність перегляду оцінки ризиків суттєвого викривлення на рівні твердження і внесення змін у заплановані аудиторські процедури аудиту [281, с. 284, с. 319]. В процесі виконання процедур можуть виникнути необхідність перегляду рівня суттєвості.

Повторне виконання являє собою незалежне виконання аудитором процедур або заходів внутрішнього контролю, які вже виконувались як частина заходів внутрішнього контролю підприємства [МСА 500, с. 406].

Мета такої процедури – одержати підтвердження (виявити відхилення) раніше отриманого менеджментом результату (висновку, рішення), використовуючи ті ж вихідні дані. Одночасно з підтвердженням (не підтвердженням) результату проводиться й перевірка самої процедури (алгоритму) розрахунків. Дана процедура має досить високий ступінь доказовості, особливо у випадку виявлення невідповідностей, відхилень, обману або помилки. За допомогою повторного проведення аудиторських процедур, що застосовувалися під час складання й подання фінансової звітності, а також звірки споріднених типів та шляхів застосування однієї й тієї самої інформації, аудитор може визначити, чи облікові записи внутрішньо послідовні та чи узгоджуються вони із фінансовою звітністю.

Повторне обчислення – різновид процедури повторного виконання – являє собою перевірку математичної правильності документів чи записів. Процедуру можна виконувати вручну або за допомогою електронних засобів.

Хочемо звернути увагу на дещо інший зміст повторного виконання аудиторських процедур, (а не процедур, що раніше виконувались персоналом суб'єкта господарювання). Якщо аудитор доходить висновку, що слід змінити запланований характер, час або обсяг процедур по суті, що охоплюють решту періоду внаслідок неочікуваних викривлень, виявлених

на проміжну дату, така зміна може охоплювати поширення або повторне виконання на кінець періоду процедур, які виконувалися на проміжну дату [281, с. 360].

Порівняння – співвіднесення (фактів, даних та ін.) один з одним для одержання якогось нового висновку. Процедура порівняння використовується для визначення й кількісної оцінки залежностей між двома або більш змінними. Порівняння містить у собі як ретроспективні дослідження, яким піддають події, які вже відбулися, і перспективні дослідження, присвячені вивченню перемінних із сьогодення на майбутнє. Перспективні порівняльні дослідження схожі на експериментування.

МСА 501 передбачає виконання контрольних перевірок, наприклад, порівнянням об'єктів, відібраних з інвентаризаційних реєстрів управлінського персоналу, та цих самих об'єктів у запасах, а також порівняння об'єктів, відібраних серед запасів, з об'єктами, відображеними в інвентаризаційних реєстрах управлінського персоналу, надає аудиторські докази щодо повноти та точності відповідних облікових записів [281, с. 424].

Для виявлення областей потенційного ризику широко застосовується метод простого порівняння. Часто досить ефективно просте порівняння статей бухгалтерського балансу (наприклад, розрахунок питомої ваги кожної статті у валюті балансу) і аналіз різких змін цих статей. Проводити порівняння доцільно не тільки на кількісному, але і на якісному рівні. Сама по собі наявність різких змін не є доказом викривлення показників бухгалтерської звітності, а лише сигнал для аудитора, що змушує придивитися до незвичайних висновків, зроблених за результатами аналізу облікових та звітних даних підприємства, які в обов'язковому порядку повинні бути досліджені під час перевірки на предмет вивчення їх природи та отримання розумних пояснень таких висновків [402, с. 224 – 226].

Простежування – це процедура, у ході якої аудитор перевіряє відображення даних первинних документів у регістрах синтетичного й аналітичного обліку, знаходить заключну кореспонденцію рахунків і переконується в тому, що ті або інші господарські операції правильно відображені в бухгалтерському обліку. Тобто аудитор відбирає первинний документ і перевіряє систему обліку й контролю, щоб знайти заключний бухгалтерський запис операції. За допомогою простежування аудитор може визначити, чи всі операції враховані, і доповнити інформацію, отриману в ході аудиту. Таким чином підтверджується повнота відображення операцій у звітності. Простежування – перегляд документів у наступній послідовності: первинний документ – регістр обліку – звітність. Однак необхідно враховувати можливість того, що деякі події не відображені в первинній документації й системі обліку.

Розрахунок – процедура перевірки достовірності кількісних і вартісних вимірників господарських операцій. Зазвичай аудитор самостійно

розраховує узагальнюючі показники, які характеризують об'єкт контролю (показники продуктивності роботи, виконання плану реалізації й т.п.).

Сканування – процедура, за допомогою якої аудитори вивчають нетипові статті й події, відображені в документації клієнта. Ціль сканування – знайти що-небудь нетипове. Сканування доречно застосовувати при використанні вибірки для прийняття аудиторських рішень, бо завжди існує ймовірність того, що аудитори не виявлять помилки клієнта, вибравши приклад, який не відображає всю сукупність статей. Це може привести до прийняття аудиторами помилкового рішення. Аудитори зменшують аудиторський ризик, скануючи статті, що не ввійшли у вибірку.

Співставлення – процедура, яка використовується для визначення оцінки залежностей між двома або більш значеннями. Співставлення, на відміну від порівняння, не містить кількісної оцінки визначеної залежності. В аудиторській практиці співставлення використовується, наприклад, для визначення залежності зростання виручки від зміни ціни, витрат – від обсягу виробництва і т.ін.

Спостереження – процедура нагляду за процесом або процедурою, яку виконують інші особи. Спостереження є не що інше, як фактичне вивчення безпосередньо аудитором (перегляд, спостереження, нагляд, огляд) процесу, процедур, які виконуються персоналом об'єкта аудиторських послуг. Аудиторські докази, отримані в ході спостереження, можуть бути виражені у вигляді опису, показників порівняння або в кількісних одиницях виміру. Однак спостереження може нести різне функціональне навантаження. У ряді випадків зазначений метод дозволяє тільки одержати належні аудиторські докази для визначення проблемної ситуації та постановки конкретного аудиторського завдання, а в ряді випадків (у комбінації з іншими методами) набуває сенсу динамічного спостереження, тобто моніторингу (наприклад, бізнес-процесів або бізнес-операцій). Спостереження не змінює структуру одержаних аудиторських доказів, а тільки реєструє й накопичує їх [388, с. 150 – 152].

МСА 500 передбачає спостереження аудитора за процесом інвентаризації, що здійснює персонал суб'єкта господарювання, або за виконанням заходів внутрішнього контролю [281, с. 406]. Спостереження надає аудиторські докази про виконання процесу або процедури, але обмежується тим моментом часу, коли таке спостереження відбувається, а також тим, що сам факт спостереження може впливати на виконання процесу або процедури.

МСА 501 стверджує, що спостереження за виконанням процедур інвентаризації, встановлених управлінським персоналом, наприклад процедур щодо контролю над рухом запасів до, протягом або після інвентаризації, допомагає аудитору в отриманні аудиторських доказів щодо адекватної розробки і виконання інструкцій та процедур інвентаризації, встановлених

управлінським персоналом [281, с. 423]. Крім того, аудитор може отримати копії документів з інформацією про стан запасів на дату відсікання, зокрема інформацію про рух запасів, що допоможе йому виконати аудиторські процедури щодо обліку такого руху на більш пізню дату. Це безпосередній контроль аудитором дій посадових осіб підприємства-клієнта по виконанню своїх функціональних обов'язків. Полягає у відстеженні аудитором процесу або процедури, виконуваної іншими особами, у безпосередній присутності аудитора для цілеспрямованого й об'єктивного сприйняття інформації. Наприклад, відстеження перерахування матеріальних запасів, здійснюваного співробітниками, оформлення первинних бухгалтерських документів, відображення на рахунках бухгалтерського обліку господарської операції, або відстеження виконання процедур внутрішнього контролю, по яких не залишається документальних свідоцтв для аудиту. Спостереження може бути також за роботою обліковців (складанням первинних документів, облікових регістрів, звітів), внутрішнього аудитора; за здійсненням процесу оприбуткування матеріальних цінностей на складі і їх документальним оформленням. Спостереження дає аудиторам можливість правильно оцінити надійність системи бухгалтерського обліку та дієвість системи внутрішнього контролю. Якщо аудиторська фірма оцінить надійність системи внутрішнього контролю в цілому або надійність окремих засобів контролю як високу, вона має право певним чином знизити число елементів обліку, що перевіряються в ході аудиторської вибірки. Найбільш прості приклади спостереження:

– спостереження за проведенням інвентаризації активів у місцях їх зберігання;

– спостереження за процесом завезення, розвантаження й складування товарів у місцях зберігання;

– спостереження за технологічним процесом виробництва продукції;

– спостереження за оформлення відрядження або списання (актування) втрат активів;

– огляд будівельного майданчика або споруджуваних (побудованих) будинків і споруд.

Основна мета процедури спостереження полягає у виявленні наявності (або відсутності) суттєвих відхилень від встановлених правил, норм, адміністративних рішень. Результати спостереження носять скоріше переконуючий характер і доповнюють достатність і відповідність доказової бази аудиторської думки. Може проводиться одночасно із процедурою ідентифікації. Процедура спостереження дозволяє аудитору одержати більший ступінь упевненості у власній думці щодо предмета надання послуг.

Згідно МСА 315 спостереження та перевірка можуть супроводжувати подання запитів до управлінського персоналу й інших осіб і можуть та-

кож надати інформацію про суб'єкт господарювання та його середовище. Приклади таких аудиторських процедур включають спостереження або перевірку такого:

– операцій суб'єкта господарювання;

– документів (наприклад, бізнес-планів та стратегій), записів та інструкцій з внутрішнього контролю;

– звітів, складених управлінським персоналом (наприклад, квартальних звітів управлінського персоналу та проміжної фінансової звітності) і тими, кого наділено найвищими повноваженнями (наприклад, протоколів засідань ради директорів);

– адміністративних та виробничих приміщень суб' єкта господарювання [281, с. 288].

МСА 330 в якості складової процедури оцінки ризиків пропонує спостереження за порівнянням управлінським персоналом щомісячних витрат за бюджетом і фактичних витрат [281, с. 350]. Аудиторські докази щодо ефективності функціонування можна отримати через поєднання запиту із спостереженням.

Тестування – процедура, яка полягає у визначенні відповідності предмета заданим параметрам. У завдання тестування не входить визначення причин невідповідності заданим вимогам. Тестування — один з розділів діагностики.

В контексті аудиторської практики цей термін має декілька значень. По-перше, це перевірка відповідності програми (продукту, системи ін.) вимогам, яка здійснюється шляхом спостереження за її роботою в спеціальних, штучно створених ситуаціях, обраних певним чином. З іншого боку тестування засобів контролю полягає у виявленні самих контрольних процедур внутрішнього контролю та адекватності їх виконання.

Аудитор може використовувати тестування в різних ситуаціях. Наприклад, МСА 505 пропонує для визначення належних одержувачів запитів виконати тестування чинності деяких або всіх адрес у запитах про підтвердження до того, як вони будуть розіслані [281, с. 436].

В широкому сенсі синонімом для терміна "тестування" можна вважати контроль якості (Quality Control). Результатами тестування є дефекти, описи дефектів, або звіти про тестування. Іноді тестування мається на увазі як деяка окрема форма контролю якості.

Узгодження є прикладом логічної перевірки. Ця процедура використовується в процесі аналізу різноманітних даних. Прикладом може бути узгодження певних показників у різних формах фінансової звітності. Алгоритм міститься у Методичних рекомендаціях з перевірки порівнянності показників фінансової звітності, які систематично затверджуються Міністерством фінансів України.

МСА 330 встановлено, що процедури аудитора по суті мають охоплювати процедури, пов'язані з процесом закриття фінансової звітності:

– узгодження чи звірка фінансової звітності з обліковими записами;

– перевірка суттєвих журнальних записів та інших коригувань, зроблених підчас складання фінансової звітності [281, с. 343, с. 358].

Читання фінансової звітності – процедура, яка полягає у вивченні абсолютних значень показників, представлених у зовнішній звітності, і визначенні на цій основі головних джерел коштів підприємства й отриманого прибутку (причин виникнення збитків), напрямків їх використання за минулий період, а також провідних положень облікової політики. В роботі аудитора читання й аналіз балансу має особливе значення, тому що, користуючись інформацією, отриманою за результатами аналізу, можна прийняти обґрунтовані управлінські рішення, оцінити динаміку та перспективи зміни прибутку (доходів) підприємства; оцінити наявні у підприємства ресурси, зміни, що в них відбуваються, й ефективність їх використання [324]. Застосовується на переддоговірному етапі та в процесі аудиту безперервності діяльності. Зазвичай доповнюється процедурами фінансового аналізу, який вивчає відносні показники.

Узагальнення – процедура, яка передбачає групування та систематизацію всіх зібраних аудиторських доказів у процесі перевірки в цілому або на окремому її етапі, оцінку суттєвості виявлених недоліків, встановлення відповідності фактичного стану справ на підприємстві даним, відображеним у його звітності, а також формування аудиторського висновку та розробку рекомендацій.

На думку автора, *аналітичні процедури*, є найпоширенішими аудиторськими процедурами для одержання доказів, тому більш детально на них зупинимося. Не аби яку увагу застосуванню аналітичних процедур приділено у МСА (табл. 2.12). Тобто, аналітичні процедури можна охарактеризувати як вид незалежних процедур, які полягають у виявленні, аналізі та оцінці показників і тенденцій, а також співвідношень між показниками фінансово-економічної діяльності економічного суб'єкта, що перевіряється [410, с. 59, 186]. Переконливість аналітичних висновків залежить від якості проведеного аналізу і при необхідності підтверджується іншими аудиторськими процедурами. Основним призначенням аналітичних процедур в аудиті є одержання доказів. У міру своєї кваліфікації аудитор використовує різні аналітичні прийоми для прийняття рішень про достовірність показників, відображених у фінансовій звітності.

Слід зазначити, що на кожному етапі аудиторської перевірки аудитор має право самостійно використовувати будь-яку процедуру з огляду на свою кваліфікацію і бачення об'єкта дослідження. Аудитор може використовувати відразу декілька аудиторських процедур для підтвердження певних даних. Саме аналітичні процедури яскраво ілюструють використання принципу перевірки від загального до часткового. Використання

Таблиця 2.12

Приклади застосування аналітичних процедур за МСА

МСА	Зміст прикладу
240	Регламентує аналітичні процедури, які мають бути виконані наприкінці аудиту під час формулювання загального висновку, оскільки визначення того, які певні тенденції та взаємозалежності можуть свідчити про ризик суттєвого викривлення внаслідок шахрайства, потребує професійного судження [281, с. 189]. Незвичайні взаємозалежності, що стосуються доходів і прибутків на кінець року, є особливо доречними. Вони можуть охоплювати, наприклад, нетипово великі суми прибутку, відображені за останні кілька тижнів звітного періоду, або незвичайні операції, або прибуток, який суперечить трендам грошових потоків від діяльності.
315	Висвітлюється використання аналітичних процедур як процедур оцінки ризиків [281, с. 287].
330	Містяться вимоги та рекомендації щодо характеру, часу й обсягу аудиторських процедур у відповідь на оцінені ризики, які також можуть включати аналітичні процедури по суті [281, с. 339, с. 345].
520	Термін "аналітичні процедури" означає оцінки фінансової інформації, зроблені на основі аналізу ймовірних взаємозв'язків між фінансовими та нефінансовими даними, що охоплюють необхідне вивчення ідентифікованих відхилень або взаємозв'язків, які не узгоджуються з іншою відповідною інформацією чи значно відрізняються від очікуваних величин [281, с. 455]. Стандарт тлумачить аналітичні процедури як оцінку фінансової інформації шляхом вивчення правдоподібних взаємозв'язків між фінансовими та не фінансовими даними. Аналітичні процедури включають також вивчення ідентифікованих відхилень і взаємозв'язків, що ідуть всупереч іншій відповідній інформації або значно відхиляються від прогнозованих сум. Крім того розглядається питання використання аудитором аналітичних процедур (аналітичних процедур по суті) та відповідальність аудитора за виконання аналітичних процедур наприкінці аудиту, які б допомогли аудитору в формулюванні загального висновку щодо фінансової звітності) [281, с. 455 – 456].

аналітичних процедур в багатьох випадках пояснюється також тим, що при вирішенні деяких конкретних завдань аудиту а у випадках, коли сальдо за рахунками невеликі, достатню кількість свідчень можна одержати за допомогою одних тільки аналітичних процедур. Але зазвичай для збору достатньої кількості аудиторських доказів необхідно, крім результатів

аналітичних процедур, дістати додаткову інформацію шляхом здійснення інших аудиторських процедур. Послідовність виконання аналітичних процедур встановлена МСА 330 (рис. 2.6).

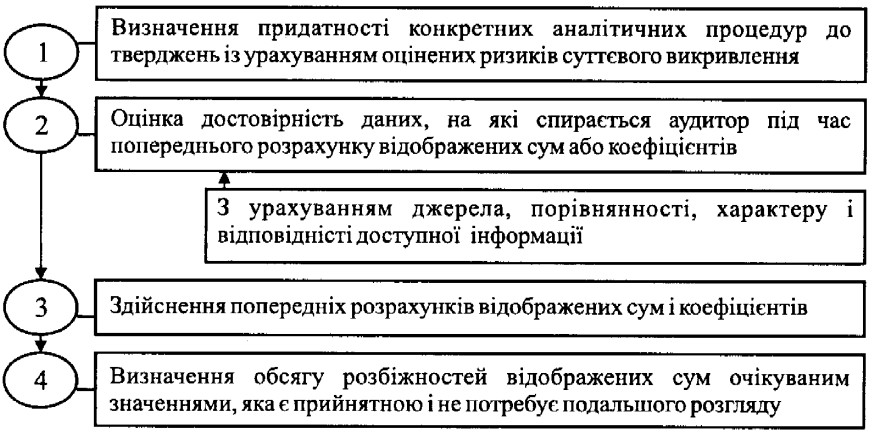

Рис. 2.6 Схема виконання аудиторських процедур

Аналітичні процедури – це процедури, які складаються з аналізу важливих коефіцієнтів та тенденцій і подальшого вивчення результатів відхилень та взаємозв'язків.

Аналітичні процедури включають розгляд і порівняння фінансової інформації суб'єкта господарювання з:

– порівняльною інформацією за попередні періоди;

– очікуваними результатами суб'єкта господарювання, зокрема бюджетом або прогнозами чи попередніми розрахунками аудитора, наприклад оцінкою амортизації;

– аналогічною інформацією для галузі, наприклад, порівняння відношення продажів і дебіторської заборгованості суб'єкта господарювання із середніми показниками у цій галузі або в інших суб'єктів господарювання порівнянного розміру, що працюють у такій самій галузі.

Аналітичні процедури включають також розгляд зв'язків:

– між фінансовою та відповідною не фінансовою інформацією, наприклад витратами на заробітну плату та кількістю найманих працівників;

– між елементами фінансової інформації, які б, як очікується, відповідали передбачуваній картині, що ґрунтується на попередньому досвіді суб'єкта господарювання, наприклад відсотки валового прибутку;

– аналіз співвідношень різних фінансових даних (наприклад, виторгу й витрат);

– порівняння фактичних даних із прогнозами інших аналізів;
– порівняння останніх звітних даних з аналогічними даними минулих періодів, показниками аналогічних підприємств, середньогалузевими показниками; дослідження несподіваних відхилень;
– аналіз дії непередбачених факторів;
– оцінка результатів аналізу в світлі інформації, отриманої від інших осіб.

Визначення прийнятності конкретних аналітичних процедур залежить від характеру твердження та оцінки аудитором рівня суттєвого викривлення. Наприклад, якщо заходи внутрішнього контролю щодо обробки замовлень суб'єктів господарювання є неповними, то аудитор може більше покладатися на детальні тести, ніж на аналітичні процедури по суті для тверджень, пов'язаних із дебіторською заборгованістю.

Аналітичні процедури також можуть вважатися відповідними, якщо для таких самих тверджень проводяться детальні тести. Наприклад, при отриманні аудиторських доказів щодо твердження оцінки залишків дебіторської заборгованості аудитор може застосувати аналітичні процедури для класифікації заборгованості за строками оплати на додаток до виконання детальних тестів щодо подальших грошових надходжень для визначення можливості стягнення дебіторської заборгованості.

В працях С. В. Бухаріна [53, с. 39-40]; Ю. О. Данилевського [116, с. 186-198]; Р. О. Костирко [213, с. 98]; В. І. Подольського [353, с. 235]; В. Я. Савченко [453, с. 41]; М. М. Симоненко [465, с. 12-13]; Л. М. Трофімова [505, с. 43-44]; А. Д. Шеремета [542, с. 166-170] висвітлюються в основному суть, завдання та види аналітичних процедур. Але в умовах сьогодення, загальна мета застосування аналітичних процедур в аудиті полягає у визначенні нетипових ситуацій в діяльності суб'єкта господарювання (рис. 2.7), а тому методика застосування аналітичних процедур на кожній стадії процесу аудиту потребує поглиблення та подальшої розробки.

Аналітичні процедури на стадії планування забезпечують початкове уявлення про можливу наявність суттєвих викривлень в частині таких якісних характеристик інформації, як повнота і точність [378, с. 149-151]. На стадії планування аналітична перевірка базується на оціночній або кошторисній фінансовій звітності, внутрішніх управлінських звітах, фінансовій звітності минулих періодів, інформації про вплив зовнішніх і внутрішніх факторів тощо. Головною метою аналітичної перевірки на цій стадії є акцентування уваги аудитора на відхиленнях від прогнозованих величин. У процесі формування загального плану і програми аудиту застосування аналітичних процедур сприяє скороченню кількості і обсягу інших аудиторських процедур.

На стадії детального тестування перевірка являє собою незалежний тест для одержання потрібної інформації. При цьому рівень отриманих

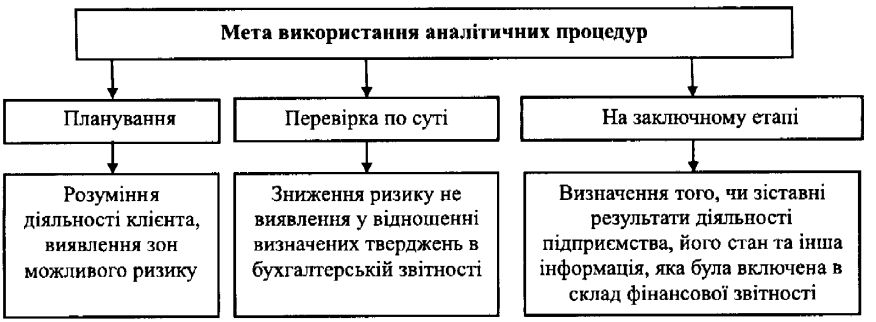

Рис. 2.7 Мета використання аудиторських процедур

доказів буде залежати від доречності, надійності, порівнянності й незалежності використаних даних; старанності підготовки прогнозів; значимості об'єктів аналізу; адекватності контролю над підготовкою інформації.

Широке розповсюдження аналізу дозволило розробити основні рекомендації щодо принципів застосування аналітичних процедур. На стадії аналізу фінансової звітності проводиться поглиблене дослідження економічного потенціалу й результативності фінансово-господарчої діяльності підприємства. На всіх етапах аудиту аналітичні процедури використовують різну інформаційну базу та здійснюються різними методичними прийомами (табл. 2.13). Саме це дозволяє отримати аудиторські докази щодо багатьох питань.

Аналітична перевірка буде більш ефективна при щорічному зборі відомостей про клієнта, коли записи суб'єкта господарювання накопичуються у постійних файлах та використовуються в наступних періодах (табл. 2.14).

Застосування аналітичних процедур має певні переваги, якими пояснюється їх розповсюдженість в аудиторській практиці: скорочення витрат часу та підвищення якості аудиту.

Крім того, значення аналітичних процедур непрямо полягає ще й у тому, що вони "дешевше", ніж більш деталізовані процедури, орієнтовані на первинні документи і на реєстри синтетичного і аналітичного обліку.

Аналітичні процедури спрямовують увагу аудитора на можливі відхилення і достатньо ефективні у визначенні фінансових помилок. У світовій практиці проведення аудиторської перевірки аналітичні процедури вважаються настільки важливими, що їх застосування виправдано вимагати при будь-якому виді аудиту [444, с. 122].

Але, мабуть, недоречно розглядати інформацію, одержану в результаті виконання аналітичних процедур, як цілком переконливу. І тому неможна нехтувати виконанням таких процедур, як перерахунок, процедури огля-

Таблиця 2.13

Залежність між аналітичними процедурами і методичними прийомами економічного аналізу

Вид аналітичних процедур	Методичні прийоми аналізу	Умови застосування
1	2	3
Аналіз співвідношень	Групування	При визначенні структури підприємства і питомої ваги його компонентів, при оцінці структури балансу – структурне. Групування типологічне для визначення чисельника і знаменника в коефіцієнті. При складанні аналітичних таблиць для аналізу фінансової звітності – аналітичне.
	Порівняння	Порівняння коефіцієнтів з минулими періодами, з аналогічними показниками діяльності підприємств цієї галузі.
	Середні і відносні величини	Для розрахунку коефіцієнтів за даними звітності, для оцінки середньої величини активів. Використовується на етапі планування і аналізу фінансової звітності. Середня величина собівартості використовується при тестуванні на суттєвість.
	Інтегральний	Для визначення співвідношення факторів, які впливають на показник, що аналізується.
	Індексний	При оцінці впливу інфляції на показники фінансової звітності і результати діяльності.

Продовження табл. 2.13

1	2	3
Аналіз тенденцій	Порівняння	Порівняння з минулим періодом, порівняння з обліковим показником.
	Графічний	При аналізі результатів діяльності підприємства і факторів, що їх обумовлюють.
	Економіко-математичні	Складання трендів. Використовується на етапі планування і завершальному етапі аудиту.
	Інші методи детермінованого факторного аналізу	Для визначення зміни впливу факторів на показник, який аналізується. Може бути використаний на всіх етапах аудиту, але краще при оцінці безперервності діяльності.
Прогнозування, базується на результатах попередніх двох процедур	Математичне моделювання	Формування моделі розвитку підприємства для аналізу діяльності в перспективі.
	Балансовий	Для розрахунку показника на етапі тестування.
	Економіко-математичні	Для складання прогнозної фінансової звітності не етапі планування.
	Багатофакторний аналіз	Для побудови моделі при прогнозуванні показників діяльності підприємства.
Перевірка на доцільність	Порівняння	Для визначення справедливості оцінки об'єкту бухгалтерського обліку на дату балансу – порівняння зі справедливою вартістю.
	Методи елементарної математики	Для проведення розрахунків первісної вартості об'єкта і результатів операцій.

Таблиця 2.14

Застосування аналітичних процедур у процесі аудиту

Етапи процесу аудиту	Методика аналізу
Планування	Порівняння з даними минулих періодів, середньогалузевими показниками, іншими підприємствами. Аналіз фінансових коефіцієнтів
Підтвердження залишків на рахунках бухгалтерського обліку	Порівняння, структурний аналіз, регресійний, факторний аналіз і т.д.
Заключні процедури	Порівняння: з минулими роками; іншими підприємствами, середньогалузевими показниками; Аналіз фінансових показників на підставі перевіреної звітності

ду, підтвердження і документальна перевірка, в результаті яких, на нашу думку, з'являється не менш переконлива інформація.

У роботі Дж. Робертсона "Аудит" наводяться результати дослідження Американського інституту дипломованих громадських бухгалтерів, яке дало змогу встановити, що на думку аудиторів, аналітичні процедури допомагають виявити 27,1% помилок, прогнозування і дискусії – 18,5%, а разом взяті ці "неточні" процедури – 45,6 % помилок [444, с. 122].

Основною метою застосування аналітичних процедур є виявлення наявності чи відсутності незвичних чи неправильно відображених фактів і результатів господарської діяльності, які визначають сфери потенційного ризику і вимагають особливої уваги аудитора [444, с. 122].

Обсяг і складність процедур аналітичного розгляду можуть коливатися від простого порівняння цифр до використання складних статистичних пакетів. Аналітичні процедури можна систематизувати в наступну класифікацію (рис. 2.8):



Рис. 2.8 Класифікація аналітичних процедур

Некількісні аналітичні процедури – процедури, що припускають застосування загальних знань в області бухгалтерського обліку або специфіки діяльності підприємства, які дозволяють зробити висновок про

повноту, законність і точність рахунків і взаємозв'язків. Наприклад, вивчення інформації, отриманої із зовнішніх джерел, економічних індексів, внутрішньої інформації (файлів документів, протоколів засідань Ради директорів, кореспонденції й ін.). Ці процедури мають один суттєвий недолік: вони дуже суб'єктивні. У їхній основі лежить знання й розуміння загальних тенденцій бізнесу (а також досвід попередніх аудиторських перевірок), вони дозволяють виявити тільки ті статті, у яких відбулися які-небудь суттєві зміни.

Прості аналітичні кількісні процедури застосовуються для установлення зв'язків між рахунками. Наприклад, аналіз коефіцієнтів, трендів, варіаційний аналіз або попереднє тестування. Цей тип процедур досить широко використовується в практиці. В процесі аудиту фінансової звітності усі аудитори обов'язково розраховують коефіцієнти ліквідності, коефіцієнт забезпеченості власними обіговими коштами тощо.

Складні аналітичні кількісні процедури застосовуються з використанням економічних, статистичних моделей щодо сальдо по рахунках, або до змінних, які служать причиною зміни. Вони дозволяють встановити фінансові оперативні дані шляхом об'єднання економічних факторів і факторів середовища в єдину формалізовану модель. Оскільки в основі лежать методики статистичного аналізу, це дозволяє одержувати точні й кількісно визначені результати.

Ступінь використання аналітичних процедур залежить від багатьох факторів, наприклад від виду звітності, що перевіряється. Більшість аудиторських фірм при вивченні балансу акцентують увагу на проведенні перевірок по суті, а при розгляді прибутків і збитків – на аналітичних процедурах.

Роль аналітичних процедур останнім часом зростає, причин тому декілька (рис. 2.9):

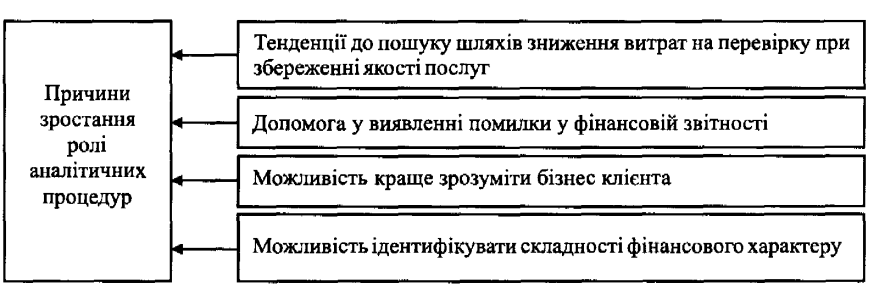

Рис. 2.9 Основні причини зростання ролі аналітичних процедур

Позитивним моментом застосування аналітичних процедур в аудиті є те, що вони:

– допомагають сконцентрувати увагу аудитора або на найбільш важливих моментах, або на "вузьких місцях", що скорочує обсяг перевірок і, як наслідок, строки їх проведення;

– дають докази достовірності окремих рахунків або груп рахунків;

– дозволяють зробити оцінку ліквідності, рентабельності (у цілому фінансового стану підприємства) як на конкретну дату перевірки (що приводить до висновку про функціонування підприємства в недалекому майбутньому), так і за минулі періоди;

– дають можливість перевірити взаємозв'язки показників.

Треба зазначити, що ефективність аналітичних процедур залежить від адекватності аналізу їх результатів стосовно поставлених цілей, бо самі по собі вони не дають точної інформації (табл. 2.15).

Послідовність аналізу результатів аналітичних процедур представлена на рисунку 2.10.

Таблиця 2.15

Порівняльна характеристика аналітичних процедур залежно від мети їх використання в аудиті фінансової звітності

Характерна ознака	Аналітичні процедури		
	на стадії планування	на етапі тестів по суті	на завершальній стадії
1	2	3	4
Цілі	– Ознайомлення з бізнесом клієнта – Оцінка ризику і суттєвості – Вибір стратегії аудиту – Визначення ймовірності помилок в звітності – Визначення суттєвих статей і областей з підвищеним ризиком – Планування обсягу і характеру тестів	– Коригування обсягу детальних тестів – Визначення необхідності поглибленого тестування – Визначення міри впливу виявлених викривлень на звітність	– Оцінка результатів аудиту: оцінка суттєвості виявлених викривлень – Визначення областей, які підлягають повторному тестуванню – Поглиблена оцінка здатності клієнта безперервно функціонувати

Продовження табл. 2.15

1	2	3	4
Джерела інформації	– Фінансова і нефінансова інформація: – Проміжна звітність – Кошториси – Фінансова звітність минулих періодів – Статистичні дані – Публікації тощо	Будь-яка інформація, на основі якої можна отримати аудиторські докази: кошториси, прайси, акти інші первинні документи і облікові регістри та нефінансові дані.	– Річна фінансова звітність – Прогнози – Рахунки та інші бухгалтерські документи – Публікації в пресі – Юридичні відповіді
Результати	Дані про тенденції, оцінка ризиків і суттєвості, незвичайні явища	Аудиторські докази, які можуть бути єдино можливими	Достатність даних для складання аудиторського висновку

Принципи вибіркових досліджень

При організації аудиторських процедур застосовуються два підходи: суцільний та вибірковий.

Суцільний підхід до організації перевірки передбачає, що аудиторські процедури перевірки застосовуються до всього обсягу елементів перевіряємої сукупності. Для вітчизняної системи фінансового контролю такий підхід є традиційним і досі залишається основним під час проведення аудиту.

Але досить часто проведення суцільного дослідження неможливо внаслідок обмеженості в часі чи у зв'язку із великими обсягами об'єктів, які має бути досліджено. Досвід країн із довгою історією розвитку аудиту дозволяє зробити висновок, що застосування вибіркового підходу у процесі аудиту дає достатній обсяг аудиторських доказів.

Питання організації вибіркових досліджень висвітлено у працях таких зарубіжних авторів, як: Р. М. Антоні [16]; А. Аренса, Дж. Лоббека [17]; Р. Адамса [3]; Н. Є. Васильєвої [529]; Ф. Вуд [76]; Є. М. Гутцайта [110]; С. І. Дерев'янко [121]; І. І. Єлісєєвої [154]; К. М. Нарібаєва [292], О. О. Терехова [500, с. 225, 501, с. 91-93, 499, с. 275]; Є. М. Четиркіної [529] та інших.

Актуальність застосування вибіркового підходу в методиці та організації аудиту фінансової звітності підтверджується тим, що регулюванню даної проблеми присвячено окремий МСА 530 "Аудиторська вибірка" (далі – МСА 530).

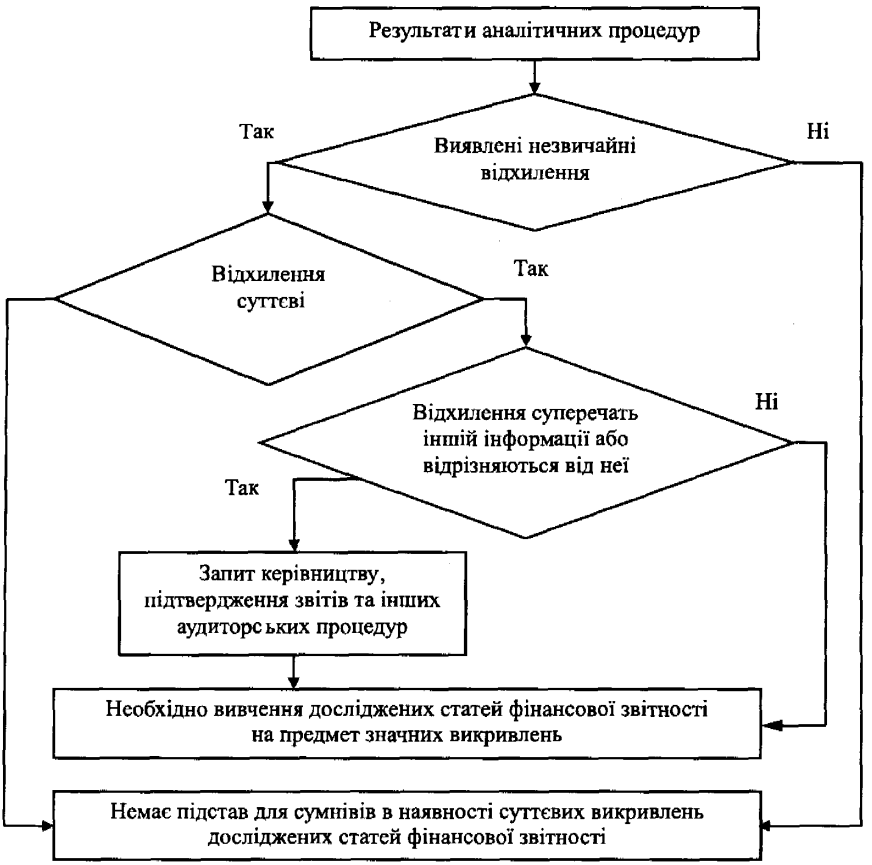

Рис. 2.10 Схема аналізу результатів аналітичних процедур

Отже, основні засади з проведення вибіркових досліджень в аудиті регулюються МСА 530. Цей стандарт не містить конкретних вказівок щодо порядку дій аудитора при підготовці й проведенні вибіркової перевірки.

Українські науковці: Ф. Ф. Бутинець [51]; С. В. Івахненков [177, с.18]; О. А. Петрик [335, с. 37–41]; В. В. Рядська [451]; В. В. Сопко [485]; А. Д. Шеремет [542] у своїх працях теж зазвичай висвітлюють загально теоретичні аспекти вибірки: поняття генеральної та вибіркової сукупності, елементу вибірки, репрезентативності вибірки, методів формування вибіркової сукупності, екстраполяції та оцінювання результатів аудиторської вибірки.

Безумовно, теоретичні знання мають велике значення, але практикуючим аудиторам не вистачає рекомендацій, як скористатися цими знаннями у практиці. Немає єдності у фахівців щодо мінімального обґрунтування вибірки з огляду на контроль якості та відображення його у робочих документах. Навіть у тлумаченні терміну "аудиторська вибірка" є певна різниця (табл. 2.16).

Таблиця 2.16

Розкриття терміна "аудиторська вибірка" у фахових джерелах

Автор, джерело	Визначення терміну "аудиторська вибірка"
1	2
МСА 530 [281]	Застосування аудиторських процедур у відношенні менш чим 100% статей, включених у сальдо рахунку або клас операцій, таким чином, щоб на всі елементи вибірки поширювалася можливість бути відібраними.
Федеральное правило (стандарт) аудиторской деятельности № 16 "Аудиторская выборка" (Россия) [514]	Застосування аудиторських процедур менш чим до всіх елементів однієї статті звітності або групи однотипних операцій.
Перечень терминов и определений, используемых в Правилах (Стандартах) аудиторской деятельности, одобренных Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте Российской Федерации [325]	1) У широкому розумінні: спосіб проведення аудиторської перевірки, при якому аудитор перевіряє документацію бухгалтерського обліку економічного суб'єкта не суцільним порядком, а вибірково. 2) У вузькому розумінні: перелік певним чином відібраних елементів сукупності, що перевіряється, з метою на основі їх вивчення зробити висновок про всю сукупність, що перевіряється.
Ф. Ф. Бутинець [51]	Вибіркова перевірка – це вивчення документів та операцій, що складають менше 100 % їх сукупності і відібрані з використанням спеціальних методів, застосування яких дозволяє отримати достатньо інформації для формування думки аудитора і розповсюдження її на всю сукупність документів і операцій, що підлягали перевірці.
С. М. Бичкова Л. Н. Растамханова [63]	Спосіб проведення аудиторської перевірки, при якому аудитор перевіряє документацію бухгалтерського обліку економічного суб'єкта не суцільним порядком, а вибірково.

Продовження табл. 2.16

1	2
И. Б. Вінер О. В. Голосов, та інші [71]	Перелік елементів сукупності, що перевіряється, певним чином відібраних аудитором з метою на основі їх вивчення зробити висновок про всю сукупність, що перевіряється.
Дж. Робертсон [444]	Набір відібраних елементів.
Економічний словник [567]	Аудиторська вибірка (Audit sampling) – містить у собі застосування аудиторських процедур у відношенні менш ніж 100% статей у межах сальдо рахунку або класу операцій, щоб дати можливість аудитору одержати й оцінити аудиторський доказ щодо деяких характеристик статей, відібраних з метою формування або сприяння формуванню висновку по сукупності вибірки.
С. Я. Зубілевич [171]	Аудиторська вибірка – вибірковий контроль облікових записів у процесі аудиторської перевірки.
В. П. Пантелеєв [318]	Аудиторська вибірка – застосування аудиторських процедур до менш ніж 100 % облікових записів (елементів вибірки) у межах залишків на рахунках або класу операцій так, що всі елементи мають шанс бути відібраними.
Р. Адамс [3]	Аудиторская выборка- это выборочное исследование поверок на соответствии и по существу не при 100% охвате сотавляющих счетов, классов операций или других видов генеральных совокупностей, а по выборкам этих совокупностей.
О. А. Петрик [334]	Аудиторская выборка (выборочная проверка) – выполнение аудитором аудиторских процедур относительно меньше 100% бухгалтерских записей или показателей финансовой отчетности, которые позволяют аудитору получить аудитоские доказательства и, оценив отдельные характеристики отобранных данных, рассмотреть действенность этих доказательств на всю совокупность данных.

Під час проведення аудиту можливо використовувати як статистичні так і нестатистичні методи [281, с. 464]. Теоретичного або практичного обґрунтування переваги статистичних або нестатистичних методів вибіркових досліджень не існує. Рішення про використання статистичного чи нестатистичного підходу до вибірки є предметом судження аудитора; однак обсяг вибірки не є критерієм для вибору між статистичним та нестатистичним підходами.

Щоб зробити вибір між статистичними і нестатистичними підходами аудитор повинен розуміти різницю між ними.

Статистичний підхід полягає у застосуванні математичного інструментарію з метою одержання результатів. Він містить визначення розміру вибірки випадковим відбором одиниць та статистичним оцінюванням результатів вибірки. Встановлення заданої точності та рівня надійності є також важливими кроками в застосуванні цього підходу.

Статистичне здійснення вибірки включає математичну технологію у визначенні розміру та оцінюванні результатів, проте це не замінює аудиторське судження. У визначенні розміру, наприклад, аудитор повинен скласти судження щодо прийнятого рівня помилок, при якому оціночний рівень ризику контролю не може бути зменшеним. Аудиторське судження вимагається також у визначенні припустимого ризику неадекватної оцінки ризику контролю нижче максимального рівня. Статистичні методи здійснення вибірки доцільні у разі великої сукупності, за умов вільного доступу до кожної одиниці. До невеликої сукупності чи сукупності з недостатньо вільним доступом до одиниць вони, зазвичай, не використовуються.

Отже, нестатистичні технології вибірки застосовують до невеликих сукупностей. Враховуючи невелику кількість первинних документів, аудитор може визначити доцільним дослідження більшого відсотку з них, ніж це вимагалось би статистичними методами. Нестатистичний метод – це більш суб'єктивний підхід до висновків без застосування математичних методів як у визначенні розміру вибірки, так і оцінюванні результатів. При застосуванні нестатистичного підходу аудитор застосовує професійне судження цих визначень. Таким чином, застосування нестатистичних (довільних) вибіркових методів не дає аудитору прямої можливості кількісно оцінити, а тим більше, зменшити ризик виникнення помилки вибірки. З одного боку, інтуїція досвідченого аудитора нерідко дозволяє одержати більш вагомі, суттєві результати, ніж механічні "конвеєрні" методи аудиту, засновані на статистичних методах. З іншого боку, аудитори цілком можуть компенсувати відсутність прямої можливості оцінити ризик виникнення помилки вибірки за допомогою інших засобів.

Доцільність нестатистичних вибіркових методів найчастіше виникає в зонах підвищеного аудиторського ризику. Можливо, перевага вітчиз-

няними аудиторами нестатистичним вибірковим методам пояснюється об'єктивними причинами, оскільки рівень аудиторського ризику у економічних суб'єктів України нерідко виявляється більш високим, ніж у західних клієнтів аудиторських фірм.

Застосування в аудиторській практиці саме статистичних методів вибіркового дослідження є досить перспективним. Цей підхід в аудиті повинен розглядатися як інструмент, що дозволяє аудитору досягти поставленої мети більш сучасними способами (як правило, з використанням комп'ютерів) [405, с. 115-116].

Вибірка здійснюється в наступній послідовності (рис. 2.11).

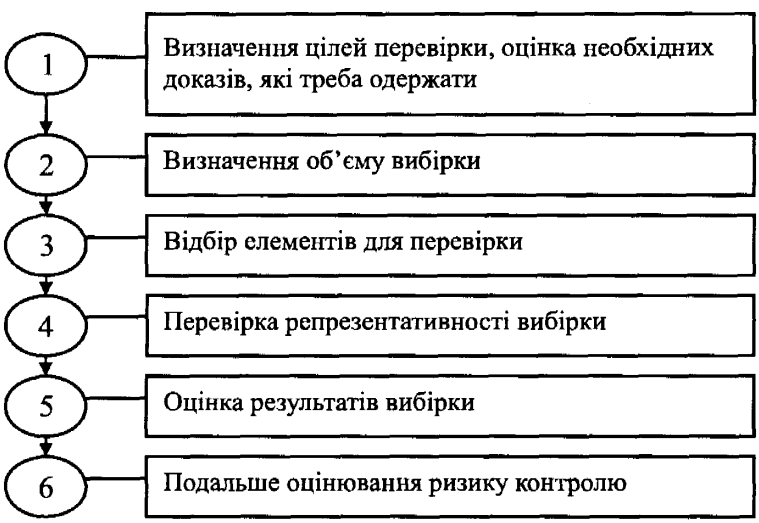

Рис. 2.11 Процедури при здійсненні аудиторської вибірки

По-перше, аудитор має визначити мету перевірки та докази, які необхідно отримати в результаті здійснення запланованих процедур.

На етапі визначення розміру вибірки необхідно визначитися з генеральною сукупністю, та сукупністю, що перевіряється.

При визначенні об'єму вибірки аудитор повинен врахувати чинники, що безпосередньо впливають на нього (рис. 2.12):

- ризик неефективності вибіркової перевірки;
- допустиму помилку;
- очікувану помилку.

Вибір елементів може здійснюватися методом випадкового, або систематичного, або безсистемного відбору.

Випадковий відбір – проводиться по таблиці випадкових чисел; забез-



Рис. 2.12 Чинники впливу на обсяг вибірки

печує рівні шанси для попадання у вибірку кожного елементу генеральної сукупності.

Систематичний вибір – елементи відбираються через постійний інтервал, починаючи з випадково вибраного числа. При цьому аудитор повинен впевнитись, що сукупність даних не структурована таким чином, що інтервал вибірки відповідатиме певній сукупності даних.

Безсистемний вибір – (альтернатива випадкового вибору). Відбір даних здійснюється без наміру включити або виключити дані з генеральної сукупності. При використанні цього методу аудитор повинен передбачити захист від вибору за обсягом, коли вибірка може бути нерепрезентативною.

Здійснивши відносно кожного елемента вибірки необхідні процедури перевірки, аудитор повинен: провести аналіз всіх помилок, виявлених шляхом вибіркової перевірки; порівняти помилки, виявлені вибірковою перевіркою, з генеральною сукупністю показників; порівняти отримані помилки з встановленим допустимим розміром; переглянути ризики вибіркової перевірки.

При аналізі помилок у вибірці необхідно: співвіднести виявлені помилки з метою аудиту; використати альтернативні процедури отримання аудиторських доказів; враховувати якісні аспекти помилок, тобто визначити характер і мотив помилок.

Заключною процедурою є *екстраполяція* – поширення результатів, отриманих при вибірці, на всю генеральну сукупність.

Класифікація аудиторської вибірки за визначеними критеріями наведена на рис. 2.13.

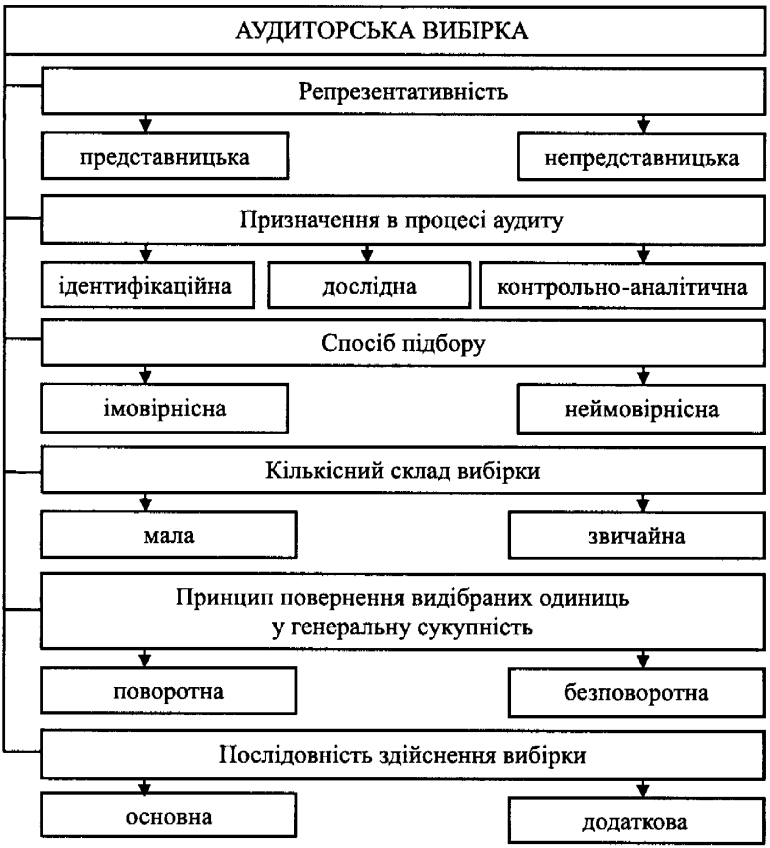

Рис. 2.13 Класифікація аудиторської вибірки за певними критеріями

Важливість застосування вибіркових методів у процесі аудиту визначається тим ефектом і перевагами, які забезпечує правильне застосування вибіркових методів у процесі аудиту. До таких переваг, зокрема, відносять (рис. 2.14).

Разом з тим вибірковий спосіб дослідження призводить до збільшення аудиторського ризику на величину ризику, пов'язаного із вибіркою. Він означає ймовірність того, що висновок аудитора, сформований на основі вибіркових досліджень може відрізнятися від висновку, який був би зроблений при застосуванні суцільних методів дослідження.

Суцільна перевірка, як правило, не застосовується при тестуванні засобів внутрішнього контролю, але частіше використовується у випадку аудиторських процедур перевірки по суті. Як приклад приводяться три



Рис. 2.14 Переваги застосування вибіркогового підходу в аудиті

ситуації, коли такі перевірки доцільно здійснювати на базі суцільного спостереження: мала генеральна сукупність із елементів великої вартості; високі значення ризику засобів внутрішнього контролю й невід'ємного ризику в комбінації з малими можливостями інших засобів одержання аудиторських доказів; дешевина суцільної перевірки (при комп'ютерному веденні бухгалтерського обліку); більша очікувана величина помилки в генеральній сукупності, що перевіряється.

Проведене дослідження дозволило визначити залежність вибору методу перевірки від основних умов (ефективність СВК, розмір статті, загальна суттєвість тощо), яку автор представив у табл. 2.17.

Ця методика на практиці дозволить зменшити витрати аудиту на проведення додаткових тестів, вибрати більш привабливий метод проведення перевірки і тим самим підвищити ефективність аудиту. Вважається, що ретельно перевірити всі без винятку бухгалтерські документи і проводки неможлива задача для аудитора. Втім аудитори стверджують, що вибіркове дослідження документів і записів може бути прийнятною альтернативою суцільній перевірці, і суттєво не впливає на якість висновків [177, с. 18].

Застосування вибіркового методу в зарубіжній аудиторській практиці поширене надзвичайно широко. Наприклад, обстеження 163 аудиторських фірм Нью-Йорка показало, що 156 з них використовували вибіркові методи. Це ж обстеження виділило три основні області їх застосування: перевірку дебіторської заборгованості (78,8%), перевірку запасів (74,4%) і перевірку кредиторської заборгованості (48,7%) [110].

Загальні підходи до проведення аудиторських перевірок із використанням вибірок описуються у МСА 530 [589], який є основним нормативним актом з питань вибірок в аудиті для аудиторів більшості країн Європи, в т.ч. і України. В США використовуються підходи викладені у Положені про аудит SAS 39 "Вибірка в аудиті" [609]. Однак, обидва стандарти містять чимало протиріч із теорією математичної статистики.

Таблиця 2.17

Методика вибору методу перевірки статті фінансової звітності

Умова вибору методу	Методи перевірки			
	Суцільна	Відбір специфічних статей	Вибірка	
			Вид вибірки	Обсяг
Ризик контролю високий	Якщо стаття суттєва і мала кількість операцій	Якщо стаття суттєва, а кількість операцій значна	Нестатистична в будь-якому разі може бути використана	Великий
Ризик контролю низький	–	Стаття суттєва	Статистична	Невеликий
Зростання притаманного ризику	Якщо вибірка неможлива	–	Будь-яка	Збільшення
Стаття суттєва: – велика кількість операцій – мала кількість операцій	– Якщо високий ризик	Статті, вищі за певну суму –	Нестатистична Нестатистична	Великий Невеликий
Стаття несуттєва	–	–	Статистична	Невеликий
Збільшення аудитором величини припустимої помилки	–	–	Будь-яка	Зменшення
Наявність операцій з пов'язаними особами	Якщо мала кількість	По суттєвим операціям	Нестатистична	Залежно від ризику
Наявність незвичайних тенденцій	Тільки якщо мала кількість і для суттєвих статей	Обов'язково по суттєвим статтям	Нестатистична	Збільшення по цим статтям або операціям
Прийняття рішення щодо суттєвих подальших подій	Аналогічно попередньому	Статті, вищі за певну суму	–	–
Наявність ознак шахрайства	Якщо вибірка не доцільна	Відбір підозрілих статей	Нестатистична	Збільшення
Високі притаманний ризик і ризик контролю, невелика кількість суттєвих за вартістю статей	Якщо інше не можливо	–	Нестатистична	Збільшення

Крім того, вони мають рекомендаційний характер, і в реальності аудитори тлумачать процес формування та оцінювання вибірки виходячи з власного професійного судження. [177, с. 18].

Нажаль, в нашій країні обстежень, аналогічних описаному вище, очевидно, не проводилося. За результатами опитування, проведеного автором, тільки 40 відсотків аудиторських фірм застосовують аудиторську вибірку на етапі тестування внутрішнього контролю, 45 – для перевірки основних засобів, запасів та дебіторської заборгованості. Тобто, менше половини опитаних аудиторів володіють цим методом.

Важливість аудиторських процедур як інструменту досягнення цілей аудиту не викликає сумнівів. Це підтверджується також тим, що майже всі МСА містять приклади застосування аудиторських процедур, зазначених в них (запит, аналітична процедура, спостереження, перевірка, зовнішнє підтвердження, повторне обчислення, повторне виконання). Ми проаналізували МСА та згрупували результати аналізу посилань на аудиторські процедури (табл. 2.18, Додаток Е).

Таблиця 2.18

Наявність посилань на визначені аудиторські процедури у МСА

МСА	Запит	Аналітична процедура	Спостереження	Перевірка	Зовнішнє підтвердження	Повторне обчислення	Повторне виконання
220	■		■	■			
230	■		■		■		
240	■	■	■	■	■		■
250	■						
260	■		■				
265	■						
300		■	■				
315	■	■	■	■			
330	■	■	■	■	■	■	■
402	■	■	■	■	■	■	
500	■	■	■	■	■	■	■
501	■	■	■	■	■		
505	■			■	■		
510			■	■			
520	■	■					
530	■			■			
540	■	■		■		■	
550	■				■		
560	■			■			
570	■				■		
580	■						
600	■	■	■	■	■	■	
610	■		■	■			
620	■	■		■	■		■
705	■		■		■		
710	■						
720	■						

Результати віщевикладеного дозволяють дійти висновку, що зміст аудиторських процедур та можливості їх застосування потребує подальшого дослідження

2.2 Методичні аспекти аудиту

Загальні точки зору на методику аудиту

Насамперед, визначимо сутність понять методологія та методика. Інтернет без посилання на джерела дає загальні визначення.

Методологія (від грец. "μεθοδολογία" – вчення про способи; від др. – грец. "μέθοδος" букв. "шлях, слідом за чим-небудь" і др. – грец. "Λόγος" – думка, причина) вчення про систему понять і їх відносин, система базисних принципів, методів, способів і засобів їх реалізації в організації й побудові науково-практичної діяльності людей.

Методологія науки – термін, що в залежності від контексту може сприйматися в різних значеннях: або як сукупність прийомів дослідження, що застосовуються в певній науці, або як вчення про методи пізнання й перетворення дійсності. Розробка проблем методології науки виникає у зв'язку з необхідністю усвідомлення наукою своєї власної природи, принципів і методів, що лежать в основі пізнання дійсності та відтворення її в мисленні.

Методологія науки в традиційному розумінні – це вчення про методи й процедури наукової діяльності, а також розділ загальної теорії пізнання, особливо теорії наукового пізнання (епістемології) і філософії науки.

Методологія у прикладному сенсі – це система (комплекс, взаємозалежна сукупність) принципів і підходів дослідницької діяльності, на які опирається дослідник (учений) у ході отримання й розробки знань у рамках конкретної дисципліни: фізики, хімії, біології, інформатики й інших розділах науки.

У тлумачному словнику С. І. Ожегова наведено таке визначення терміну "методологія" – це вчення про науковий метод взагалі або про методи окремих наук [263].

Великий економічний словник за редакцією А. М. Азриліяна пропонує таку версію: "Методологія – вчення про структуру, логічну організацію, методи та засоби діяльності; методологія науки – вчення про принципи побудови, форми та способи наукового пізнання" [263]. Слід зазначити, що у спеціальній літературі чіткого визначення поняття "методологія аудиту" не існує.

Енциклопедичний словник дає схоже визначення: "методологія – вчення про принципи, структуру, логічну організацію, форми і способи,

методи і засоби науково-пізнавальної діяльності, а отже і аудиторської діяльності" [168, с. 279].

Н. І. Дорош вважає: "Існує дуже важливий елемент методології аудиту – це його методика" [140, с. 136-142].

Схожу думку висловлюють інші вчені. Л.О. Шкварчук вважає, що "методика як елемент методології дає змогу здійснювати політику, яка відповідає економічній стратегії діяльності підприємства" [549]. І. К. Салімжанов стверджує, що "методики – це складові елементи методології, які об'єднують цілий ряд методів формування цін"[457].

Н.Т. Білуха акцентує увагу на взаємозалежності цих понять, вважаючи що "дотримання методології аудиту забезпечується доцільністю вибору методики..." [27].

В.Г. Сазонов дає значно ширше визначення: "методологія планування – система принципів, показників, методик і методів розробки і обгрунтування планових рішень. Складовими елементами методології планування є принципи, методи, методика, логіка планування" [456].

Таким чином, методика – це елемент методології аудиту. Особливе місце в ній займає методика аудиту об'єктів обліку. Проведене нами дослідження свідчить, що методики аудиту об'єктів обліку вчені теж розглядають по-різному.

Так, Ф. Ф. Бутинець визначає методику аудиту як "застосування сукупності способів і прийомів, що дозволяють провести аудит системно, у найбільш доцільній послідовності. Тобто, це система способів, прийомів і правил, які застосовуються при вивченні господарсько-фінансової діяльності підприємств, що складається із трьох рівнів, які включають об'єкти дослідження, джерела одержання інформації, прийоми й способи вивчення об'єктів" [51, с. 208] і за цією схемою розглядаються методики аудиту по об'єктах.

В. О. Шевчук під методикою аудиту розуміє сукупність аудиторських процедур, направлених на вивчення об'єкту аудиту [539].

Л. П. Кулаковська і Ю.В. Піча вважають, що методика аудиту це "послідовність і порядок застосування окремих методів аудиторської перевірки і її організації з метою встановлення об'єктивної істини відносно аудированої інформації й доведення цієї істини через аудиторський висновок до користувачів фінансової звітності й аудита" [238, с. 44].

О. Ю. Редько справедливо стверджує, що "Методику аудиту часто плутають із алгоритмом перевірки" [426, с. 44-46].

Інші дослідники вважають, що методика – це "сукупність методів навчання будь-чому, практичного виконання будь-чого" [263, с. 11-15] або "сукупність методів, прийомів доцільного проведення будь-якої роботи" [19], або "сукупність методів, прийомів (способів) проведення будь-якої роботи" [534, с. 123]. Тому логічно зробити висновок, що методика ау-

диту – це сукупність методів, прийомів, способів, які використовуються для проведення (здійснення) аудиту фінансової звітності незалежним професіоналом (аудитором).

Автор погоджується з думкою, що методики аудиту можна розглядати у вузькому й у широкім значенні цього слова. Методика аудиту, яка уточнює МСА, є методикою у вузькому значенні. Методика аудиту в широкому значенні слова містить всі внутрішні документи, засновані на дотриманні вимог МСА, які дозволяють зробити технологію й організацію проведення аудиту більш раціональною, зменшити трудомісткість аудиторських робіт з перевірок окремих ділянок при одночасному поліпшенні якості перевірки. З цього погляду – методика аудиту є методикою в широкому значенні цього слова.

Ф. Ф. Бутинець формулює низку визначень: метод в аудиті – це система основних підходів та способів дослідження фактів господарського життя, первинних та зведених документів, регістрів бухгалтерського обліку, звітності та інших матеріалів, які відповідають предмету та завданням аудиту. Метод аудиту характеризує способи, підходи та прийоми вивчення і пізнання предмету аудиту. Терміни "метод", "спосіб" і "прийом" тісно взаємопов'язані між собою. Спосіб є сукупністю певних дій, а прийом – це окрема контрольна дія (наприклад, візуальний огляд документів) [494].

С. В. Івахненков щодо методів аудиту стверджує наступне [180]: "необхідно розрізняти застосування методів в різних площинах та класифікувати їх відповідно до цього, оскільки кожен підручник з аудиту дає свою класифікацію методів аудиту, при цьому не завжди уточнює, про які саме методи йдеться". При цьому він поділяє методи в аудиті на: загальнонаукові методи дослідження складних систем, методичні прийоми збору аудиторських доказів та методичні прийоми організації перевірки. Серед методичних прийомів організації перевірки С. В. Івахненков виділяє такі методи як: суцільний, вибірковий, аналітичний, комбінований та оцінка ризику. На нашу думку, те, що С. В. Івахненков називає методичними прийомами організації перевірки, є ні чим іншим, як способами його проведення. Методи та прийоми проведення аудиту на різних об'єктах будуть відрізнятися залежно від того, який спосіб проведення аудиту було обрано та які дані для проведення аудиту було надано.

При розкритті складових методики аудиту авторами, на жаль, не дається чіткий перелік аудиторських процедур, які забезпечуватимуть ефективний аудит. Переважна більшість авторів розкриває лише прийоми перевірки окремих статей балансу (Л. П. Кулаковська [238], Г. М. Давидов [113, с. 27], А. А. Ісаєва [182, с. 3-6]), залишків по рахунках бухгалтерського обліку (С. Я. Зубілевич [171, с. 36]). Ряд авторів (Ф. Ф. Бутинець [51], Н. М. Малюга [267, с. 120-122], А. Г. Загородній, Г. Л. Вознюк, Т. С. Смовженко [159], Б. Ф. Усач [509]) наводить ширшу методику, що включає додаткові прийоми і способи перевірки балансу.

Методика аудиту характеризується певним набором аудиторських процедур, які здійснюються у певній послідовності із застосуванням методів і прийомів аудиту. Отже, логічно зробити висновок, що через методику відбувається координація та поєднання методології і організації аудиту.

Науковцями, які досліджують проблеми аудиту, визначені основні принципи побудови методики, дотримання яких забезпечує її ефективність:

– відповідність вимогам і рекомендаціям МСА;
– використання як основи методики практичного досвіду проведення аудиторських перевірок, а також наукових і методичних розробок з конкретних питань аудиту.

Робота аудитора також залежить від обраних методичних підходів проведення аудиту. Вітчизняний науковець В. Я. Савченко виділяє три такі варіанти: паралельний; послідовний; паралельно-послідовний (рис. 2.15).



Рис. 2.15 Методичні підходи до проведення аудиту [за джерелом 453]

Сутність цих варіантів полягає в тому, що за паралельним варіантом проведення аудиту аудитори перевіряють окремі об'єкти й аудиторський висновок формується за цими об'єктами. Якщо обирається паралельно-послідовний варіант аудиту, то аудиторський висновок узагальнюється за окремими об'єктами керівником аудиторів. Кожен з варіантів проведення аудиту має свої переваги і недоліки. Так, паралельний і паралельно-послідовний методи проведення аудиту ведуть до спеціалізації аудиторів по окремих об'єктах і до високої якості аудиту та скорочення терміну його проведення. До недоліків слід віднести те, що результати перевірки окремих об'єктів не завжди бездоганно відображають справжню картину фінансового стану підприємства.

Сутність послідовного варіанта полягає в тому, що один або кілька аудиторів виконують весь комплекс робіт з аудиторської перевірки підприємства. Перевагою цього варіанта є також і те, що аудитор працює з клієнтом індивідуально, знає його негативні і позитивні сторони і може більш кваліфіковано надавати аудиторські і консультативні послуги підприємству. Проте недоліком цього варіанта аудиту є те, що він найбільш тривалий [453, с. 30].

Досліджуючи літературні джерела, присвячені методиці аудиту показників фінансової звітності, автором з'ясовано, що порядок вивчення звітності, а також способи і прийоми, що при цьому застосовуються, розглядаються у працях наступних авторів: А. Г. Загородній [157], Г. М. Давидов [113], В. В. Дряхлов [145], П. І. Камишанов [187], Р. О. Костирко [213], Г. І. Костюк [215, с. 49-58], Л. П. Кулаковська, Ю. В. Піча [238], В. В. Нитецький, Ф. В. Зайнетдінов [298].

Такі російські автори як В. І. Подольский, Г. Б. Поляк, А. А. Савін виділяють чотири основні підходи: бухгалтерський, юридичний, спеціальний та галузевий до створення методик аудиту (рис. 2.16).



Рис. 2.16 Підходи до створення методик [за джерелом 353]

Найбільш традиційним є бухгалтерський підхід. Він полягає у розробці методик перевірки за різними розділами бухгалтерського обліку, наприклад, такими як аудит касових операцій, аудит розрахунків з персоналом з оплати праці, аудит розрахунків з підзвітними особами тощо. Методики аудиторської перевірки за рахунками бухгалтерського обліку є в тому чи іншому наборі складовими частинами кожної аудиторської перевірки.

Юридичний підхід включає в себе розробку методик перевірки різних питань з юридичної точки зору. В деяких аспектах такі методики перетинаються з бухгалтерськими, але мають на увазі більш глибше вивчення правової сторони відображення господарської діяльності економічного суб`єкта в обліку. До таких методик можна віднести, наприклад, методику

аудиту статутного капіталу, яка включає в себе експертизу правильності і повноти формування статутного капіталу, а також порядок перевірки правильності відображення в обліку розрахунків із засновниками.

Спеціальний підхід включає в себе розробку методик перевірки груп економічних суб'єктів, які володіють загальними спеціальними ознаками (структурою управління, структурою капіталу, чисельністю працівників, організаційно-правовою формою, податковим режимом). Наприклад, методики аудиту підприємств з іноземними інвестиціями, представництв іноземних юридичних осіб, суб'єктів малого підприємництва.

При галузевому підході розробляються методики аудиту економічних суб'єктів в залежності від виду їх діяльності та галузевої приналежності. До таких методик можна віднести методики аудиту підприємств торгівлі, аудиту сільськогосподарських підприємств, будівельних організацій, банків, страхових організацій, інвестиційних інститутів. В цих методиках враховані особливості перевірки складу витрат на виготовлення продукції, організацію управлінського обліку.

Н. Н. Ренсевич виділяє три наступні методики побудови аудиту балансу: методика експрес-аудиту балансу, методика деталізованої аудиторської перевірки балансу, змішана методика [441, с. 204 – 207].

На думку російського вченого В. І. Подольського – методика аудиту кожної ділянки бухгалтерського обліку повинна містити:

– перелік основних нормативних документів, що включає набір законів, положень з бухгалтерського обліку, методичних вказівок, тощо, якими повинен керуватися аудитор під час перевірки відповідного розділу обліку;

– опис альтернативних облікових рішень, вибір яких надається економічному суб'єкту згідно вимог чинного законодавства. Такий опис передбачає перелік різних варіантів облікових рішень, що дозволить аудитору за необхідності порівняти їх із варіантом, який використовується замовником, виконати необхідний аналіз або надати рекомендації відносно поліпшення обліку;

– перелік первинних документів відповідної ділянки обліку. Даний перелік дозволяє аудитору зробити висновок про стан етапу реєстрації господарських операцій в первинному обліку (чи застосовуються типові форми первинних документів, як оформлені документи та ін.);

– перелік регістрів синтетичного і аналітичного обліку, звітність. Наявність опису регістрів для відповідних форм обліку (журнально-ордерної, меморіально-ордерної, журнал-головної, спрощеної, автоматизованої тощо) дає можливість аудитору визначити їх відповідність у замовника загальноприйнятим вимогам, надати відповідні рекомендації;

– класифікатор можливих порушень, який містить типові порушення за відповідними ділянками обліку [353].

На жаль, сьогодні в Україні практично відсутня методика аудиту фінансової звітності. Це зумовлено низкою проблем, одна з яких – відсутність загальної програми аудиту, за якою має здійснюватися перевірка підприємства аудитором. Звичайно, розміри і тривалість перевірки зумовлюється розміром підприємства, що перевіряється. Але, на думку Д. С. Сушко, загальні методичні рекомендації за допомогою яких має здійснюватися перевірка, повинні бути. В подальшому Д. С. Сушко зазначає, що хоча за ринкових умов господарювання необхідність вивчення достовірності даних фінансової звітності значно зростає, але питання методики аудиту у працях сучасних вчених належним чином не розкрито [496].

Послідовність етапів аудиту фінансової звітності

Методика аудиту фінансової звітності розглядається різними авторами, серед яких: Н. М. Батищева [26, с. 1 – 4]; П. М. Гарасим, Г. В.Сиротюк [84, с. 61 – 65]; І. М. Пономарьова [362, с. 165 – 169]; Н. Н. Ренсевич [441, с. 204 – 207]; Д. С. Сушко [496]; О. В. Царенко [524]; О. Д. Шевчук [540, с. 38 – 40]; С. В. Шульга [553, с. 89-93].

Одним з актуальних питань організації аудиту є послідовність здійснення перевірки, тобто визначення стадій (етапів) аудиту. Автор поділяє думку Ф. Ф. Бутинця, що "Процес аудиту – це відповідна система послідовних змін стадій аудиту, що відбуваються в певному порядку. Стадії процесу аудиту – це певний момент, період процесу здійснення аудиту, що має свої якісні особливості. Стадії аудиту можуть включати ряд етапів" [51, с. 136].

Підходи у фахівців досить різні. Розбіжності присутні у всіх питаннях. По-перше, немає єдності щодо назв – етапи, стадії, фази. По-друге, вкладається різний зміст в деякі з них. Ну і третє, головне на нашу думку – пропонується різна послідовність етапів виконання аудиту фінансової звітності.

Ф. Ф. Бутинець виділяє чотири стадії аудиту: організаційна, підготовча, технологічна та результативна стадії [51, с. 135].

В. Я. Савченко систематизує процес таким чином: укладання угоди на проведення аудиторських послуг, планування, вивчення і тестування внутрішнього контролю на підприємстві, підтвердження залишків на рахунках бухгалтерського обліку, аналіз тенденцій, коефіцієнтів, системний аналіз, статистичний метод аналізу фінансової звітності, підготовка та підписання аудиторського висновку [453, с. 30].

Є інші підходи до формування стадій аудиторського процесу: збір інформації, планування, здійснення аудиту, надання звіту [465, с. 16]; планування, збору і аналізу інформації, необхідної для оцінки достовірності балансу та фінансової звітності, написання звіту (висновку) [510, с. 41]; оцінка потреб клієнта, формування групи з проведення аудиту і визначення

її завдань; нарада з планування проекту аудиторської перевірки; одержання уявлення про кон'юнктуру ринку, середовище бізнесу, тощо [53, с. 27]; оцінка суттєвих процедур внутрішнього контролю; оцінка ризику; суттєві та загальні аудиторські процедури; створення зведеного звіту по аудиту (проведення аналізу переваг та недоліків економічного суб'єкта, можливостей і ризиків); проведення завершальної наради; оцінка результатів роботи та розробка плану удосконалень [542, с. 239-241].

Р. Адамс пропонує наступну послідовність дій, які називає фазами (рис. 2.17).

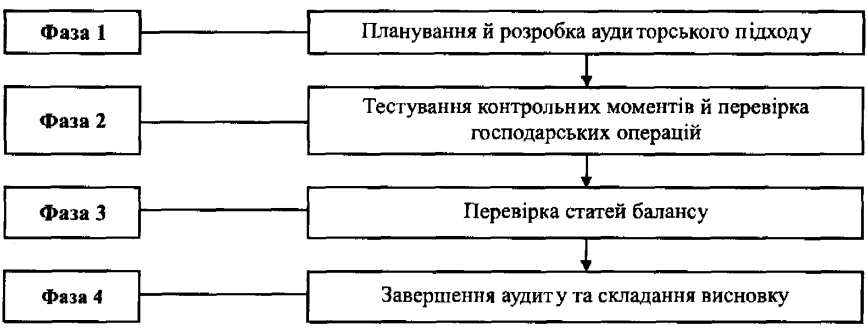

Рис. 2.17 Фази аудиту [за джерелом 3]

Н. І. Дорош визначає такі чотири етапи аудиту :

- планування та визначення аудиторського підходу;
- тести контрольних моментів;
- перевірка господарських операцій по суті;
- завершення аудиту [140].

На погляд автора, виділення тестів контрольних моментів як окремого етапу навряд чи є доцільним. Але атвор не погоджується також і з думкою Б. В. Кудрицького щодо об'єднання II та III етапів, запропонованих Н. І. Дорош, в єдиний етап безпосереднього проведення перевірки [224]. Автор не вважає, що саме таке об'єднання зробить структуру процесу аудиту більш логічною та такою, що не змінюється залежно від підходу до його організації (підтверджуючий, системний, чи ризико-орієнтований). Дійсно, згідно МСА тести контрольних моментів та перевірки господарських операцій по суті є процедурами збору аудиторських доказів. Проте в будь-якій ситуації тестування системи контролю здійснюється до етапу планування.

О. А. Петрик пропонує поділяти процес аудиторської перевірки на п'ять основних етапів:

- підготовчий (згода на перевірку, визначення основних напрямів та планування);

– проміжний (спеціальні перевірки системи внутрішнього контролю);

– фізична перевірка (спеціальні перевірки достовірності результатів інвентаризації);

– аудит статей звітності (спеціальні перевірки бухгалтерських рахунків і форм звітності);

– заключний (завершення роботи, складання звіту і висновку).

Особливістю даної концепції є ідея виокремлення етапу фізичної перевірки. Причому, як зазначає О. А. Петрик – "цей етап повинен здійснюватися під час проведення інвентаризації на підприємстві. Строки заздалегідь узгоджуються й офіційно повідомляються аудитору..." [337, с. 192-193].

Проведені дослідження доводять, що аудитори зазвичай не мають можливості розпочати аудиторську перевірку фінансової звітності до початку річної інвентаризації. У вітчизняній практиці, нажаль, договори на аудит, як правило, укладаються після закінчення періоду, що підлягає перевірці. Тобто, спостереження за річною інвентаризацією в більшості випадків неможливе. Не можна не погодитися, що то є суттєвим недоліком. Але до вирішення цього питання відокремлення інвентаризації не є доцільним. Отже, підхід запропонований О. А. Петрик, є лише частковим випадком.

По-друге, згідно з МСА процедури інвентаризації, як і інші процедури перевірки статей звітності, є процедурами перевірки по суті. Таким чином, вважаємо, що процес фізичної перевірки та процес перевірки статей звітності по суті є лише окремими стадіями етапу збору доказів, які не доцільно роз'єднувати.

Б. В. Кудрицький виділяє наступні етапи:

– етап прийняття рішення про проведення аудиту (дослідження сфери діяльності потенційного клієнта, причини, які зумовили зміну попереднього аудитора);

– етап підготовки до проведення аудиту (визначення особливостей діяльності суб'єкта господарювання, виявлення можливих зовнішніх та внутрішніх ризиків, розуміння специфіки бізнесу клієнта);

– планування (визначення стратегії аудиторської перевірки, оцінка рівня суттєвості, визначення рівня ризику, складання загального плану аудиту та розроблення детальної програми перевірки);

– перевірка;

– етап узагальнення результатів аудиту (оцінювання доказів та якості проведеного дослідження, підготовка та передання клієнту аудиторського висновку та іншої документації) [224].

Така послідовність, на думку автора, є достатньо логічною, а перелік досліджуваних питань – доречним.

А. В. Бодюк [34, с. 117-119] виконання аудиторської перевірки пропонує здійснювати за декількома власними групами стадій, які пропонується називати кроками:

– перший крок – вивчення й аудиторська оцінка (експертиза) організації й етапу бухгалтерського обліку, внутрішнього аудиту, якості фінансової звітності на підприємстві;

– другий крок – безпосередньо аудиторська перевірка фінансово-виробничої діяльності та її засобів;

– третій крок – перевірка внутрішнього контролю підприємства;

– четвертий крок – аналітичний.

Але така послідовність є недоречною. По-перше, перевірка внутрішнього контролю після перевірки не має ніякого сенсу. Оцінка внутрішнього контролю має передувати не тільки власне перевірці, а й складанню програм. Саме за наслідками результатів оцінки системи внутрішнього контролю визначається ризик невиявлення та плануються певні аудиторські процедури. По-друге, спірним виглядає виконання аналітичних перевірок на четвертому кроці. Аналітичні процедури повинні виконуватися впродовж всієї роботи: на стадії попереднього планування, на стадії перевірки і в процесі узагальнення результатів.

В. В. Сопко, Н. І. Верхоглядова, В. П. Шило, С.Б. Ільїна, О. М. Брадул та ін пропонують наступну послідовність:

– підготовчий етап;

– складення листа-зобов'язання стосовно завдання з підготовки інформації;

– планування;

– процес аудиторської перевірки;

– підготовка аудиторського висновку та його підписання (заключний етап) [486].

Данна послідовність етапів не викликає сумнівів. Але, з точки зору автора, зайвим виглядає виділення в окремий етап складання листа-зобов'язання. У той же час занадто узагальнений підготовчий етап, який включає незаперечний перелік досліджуваних питань.

Найбільш застосовна, на погляд автора, послідовність етапів, запропонована О. Ю. Редько [426, с. 44-46]:

– отримання замовлення, розуміння позиції замовника, оцінка ресурсів, перша оцінка ризиків виконання;

– ознайомлення з бізнесом замовника (вивчення бізнесу замовника, вивчення його системи менеджменту, внутрішнього контролю (аудиту), бухгалтерського обліку, розрахунки ризиків, перші розрахунки суттєвості, визначення мети замовлення, його предмета й критеріїв останнього. Оцінка наявного потенціалу виконавців. Прийняття замовлення до виконання.);

– планування роботи;
– виконання замовлення (перевірки, документування, контроль якості, перегляд ризиків і суттєвості, залучення експертів і т.п.);
– формулювання результату (оцінка достатності й відповідності доказів, обговорення результатів із замовником, написання аудиторського звіту (висновку), офіційна здача результатів послуг).

Проте, на думку автора, на першому етапі оцінка ресурсів передчасна, тобто до визначення ризиків та формулювання стратегії вона не буде адекватною. Другим уточненням є відокремлення вивчення бізнесу клієнта від визначення ризиків, розрахунку суттєвості і т.д.

Разом з тим дослідження особливостей діяльності окремих аудиторських фірм дозволяє сформувати власний погляд на послідовність та структуру процесу аудиту фінансової звітності, визначити зміст його окремих етапів та робіт. Таким чином, вивчивши підходи різних дослідників, автор вважає, що для більшості замовлень доречною буде наступна послідовність етапів (рис. 2.18, 2.19):

– стартовий етап: отримання замовлення, розуміння позиції суб'єкта господарювання, попередня оцінка ризиків виконання, визначення принципової можливості проведення аудиту з погляду незалежності та професійної компетентності;



Рис. 2.18 Загальна схема проведення аудиту



Рис. 2.19 Зміст етапів аудиторської перевірки

– переддоговірний етап (етап прийняття рішення про проведення аудиту): спілкування з попереднім аудитором, ознайомлення з бізнесом суб'єкта господарювання (вивчення організаційної структури суб'єкта господарювання, чинних інструктивно-методичних та нормативно-правових положень, які визначали діяльність суб'єкта господарювання протягом досліджуваного періоду, ознайомлення з інформацією стосовно перспектив діяльності суб'єкта перевірки, отриманою із зовнішніх та внутрішніх джерел, аналіз стану та перспектив розвитку галузі діяльності, вивчення матеріалів попередніх перевірок тощо);

– етап підготовки до планування: тестування внутрішнього контролю; оцінка рівня суттєвості як на рівні звітності, так і за окремими сегментами, визначення ризику невиявлення; визначення рівня суттєвості, визначення необхідних ресурсів (час, персонал тощо);

– остаточне планування: розробка стратегії, загального плану та програм перевірки з урахуванням МСА;

– перевірка: виконання аудиторських процедур відповідно затверджених програм, документування, контроль якості, перегляд ризиків і суттєвості, залучення експертів і т.п;

– заключний етап (узагальнення результатів аудиту): оцінка достатності й відповідності зібраних аудитором доказів; оцінювання якості проведеного дослідження; оцінка виявлених відхилень, обговорення результатів із замовником; формулювання аудиторського висновку, підготовка рекомендацій стосовно виправлення виявлених недоліків та підвищення ефективності функціонування систем обліку та внутрішнього контролю, офіційна здача результатів аудиторських послуг.

Запропонована схема (рис. 2.18) забезпечить якісну перевірку "великого" суб'єкта господарювання, в якій задіяно чисельний склад виконавців. За таких обставин прийняття рішення щодо прийняття суб'єкта господарювання та формулювання загальної стратегії здійснюють керівники найвищого рівня, дослідження бізнесу суб'єкта господарювання та вивчення системи внутрішнього контролю – окремі підрозділи, а планування перевірки та оцінку результатів – керівник аудиторської групи. Послідовність етапів перевірки зображена на рис. 2.19.

Безумовно, запропонована схема не є непорушною. На неї може вплинути підхід до планування (послідовний, або паралельний), структура аудиторської фірми та особливості суб'єкта господарювання, що перевіряється. Наприклад, якщо перевірка "невеликого" суб'єкта господарювання здійснюється одним аудитором, доречним може бути об'єднання таких етапів, як етап підготовки до планування та власне планування. Інший варіант – якщо суб'єкт господарювання перевіряється не вперше, суттєві зміни у бізнесі та кадровому складі не відбулися, тестування СВК здійснюється не кожен рік. За таких обставин цілком доречно об'єднати стартовий та переддоговірний етапи. Тобто, кожне замовлення потребує індивідуального розгляду та ставлення.

Визначивши послідовність етапів аудиту, варто перейти до розгляду інших аспектів його здійснення.

Інформаційно-організаційна модель аудиту

Одним з аспектів організації процесу аудиту є розробка організаційно-інформаційної моделі.

Модель (фр. "*module*", від лат. "*modulu*" – міра, аналог, зразок) – деякий матеріальний об'єкт або явище, що є спрощеною версією об'єкта або явища (прототипа), що повторює властивості, суттєві для цілей конкретного моделювання.

Інформаційна модель – модель об'єкта, що представлена у вигляді інформації, яка описує суттєві для даного розгляду параметри і перемінні величини об'єкта, зв'язки між ними, що дозволяє шляхом подачі на модель інформації про перемінні вхідних величин моделювати можливі стани об'єкта. Інформаційна модель – сукупність інформації, що характеризує суттєві властивості й стан об'єкта, процесу, явища, а також їх взаємозв'язки. Інформаційні моделі діляться на описові й формальні.

Описові інформаційні моделі – це моделі, створені природньою мовою (тобто будь-якою мовою спілкування між людьми: англійською, російською, українською і т.п.) в усній або письмовій формі.

Формальні інформаційні моделі – це моделі, створені формальною мовою (тобто науковою, професійною або спеціалізованою). Приклади формальних моделей: усі види формул, таблиці, карти, схеми і т.д. Зазвичай використовуються змішані моделі, тобто описові з використанням формул, таблиць т.і.

Організаційна модель аудиторського процесу (структура, обов'язки, кваліфікація, етика) – невід'ємна частина загальної системи управління аудиторської фірми. Разом з інформаційною моделлю, а також із засобами автоматизації вона формує комплексну систему управління процесом аудиту.

Організаційна модель у загальному виді включає: модель бізнес-процесів і процедур; перелік документів, що використовуються при виконанні бізнес-процесів; перелік функцій майбутньої інформаційної системи; вимоги до автоматизації.

Організаційно-інформаційна модель аудиту діяльності підприємств є короткою характеристикою його суб'єктів і об'єктів, а також мети, завдань і визначених систем показників, які визначають певні параметри об'єктів, інформаційної бази, методів і прийомів перетворення економічної інформації, узагальнення результатів перевірки.

Автором розроблена загальна інформаційно-організаційна модель, яка може застосовуватися як для аудиторської перевірки в цілому, так і для конкретних її розділів (рис. 2.20).

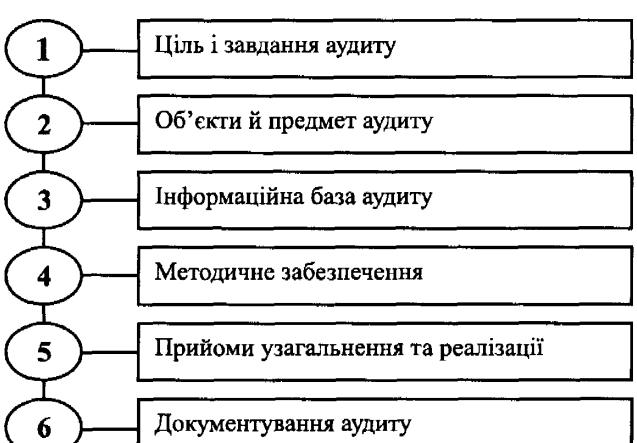

Рис. 2.20 Інформаційно-організаційна модель аудиторської перевірки

Зміст кожного з модулів при проведенні аудиторської перевірки визначається виходячи з умов завдання з урахуванням вимог, що містяться в МСА. В загальному вигляді зміст наступний (табл. 2.19).

Таблиця 2.19

Зміст параметрів інформаційно-організаційної моделі

Блок	Параметр	Характеристика
1	Ціль і завдання аудиту	Передбачає визначення мети аудиту й системи завдань, послідовне рішення яких приведе до досягнення поставленої мети
2	Предмет і об'єкт й аудиту	Характеризує предмет, об'єкт аудиту та основні параметри, за якими дані об'єкти підлягають перевірці
3	Інформаційна база аудиту	Інформаційне забезпечення: законодавче й нормативно-правове; договірне; фактографічне; організаційно- управлінське; первинні документи
4	Методичне забезпечення	Передбачає характеристику методів і прийомів обробки економічної інформації
5	Прийоми узагальнення	Характеризує заключну стадію аудиту, який завершується прийняттям рішень
6	Документування	Передбачає документування на всіх етапах аудиту з урахуванням вимог, що встановлені МСА

Дослідивши загальні проблеми методики аудиту, варто перейти до одного з найважливіших питань – його планування.

Процедури планування аудиту

Методичні рекомендації щодо планування діяльності аудиторської фірми, які спрямовані на якісне і своєчасне виконання аудиторських робіт, супутніх послуг та надання впевненості, сформульовані МСА 300 [281].

Всі без винятку фахівці, які досліджують проблеми аудиту, висловлюють думку, що планування є визначальною стадією проведення аудиторської перевірки.

Науковці С. Ф. Голов, С. Я. Зубілевич зазначають, що "планування – це визначення засобів для досягнення цілей аудиту" [171, с. 68].

На думку В. В. Сопко планування забезпечує своєчасне і ефективне виконання робіт [486].

В. І. Подольський [353, с. 217], А. Д. Шеремет, В. П. Суйц [542] та ін. визначають, що планування, як початковий етап проведення аудиту, полягає в розробці аудиторською організацією загального плану аудиту з визначенням очікуваного об'єму, графіків та строків проведення аудиту,

а також в розробці аудиторської програми, яка визначає об'єм, види та послідовність виконання аудиторських процедур, що є необхідними для формування аудиторською організацією об'єктивної та обґрунтованої думки про бухгалтерську звітність організації.

Одне з найважливіший питань планування, яке є відправним пунктом – визначення принципів планування [377, с. 104-108]. Г. М. Давидов поділяє принципи аудиту на дві групи: методологічні та принципи професійної етики [113, с. 27].

В. І. Подольський [353, с. 217] відзначає, що планування аудиту повинно відповідати загальним принципам аудиту, а також таким локальним принципам: комплексності, безперервності, оптимальності. А. Д. Шеремет, В. П. Суйц поділяють цю думку. Ф. Ф. Бутинець [50, с. 411] додає до цих принципів принцип мобілізації. О. А. Петрик [337, с. 94-95] доповнює їх перелік такими принципами, як цілісність, доречність, ефективність, гнучкість, контроль.

Принцип комплексності припускає забезпечення взаємозв'язку та погодженості всіх етапів планування – від попереднього планування до складання загального плану й програм аудиту.

Принцип безперервності виражається у встановленні зв'язаних між собою завдань аудиторам і учасникам групи й ув'язуванні етапів планування по строках і суміжними суб'єктами.

Принцип оптимальності полягає в тому, що в процесі планування необхідно забезпечити варіантність для можливості вибору оптимального варіанта загального плану та програм аудиту на основі критеріїв, які визначені аудиторською фірмою.

Принцип мобілізації визначається як застосування реальних і найбільш ефективних форм використання часу фахівців.

Принцип цілісності означає охоплення планом усіх суттєвих аспектів аудиторської перевірки, які можуть вплинути на висловлення об'єктивної думки аудиторів щодо достовірності фінансової звітності.

Принцип доречності припускає, що в строго встановлений термін заплановані аудиторські процедури повинні дати можливість одержання найважливішої й необхідної інформації для формування думки аудиторів по достовірності фінансової звітності. Принцип ефективності визначає розробку оптимальних планів і програм аудиту, виконання яких забезпечить одержання достовірних і достатніх аудиторських доказів з найменшими трудовими й часовими витратами.

Принцип гнучкості полягає в можливості оперативного коректування планів у зв'язку з виявленням у ході проведення аудиту непередбачених обставин.

Принцип контролю означає, що план і програми аудиту повинні бути діючим знаряддям контролю повноти й своєчасності здійснення аудиту

шляхом виявлення відхилень від установлених (обраних, прийнятих) напрямків контролю, аудиторських процедур і строків їх виконання.

Н. І. Дорош вважає, що для ефективного проведення аудиту необхідна розробка загальної стратегії подальшої роботи та детального підходу для майбутнього аудиту, часу здійснення та обсягу аудиторських процедур [140, с. 136-142]. Планування аудиту полягає у визначенні його стратегії і тактики, складанні загального плану аудиторської перевірки, розробці аудиторської програми і аудиторських процедур, оцінці та визначенні обсягу аудиторської перевірки.

Ф. Ф. Бутинець визначає, що під плануванням аудиту розуміють підготовку головної стратегії і конкретних підходів до характеру, періоду та часу проведення аудиту. Метою планування аудиту є зосередження уваги аудитора на найважливіших напрямах перевірки, проблемах, які слід вивчити глибше [51, с. 150].

Адекватне планування допомагає у виконанні аудиту фінансової звітності, зокрема (рис. 2.21):

– допомагає аудитору приділити відповідну увагу важливим сферам аудиту;

– допомагає аудитору своєчасно ідентифікувати та вирішувати потенційні проблеми;

– допомагає аудитору належно організовувати й управляти завданням з аудиту з метою його ефективного та кваліфікованого виконання;



Рис. 2.21 Функції планування

– допомагає обрати членів аудиторської групи із завдання, що мають відповідний рівень підготовки та компетентності, щоб діяти у відповідь на очікувані ризики, а також спрощує належний розподіл роботи між ними;

– полегшує управління та нагляд за членами аудиторської групи із завдання, а також огляд їх роботи;

– допомагає (де це застосовно) координувати роботу аудиторів компонентів та експертів.

Планування аудиту включає встановлення загальної стратегії аудиту для завдання та розробку плану аудиту [281, с. 264].

Стратегія аудиту. В МСА під загальною стратегією аудиту розуміється стратегія, яка встановлює обсяг, час і напрям аудиту та є основою для розробки більш детального плану проведення аудиту.

Серед науковців питання стратегії аудиту розглядають В. В. Благой [32]; І. М. Бунецька [48]; Н. В. Бурдюг [49]; О. О. Нестеренко [295]; С. М. Петренко [332, с. 49-52]; О. В. Сметанко [474]; В. П. Суйц, А. Д. Шеремет [542]; В.Є. Труш, Т.М.Чебан, В. Ф. Яценко [507, с. 50-58]; І. С. Шарапова [536] та ін.

А. Д. Шеремет, В. П. Суйц зазначають, що "стратегія аудиторської перевірки базується на виборі найбільш раціональних шляхів досягнення цілей цієї перевірки і залежить від досвіду і кваліфікації аудитора, тривалості співпраці аудиторської фірми і клієнта, тобто від ступеня знання особливостей клієнта, характеру завдань, що вирішуються в аудиті, та інших чинників" [542]. О. О. Нестеренко поділяє цю думку по відношенню до визначення стратегії аудиторської перевірки торгівельного підприємства.

Існує декілька підходів до формування стратегії аудиту по відношенню до його етапів.

В. В. Благой зазначає, що "підготовчі роботи, що передують аудиту, представляють собою позитивну і дуже важливу процедуру, основне завдання якої - визначення стратегії аудиту...На основі очікувань, пов'язаних з внутрішньогосподарськими і контрольними ризиками, аудитор формує стратегію аудиторської перевірки, яка буде ефективна з точки зору витрат і надасть достатні та компетентні докази." [32]

О. О. Нестеренко та Н. В. Бурдюг розглядають стратегію аудиту як основний елемент планування. О. О. Нестеренко стверджує, що "в цілому планування аудиту,... припускає розробку загальної стратегії і детального підходу до характеру, термінів проведення і обсягу аудиторських процедур" [295]. А безпосередньо Н. В. Бурдюг у своїй роботі зазначає, що "обов'язковим елементом планування аудиторської перевірки запасів є розробка стратегії аудиту, яка складається на початку перевірки і може уточнюватися, доповнюватися в процесі її виконання" [49].

С. М. Петренко вважає, що стратегія аудиту має формуватися на початковій стадії обслуговування клієнта: "приступаючи до аудиторського обслуговування будь-якого клієнта, що вже підлягав аудиту, і тим більше нового клієнта, аудиторська фірма перш за все повинна визначити свою стратегію" [332, с. 50]. Підхід до розробки стратегії аудиторської перевірки науковців В. Є. Труш, Т. М.Чебан, В. Ф. Яценко близький до даної думки, відповідно чого ними запропоновано наступні етапи розробки загальної стратегії аудиторської перевірки (рис. 2.22):

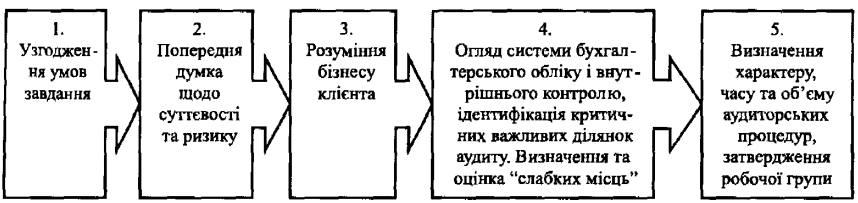

Рис. 2.22 Основні етапи розробки стратегії аудиторської перевірки [за джерелом 507, с. 51].

Документація із загальної стратегії аудиту, відповідно вимог зазначених в МСА 300, являє собою реєстрацію основних рішень, які вважаються необхідними для належного планування аудиту та надання інформації про важливі питання аудиторській групі із завдання. Наприклад, аудитор може підсумовувати загальну стратегію аудиту у вигляді меморандуму, що містить основні рішення стосовно загального обсягу, часу та проведення аудиту.

А. Д. Шеремет, В. П. Суйц вважають, що "стратегія аудиторської перевірки повинна мати вигляд плану, що складається аудитором у письмовій формі, мета якого: 1) заздалегідь визначити об'єм і тип необхідних тестів; 2) оцінити витрати по їх проведенню; 3) порозумітися з клієнтом по всіх основних питаннях до початку перевірки; 4) мати докази обгрунтованості виконання аудиту і його якості у даного клієнта". Дану думку щодо форми стратегії аудиту поділяють О. О. Нестеренко, Н. В. Бурдюг. С. М. Петренко пропонує свій підхід до описання аудиторської стратегії з виділенням її елементів та їх деталізації, який представлено в табл. 2.20.

Не зважаючи на безліч варіантів оформлення стартегії, питань, що визнаються важливими, кількості пунктів та конкретного наповнення кожного з них, є обов'язкові елементи.

Аудитор має визначити загальну стратегію аудиту, яка б встановлювала обсяг, час і напрям аудиту, а також спрямовувала розробку плану аудиту. Встановлюючи загальну стратегію аудиту, аудитор повинен:

– ідентифікувати характеристики завдання, які визначатимуть його обсяг;

Таблиця 2.20

Структурна побудова стратегії аудиту [за джерелом 332, с.51]

№ з/п	Елемент стратегії	Характеристика елементів
1.	Робота з клієнтом	1.1 Суть перевірки 1.2 Розподілення об'ємів робіт за часом 1.3 Контрольні строки для завершення (питання для обговорення з клієнтом, аудиторські висновки, листи для адміністрації і т.п.)
2.	Аспекти діяльності клієнта, що впливають на стратегію	2.1 Результати попередніх перевірок 2.2. Особливості роботи клієнта, пов'язані з впливом зовнішніх факторів 2.3 Особливості роботи менеджерів та всієї управлінської ланки 2.4 Вивчення елементів обліково-економічної політики щодо розробки та впровадження індивідуальних принципів роботи клієнта
3.	Можливість та необхідність залучення спеціалістів зі сторони	3.1 Необхідність надання додаткових послуг (питання оподаткування, юридичні послуги, консалтинг адміністрації т.п.) 3.2 Складність організаційної структури (наявність філій і т.п.) 3.3. Необхідність залучення інших спеціалістів (оцінювачі, спільних аудиторів і т.п.)
4.	Наявність служби внутрішнього аудиту	4.1 Ступінь довіри 4.2 Вплив на стратегію аудиту 4.3 Суть та об'єм виконаних операцій
5.	Ефективність залучення експертів	5.1 Заходи, що приймаються для підвищення ефективності та продуктивності 5.2 Планування та розрахунок на часові рамки, кадрове забезпечення, розрахунок часу
6.	Аудиторська стратегія у зв'язку з оцінкою ризику контролю	6.1. Аудит значимих рахунків та господарських операцій, що є предметом внутрішніх контрольних моментів 6.2 Інші значимі рахунки та господарські операції 6.3 Інші рахунки та господарські операції 6.4 Оцінка ризику контролю (максимального, нижче максимального, низького) 6.5 Вплив оцінки на тестування контрольних моментів і переврок по суті
7.	Затвердження аудиторської стратегії	7.1 Провідним аудитором 7.2 На етапі попередньої оцінки ризику 7.3 Підтвердження (чи не підтвердження) попередньої оцінки за результатами тестування контрольних моментів
8.	Додатки	8.1 План аудиторського тестування 8.2 Схема організації 8.3 Звідна бухгалтерська звітність 8.4 Загальний огляд постановки бухгалтерського обліку 8.5 Інші

– встановити звітні цілі завдання для планування часу аудиту та характеру необхідного повідомлення інформації;

– розглянути чинники, які з погляду професійного судження аудитора є важливими для спрямування зусиль аудиторської групи із завдання;

– розглянути діяльність, що передує завданню, та, якщо це застосовно, чи є належними знання суб'єкта господарювання за результатами виконання інших завдань партнером із завдання;

– уточнити характер, час та обсяг ресурсів, необхідних для виконання завдання (рис. 2.23):

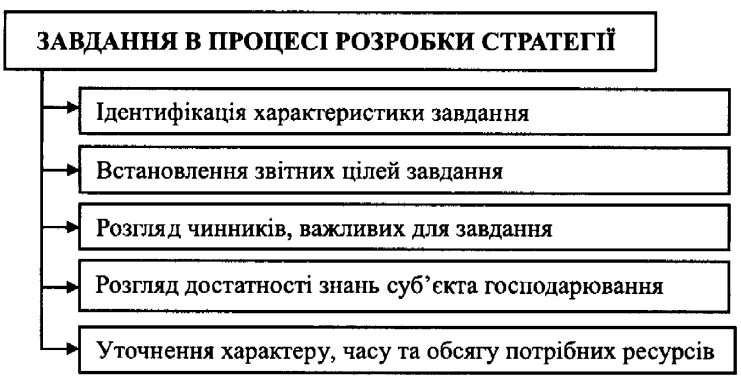

Рис. 2.23 Обов'язкові питання розробки стратегії

Процес визначення загальної стратегії аудиту допомагає аудитору визначати (за умови завершення виконання процедур оцінки ризиків) такі питання, як:

– ресурси, необхідні для конкретних сфер аудиту, наприклад використання у сферах високого ризику членів аудиторської групи, які мають відповідний досвід, або залучення експертів зі складних питань;

– кількість ресурсів, необхідних для покриття конкретних сфер аудиту, наприклад кількість членів аудиторської групи, призначених для спостереження за процесом інвентаризації у важливих місцях, обсяг перевірки роботи інших аудиторів у разі аудиту групи або бюджет часу аудиту в годинах, який потрібно виділити для покриття сфер підвищеного ризику;

– час застосування таких ресурсів, наприклад, на проміжному етапі аудиту або на основні дати зміни облікових періодів;

– управління, використання та нагляд за такими ресурсами, наприклад графік проведення інструктажів і нарад аудиторської групи із завдання з надання впевненості (далі – аудиторська група) за результатами роботи, проведення огляду результатів роботи керівником аудиторської

групи та контролером (зокрема, на території суб'єкта господарювання або за її межами), а також проведення огляду якості виконання завдання.

МСА 300 містить приклади питань, які аудитор може розглядати під час визначення загальної стратегії аудиту. Наведені приклади стосуються широкого спектра питань, застосовних до багатьох завдань. Не всі з них стосуються кожного завдання з аудиту, тому їх перелік не є вичерпним. Багато з цих питань також впливатимуть на детальний план аудиту [281, с. 268].

МСА 300 визначає певні спрощення для формування стратегії аудиту малих підприємств. Це болюче питання для нашого аудиту, тому викликає підвищений інтерес. Аудит малих підприємств зазвичай виконується зовсім невеликою групою аудиторів – одним аудитором разом із одним членом аудиторської групи із завдання, або взагалі без групи. Це, безумовно, спрощує координацію й обмін інформацією між виконавцями. Визначення загальної стратегії аудиту малого підприємства не повинно бути складним або трудомістким завданням. Це залежить від розміру підприємства та аудиторської групи із завдання, а також від складності аудиту. Наприклад, короткий меморандум, підготовлений при завершенні попереднього аудиту на основі результатів перевірки робочих документів і висвітлення питань, ідентифікованих під час щойно завершеного аудиту, та оновлений у поточному періоді відповідно до результатів обговорень із власником-керівником підприємства, може використовуватись як документально зафіксована стратегія аудиту для поточного завдання з аудиту, якщо він охоплює обов'язкові питання.

Слід враховувати, що при детальній розробці стратегії аудиту використовуються певні категорії теорії та практики аудиту. До найважливіших з них можна віднести: цілі аудиту, суттєвість, ризик невиявлення, ризик шахрайства, залишки по рахунках.

Інформаційна база аудиту щодо формування стратегії аудиту складається з певного обсягу документів (табл. 2.21).

Характер та обсяг заходів з планування аудиту залежать від розміру і складності суб'єкта господарювання, попереднього досвіду роботи з таким суб'єктом господарювання провідних членів аудиторської групи із завдання та змін в умовах, що відбуваються під час виконання завдання з аудиту.

Планування є окремим етапом аудиту, проте для аудиту постійних клієнтів він розпочинається одразу після (або у зв'язку із) завершення попереднього аудиту. При цьому планування аудиту включає розгляд часу виконання певних дій та аудиторських процедур, які потрібно завершити до виконання подальших аудиторських процедур. Наприклад, планування аудиту включає розгляд (до ідентифікації та оцінки аудитором ризиків суттєвого викривлення) таких питань, як:

Таблиця 2.21

Інформаційна база формування стратегії аудиту

№	Документи	Примітки
1.	Матеріали останнього відвідування суб'єкта господарювання аудиторами фірми	Зазначити характер матеріалів; мету і результат відвідування
2.	Архівні документи фірми по минулих аудиторських перевірках	Послатися на конкретний документ
3.	Аудиторські звіти за минулі періоди, виконані іншими аудиторськими фірмами	Зазначити аудиторську фірму та період, що перевірявся
4.	Результати листування (спілкування) з попереднім аудитором	Дата, питання
5.	Бесіди з керівниками та персоналом бухгалтерії суб'єкта господарювання	Зазначити посади, питання й результат бесіди
6.	Бесіди з працівниками бухгалтерії з питань, що стосуються порядку організації та ведення бухгалтерського обліку	Зазначити посади, питання й результат бесіди
7.	Документи, представлені суб'єктом господарювання на запит аудиторської фірми	Додати запит із заповненням граф "Дата запиту" і "Дата надання".
8.	Галузеві методики й інструкції	За наявності
9.	Законодавчі, нормативні й інструктивно-методичні матеріали	У частині, що має особливо важливе значення щодо суб'єкта господарювання
10.	Інші документи	–

– аналітичні процедури, що будуть виконуватись як процедури оцінки ризиків;

– вивчення законодавчої та нормативної бази, що застосовуються до суб'єкта господарювання, та дотримання суб'єктом господарювання її вимог;

– визначення суттєвості.

Загальна стратегія аудиту, за пропозицією автора, передбачає відображення наступної інформації (табл. 2.22):

Зразок стратегії аудиту, розробленої автором, наведено в Додатку Є.

Після визначення загальної стратегії аудиту потрібно розробити план аудиту, спрямований на розгляд різних питань, ідентифікованих у

Таблиця 2.22

Схема загальної стратегії аудиту

№ з/п	Розділ	Висвітлювані питання
1	2	3
1	Затвердження стратегії аудиту	Зазначається дата затвердження, ПІП та підпис відповідальної особи (директора САД, провідного аудитора тощо)
2	Загальна частина	Опис результатів виконаних процедур щодо продовження стосунків (прийняття нового) з клієнтом із завдання з аудиту
3	Характеристики завдання	Визначення концептуальної основи фінансової звітності: П(С)БО, МСФЗ тощо)
		Оцінка бізнесу клієнта та визначення галузевих вимог до звітності: – оцінка анкети, внесених змін, що відбулись з дати попереднього аудиту; – отримання інформації про дочірні і споріднені підприємства; – важливі події у бізнесі, які впливають на діяльність клієнта; – визначення галузевих вимог до звітності; – застосовувана валюта звітності.
		Характер сегментів бізнесу, що підлягають аудиту, враховуючи потребу у спеціальних знаннях
		Наявність внутрішнього аудиту і ступень довіри аудитора до його роботи
		Вплив інформаційних технологій на аудиторські процедури, включаючи наявність даних та очікуваний ступінь використання комп'ютеризованих методів аудиту
		Очікуваний обсяг аудиту, включаючи дочірні підприємства, філії, структурні підрозділи тощо, що підлягають аудиту. Обсяг перевірки компонентів іншими аудиторами.
		Координація очікуваного обсягу і часу виконання аудиту
		Вимоги до висновку незалежного аудитора (ДКЦПФР, НБУ тощо)
		Визначення того, чи очікується надання аудиторського висновку третім сторонам

Продовження табл. 2.22

1	2	3
4	Звітні цілі завдання	Час аудиту та характер повідомлення інформації
		Ключовий управлінський персонал
		Основні дати та терміни
5	Значні чинники діяльності, що передус завданню	Використання результатів, отриманих під час виконання завдань з аудиту в попередніх періодах
		Ключова інформація щодо перевірок контролюючими органами діяльності клієнта.
		Оцінка систем бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю
		Встановлення рівня суттєвості і ступеню ризику
6	Характер, час та обсяг ресурсів	Формування групи з виконання завдання та розподіл аудиторських робіт. Призначення членів групи із належним досвідом для роботи в сферах із можливим ризиком суттєвого викривлення. Аудиторська група із завдання Складання плану перевірки (проведення аудиту)
		Складання бюджету завдання з урахуванням розгляду відповідної кількості часу, необхідного для перевірки ділянок, де ризики суттєвих викривлень мають бути високими
		Способи донесення до членів аудиторської групи із завдання особливого значення дотримання принципів сумніву та професійного скептицизму під час збору й оцінки аудиторських доказів
		Обговорення із персоналом аудиторської фірми, який відповідає за надання інших послуг суб'єкту господарювання, питань, що можуть вплинути на аудит
		Нагляд та контроль якості виконання завдання з аудиту

загальній стратегії аудиту, з урахуванням необхідності досягнення цілей аудиту через ефективне використання ресурсів аудитора.

Визначення загальної стратегії та детального плану аудиту не обов'язково є окремими або послідовними процесами; вони швидше тісно взаємопов'язані, оскільки зміни в одному можуть призвести до відповідних змін в іншому.

Загальний план аудиту. Одержавши в процесі попереднього планування дані про суб'єкта господарювання, та керуючись загальною стратегією аудиту, аудитор приступає до розробки загального плану аудиту (далі план аудиту). Аудитор розробляє план аудиту для зменшення аудиторських ризиків до прийнятно низького рівня.

План аудиту є більш деталізованим, ніж загальна стратегія аудиту; він розглядає характер, час та обсяг аудиторських процедур, що повинні виконуватись членами аудиторської групи з завдання для отримання достатніх та відповідних аудиторських доказів з метою зменшення аудиторського ризику до прийнятно низького рівня.

План подальших аудиторських процедур відображає рішення, прийняте аудитором, щодо тестування операційної ефективності контролю, а також характеру, часу та обсягу запланованих процедур по суті, та інші аудиторські процедури, які необхідно виконати під час виконання завдання, для забезпечення відповідності МСА.

План аудиту є документом організаційно-методичного характеру, який містить перелік основних розділів аудиту, розміщених у логічній послідовності. У плані відображаються види запланованих робіт, період їхнього проведення, виконавці [21]. При складанні плану, як і при розробці стратегії, варто враховувати певні питання, що наведено в МСА 300.

Важливим питанням планування є розробка попереднього бюджету часу. Дослідження свідчать, що саме час виконання аудиту є суттєвою проблемою. Все частіше лунають зауваження, що з метою покращення якості аудиту необхідно оприлюднити методичні рекомендації з цього питання щодо розрахунку часу на виконання перевірки та його обліку. До уваги при розрахунку бюджету часу приймається попередня оцінка ризику, рівня суттєвості та попередній досвід. У плані повинен відображатись перелік і обсяг робіт, терміни виконання, особи, що відповідають за виконання з урахуванням професійного рівня персоналу та його зайнятості. Під час призначення виконавців має враховуватися кількісний та якісний склад, а також терміни і види робіт. Структуру загального плану аудиту представлено на рисунку 2.24.

В подальшому план аудиту має коригуватись та змінюватись у міру необхідності під час виконання аудиторської перевірки. В результаті неочікуваних обставин, зміни умов або в результаті виконання аудиторських



Рис. 2.24 Структура загального плану аудиту

процедур отримання аудиторських доказів, у аудитора може виникнути необхідність внесення змін як в загальну стратегію аудиту, так і в план аудиту, та, внаслідок цього, в попередньо заплановані – характер, час та обсяг подальших аудиторських процедур. В подібних обставинах аудитор робить переоцінку запланованих аудиторських процедур на основі перегляду оцінених ризиків на рівні тверджень для всіх або деяких класів операцій, залишків на рахунках або розкриттів.

Документування плану аудиту є підтвердженням відповідності планування та виконання аудиторських процедур, яке можна переглянути та затвердити до початку виконання подальших аудиторських процедур.

Після складання загального плану розробляються програми аудиту.

Програма аудиту. Д. Шеремет, В. П. Суйц [542, с. 191] вважають, що програма аудиту є розвитком загального плану аудиту і являє собою детальний перелік аудиторських процедур, необхідних для практичної реалізації плану аудиту.

В. В. Сопко, Н. І. Верхоглядова, В. П. Шило, С. Б. Ільїна, О. М. Брадул [486, с. 30] дають наступне визначення: програма аудиту – це документ, що містить завдання аудиту для конкретного об'єкта, необхідні процедури для виконання поставлених завдань, обсяг і термін їх виконання.

За визначенням Л. П. Кулаковської та Ю. В. Піча [237, с. 70] програма аудиту – це детальний перелік змісту аудиторських процедур. Цей перелік є детальною інструкцією для асистентів аудитора та рядових учасників

перевірки, який є також засобом контролю за якістю їхньої роботи. Фахівці вирізняють два типи підготовки програми: максимально жорсткий та максимально гнучкий. За першим аудиторська фірма розробляє основну програму, до якої вносить максимально важливий обсяг інформації. Маючи таку програму, аудитор може скласти план своїх дій, викресливши з програми пункти, які не підходять для певного клієнта. За другим аудитор, маючи відповідні завдання, самостійно готує програму їх виконання. Можливий і змішаний варіант, який може бути найкращим.

О. М. Брадул зауважує, що пріоритетність процесів (видів діяльності), які включені до програми аудиторської перевірки, повинна визначатися з урахуванням потенційних ризиків, пов'язаних з діяльністю [45, с. 13-14].

На думку Л. В. Гуцаленко метою розробки програми аудиту є визначення заходів, які необхідно виконати під час проведення аудиту, та надання детальної інструкції з роботи [112, с. 10].

Б. В. Кудрицький доходить висновку, що "програма аудиту являє собою детальний перелік аудиторських процедур, необхідних для практичної реалізації плану перевірки із зазначенням цілей і завдання за кожним сегментом, виконавців, обсягів та способу перевірки, джерел інформації тощо. Розроблення програми перевірки має здійснюватися в розрізі окремих тверджень з урахуванням ризиковості кожного окремого сегмента" [224].

Тобто, даючи різні визначення, всі фахівці єдині в тому, що програма аудиту є необхідним і важливим елементом планування аудиторської перевірки. Роль програми в процесі аудиту полягає в наступному (рис. 2.25).

Таким чином, програма аудиту є документом методично-організаційного характеру, на відмінність від стратегії та плану це детальний перелік аудиторських процедур, який одночасно є і детальною інструкцією для виконавців і засобом контролю за якістю їхньої роботи [381, с. 73-76]. Якщо стратегія та план аудиту визначають напрямки для досягнення загальної мети перевірки, то Програма забезпечує способи досягнення цієї мети. Програма аудиту визначає, якими саме процедурами та в які терміни здійсниться план для виконання стратегії. Характер програми аудиту визначає її структуру (рис. 2.26).

Існують різні підходи до визначення етапів аудиту [51, с. 232, 510, с. 41, 140, с. 136-142, 237, 453, с. 41, 486, 17, с. 161, 20, с. 114, 495, 460, 113]. Найбільш відомими з них є наступні (рис. 2.27):

- пооб'єктний підхід;
- дезагрегація фінансової звітності;
- циклічний підхід.

Підхід дезагрегації фінансової звітності полягає в необхідності можливо більш точного підтвердження показників, що розкриваються у



Рис. 2.25 Значення аудиторської програми

звітності. Кожна стаття фінансової звітності розкладається на складові до окремих залишків або оборотів по рахунках. Формування кожної статті фінансової звітності прослідковується до первинних документів і господарських операцій.

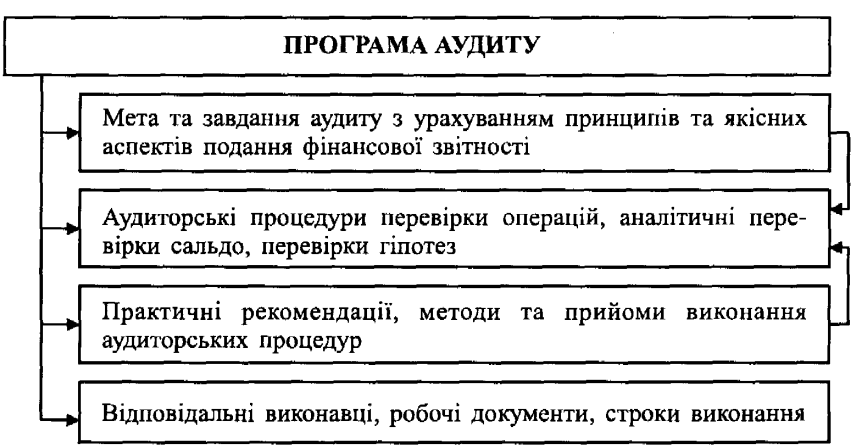

Рис. 2.26 Основні складові програми аудиту

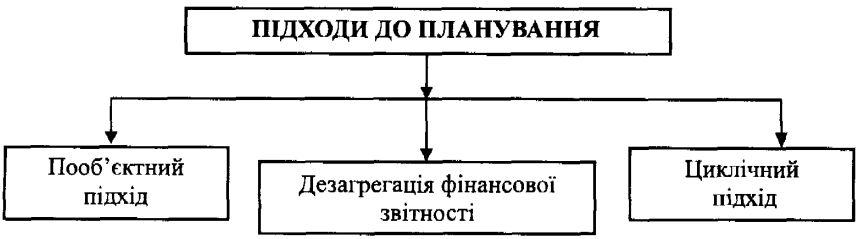

Рис. 2.27 Підходи до визначення етапів аудиту

Підхід дезагрегації дійсно здатний забезпечити високу точність перевірки й оцінки величини викривлень по кожній статті фінансової звітності. Проте, послідовне застосування підходу дезагрегації приводить до дублювання процедур. Формування програми аудиту на основі дезагрегації збільшує ризик пропустити ті або інші розділи обліку, групи суттєвих операцій або залишків по рахунках на тій підставі, що вони не відображаються (прямо) у фінансовій звітності.

Циклічний підхід (аудит за циклами фінансово-господарчої діяльності, циклами господарських операцій) свого часу формувався для усунення недоліків описаних вище, а саме – дублювання аудиторських процедур і повторного звертання до тих самих джерел інформації. Цей підхід дозволяє значно скоротити обсяги внутрішнього обміну інформацією та з більшою ефективністю виявляти викривлення, тому що орієнтований не на залишки, а на обороти по рахунках. Викривлення фінансової звітності зазвичай з'являються при здійсненні яких-небудь господарських операцій з причин помилкового відображення в обліку, внаслідок чого і у звітності. При циклічному підході спрощується відстеження впливу окремих помилок на звітність у цілому: завищення або заниження оборотів, які послідовно переносяться з рахунку на рахунок, можна просто підсумувати.

До недоліків циклічного підходу відносять деяку заплутаність і складність сприйняття аудиторами, практичну складність виділення циклів другого й третього рівнів (підциклів). Однак це не є серйозною перешкодою для впровадження підходу в аудиторську практику. Рідке застосування перевірок за циклами пояснюється виключно звичкою сприймати інформацію у розділі статей звітності та загальною інерцією мислення.

Закордонні й вітчизняні автори [51, с. 232, 136, с. 10, 486, 541, 20, с. 114, 510, с. 41, 17, с. 161, 237, 453, с. 41, 113] виділяють різні набори основних циклів. Найменша кількість – три (цикл купівлі, цикл одержання доходу, цикл виробництва). Загальноприйнятий набір включає:

– цикл придбання (закупівель);
– цикл виробництва (переробки, надання послуг);
– цикл продажів і формування фінансових результатів (одержання доходу);

- цикл розрахунків (цикл оплати);
- цикл використання прибутку й формування капіталу;
- цикл інвестування.

Пооб'єктний підхід. Розділи перевірки виділяються у відповідності зі структурою підлягаючих дослідженню об'єктів бухгалтерського обліку – активів, зобов'язань, доходів, видатків, складових капіталу. Наприклад, окремими розділами аудиту будуть перевірка основних засобів, собівартості продукції, перевірка позик і кредитів і т.д. Однорідні розділи перевірки можуть групуватися. Наприклад, виділяється перевірка фінансових результатів (хоча таке виділення притаманне, скоріше, дезагрегації). Безсумнівна перевага пооб'єктного підходу полягає в його простоті й зрозумілості для виконавців – членів робочої групи.

При використанні підходу за об'єктами також достатньо легко сформувати програму перевірки, відсутня загроза пропустити об'єкти обліку, які безпосередньо не відображаються у звітності (що можливо при дезагрегації). Ще одна перевага пооб'єктного підходу полягає в тому, що практично всі складні питання бухгалтерського та податкового законодавства визначені стосовно до об'єктів бухгалтерського обліку. Завдяки цьому підхід за об'єктами має широке застосування. Відповідно саме цьому підходу сформульовані, наприклад, деякі питання Програм постійного удосконалення кваліфікації аудиторів.

Аналізуючи наведені вище підходи до структурування перевірки, можна дійти висновку про обмежену придатність деяких з них для планування аудиторської перевірки. Так, дезагрегацію доцільно використовувати лише при виконанні спеціальних аудиторських завдань, наприклад, при перевірці правильності заповнення податкових декларацій з якогось певного податку, коли проявляються переваги підходу.

Пооб'єктний і циклічний підходи можуть застосовуватися приблизно з рівним успіхом за умови проведення певної роботи з виключення процедур, що дублюються (скорочення), і взаємоузгодженні етапів, результати одних з яких могли б бути корисними при проведенні інших.

Пооб'єктний підхід до організації перевірки передбачає виділення сегментів відповідно до груп об'єктів обліку. Він є традиційним для вітчизняного аудиту і передбачає проведення перевірки за такими сегментами: аудит грошових коштів; аудит товарно-матеріальних цінностей; аудит розрахункових операцій і поточних зобов'язань; аудит праці та її оплати; аудит необоротних активів; аудит формування власного капіталу; аудит витрат операційної діяльності та готової продукції; аудит доходів і фінансових результатів; аудит формування показників звітності.

Перевагою даного підходу є його простота та зручність з погляду організації аудиторської перевірки, повнота охоплення всіх процесів та операцій, що мали місце протягом досліджуваного періоду. Виходячи з цього,

автор підтримує методологію складання програм аудиту за класифікацією фінансової звітності. Проведення аудиту за класифікацією фінансової звітності дозволяє чітко перевірити залишки рахунків, що подаються в фінансовій звітності. Такі підтвердження є більш переконливими, оскільки, як правило, підтвердженням таких доказів можуть бути свідчення третіх сторін або додаткові альтернативні методи підтвердження. Контроль за виконанням роботи асистентів аудитора в даному випадку простіший. Цей підхід може бути обгрунтований і тим, що у випадку складання програм за циклами є дублювання роботи аудитора через взаємозв'язки операцій та залишків на рахунках. Крім того, як показує практичний досвід деяких аудиторів [460], при використанні програм аудиту за циклами, процедури повинен виконувати досвідчений фахівець, залучення асистентів аудитора потребує постійного контролю та детального співставлення результатів. Однак на практиці доцільне поєднання різних методик, в залежності від мети проведення аудиту.

Таким чином, програма аудиту – це документ, що містить завдання аудиту для конкретного об'єкту; процедури, необхідні для виконання поставлених завдань, обсяг і термін їх виконання. Вона повинна бути детальною, зрозумілою, використовуватися як інструкція для асистентів та для контролю правильності виконання робіт. Автор поділяє думку Н. В. Парушиної та С. П. Суворової, що складання типових програм з допомогою регулятора професії буде сприяти підвищенню якості та ефективності аудиторських перевірок [322, с. 56].

Різні фахівці пропонують різний перелік типових програм аудиту при застосуванні пооб'єктного підходу до планування аудиту (табл. 2.23).

Дослідивши загальні цілі аудиту, автор дійшов висновку, що недоречно відокремлювати такі розділи, як аудит трудових ресурсів, аудит векселів та аудит податку з доходів фізичних осіб. Певні дослідження питань обліку персоналу доцільно проводити в розділі "Аудит розрахунків з оплати праці". Аудит податків теж не є питанням аудиту фінансової звітності, тому недоцільно відокремлювати аудит податку з доходів фізичних осіб від перевірки оплати праці. Аудит векселів здійснюється в процесі аудиту дебіторської та кредиторської заборгованості. Проте, доцільно додати наступні розділи:

- аудит розрахунків з бюджетом;
- аудит операцій з пов'язаними сторонами;
- аудит здатності подальшого функціонування, в який аналіз фінансового стану входить як одна зі складових;
- аудит фінансової звітності, в межах якого перевіряється звіт про фінансові результати.

Запропонований перелік не є догмою. Він, безумовно, може змінюватись з урахуванням організаційно-правової форми суб'єкта, виду його діяльності, характеру операцій та інших суттєвих умов господарювання.

Таблиця 2.23

Перелік програм аудиту при пооб'єктному підході до планування

Фахівці / Програми аудиту	Ф. Ф. Бутинець [51]	І. І. Сахарцева [460]	В. В. Сопко та ін. [486]	В. О. Шевчук, І. М. Пожарицька [539]	Л. П. Кулаковська, Ю. В.Піча [237]	В. П. Пантелеєв [318]	Автор
1	2	3	4	5	6	7	8
Аудит загальних процедур	–	+	–	–	–	–	–
Аудит в умовах електронної обробки інформації	+	–	–	+	–	–	+
Аудит системи бухгалтерського обліку	+	–	–	+	–	–	+
Аудит необоротних активів	+	+	+	+	+	+	+
Аудит виробничих запасів	+	+	+	+	+	+	+
Аудит грошових коштів	+	+	+	–	+	+	+
Аудит операцій з коштами і розрахунками	–	–	–	+	–	–	–
Аудит розрахункових операцій та поточних зобов'язань	–	–	+	–	–	–	–
Аудит дебіторської заборгованості	+	+	–	–	+	+	+
Аудит векселів	–	+	–	–	–	–	–
Аудит фінансових інвестицій	–	+	–	+	–	+	+
Аудит власного капіталу	+	+	+	–	–	+	+
Аудит власного капіталу і забезпечення зобов'язань	–	–	–	+	+	–	–
Аудит кредитів банку	+	–	–	–	+	–	+
Аудит кредиторської заборгованості та інших зобов'язань	+	+	–	+	–	+	+
Аудит доходів та фінансових результатів	+	–	+	+	+	–	–
Аудит витрат	+	–	–	+	+	–	–
Аудит доходів та витрат	–	–	–	–	–	–	+

Продовження табл. 2.23

1	2	3	4	5	6	7	8
Аудит трудових ресурсів	–	+	–	–	–	–	–
Аудит розрахунків з оплати праці	–	+	+	–	+	–	+
Аудит податку з доходів фізичних осіб	–	+	–	–	–	–	–
Аудит розрахунків з підзвітними особами	–	–	–	–	–	–	+
Аудит розрахунків з бюджетом	–	–	–	–	–	–	+
Аудит фінансової звітності	+	–	–	+	+	–	+
Аудит звіту про фінансові результати	–	+	+	–	–	–	–
Аудит фінансового стану	–	–	+	+	–	–	–
Аудит здатності подальшого функціонування	–	–	–	–	–	–	+
Аудит податків	–	–	–	–	–	+	–
Аудит фондів та резервів	–	–	–	–	–	+	–
Аудит операцій зі зв'язаними сторонами	–	–	–	–	–	–	+

Документування на стадії планування. Як і вся діяльність у процесі здійснення аудиту, процес планування вимагає адекватного документування. Форма і зміст робочих документів у визначеній мірі є питанням професійного судження аудитора. На стадії планування доцільно формувати наступні документи:

- опис бізнесу підприємства (зразок в Додатку Ж);
- опис системи бухгалтерського обліку (зразок в Додатку З);
- опис системи внутрішнього контролю (зразок в Додатку І);
- короткий аналіз фінансової звітності (зразок в Додатку К);
- попередня оцінка аудиторського ризику (зразок в Додатку Л);
- попередня оцінка суттєвості (зразок в Додатку М);
- загальний план (зразок в Додатку Н);
- програми аудиту (зразок наведено в розділі 4 монографії);
- графік виконання робіт (зразок в Додатку О).

Вимоги щодо документації на стадії планування, які висуваються МСА 300 та МСА 315, полягають в наступному (табл. 2.24).

На додаток до вимог МСА містять конкретні рекомендації для застосування й інші пояснювальні матеріали (табл 2.25).

Визначившись з методичними аспектами аудиту, послідовністю його здійснення та планування, маємо повернутися до аудиторських процедур, зокрема, до таких важливих їх характеристик, як достатність та доречність.

Таблиця 2.24

Документація на стадії планування згідно МСА

Зміст вимоги	Джерело
1	2
Аудитор має розробити план аудиту з описом: а) характеру, часу та обсягу запланованих процедур оцінки ризиків, як визначено у МСА 315; б) характеру, часу та обсягу запланованих подальших аудиторських процедур на рівні твердження, як визначено у МСА 330; в) інших запланованих аудиторських процедур, які слід виконати для дотримання вимог МСА під час виконання завдання.	§ 9 МСА 300 [281, с. 265 – 266]
Аудитор повинен включити в аудиторську документацію: а) загальну стратегію аудиту; б) план аудиту; в) будь-які важливі зміни, внесені під час виконання завдання з аудиту, в загальну стратегію та план аудиту, а також причини внесення цих змін. Додаткові міркування щодо перших завдань з аудиту.	§ 12 МСА 300 [281, с. 266]
Аудитор повинен включити до аудиторської документації таке: а) обговорення з членами аудиторської групи із завдання, та прийняті суттєві рішення; б) основні елементи розуміння, отримані стосовно кожного аспекту діяльності суб'єкта господарювання та його середовища, та кожного компонента внутрішнього контролю; джерела інформації, з яких було отримано розуміння, та виконані процедури оцінки ризиків; в) ідентифіковані й оцінені ризики суттєвого викривлення на рівні фінансової звітності та на рівні тверджень; г) ідентифіковані ризики та пов'язані заходи контролю.	§ 32 МСА 315 [281, с. 284]

Таблиця 2.25

Рекомендації щодо документування на стадії планування згідно МСА

№ з/п	Зміст рекомендації	Джерело
1	2	3
1	Документація з плану аудиту є реєстрацією запланованих характеру, часу та обсягу процедур оцінки ризиків і подальших аудиторських процедур на рівні тверджень відповідно до оцінених ризиків. Вона також використовується як реєстрація належного планування процедур аудиту, яка дає змогу перевірити й ухвалити такі процедури перед їх виконанням. Аудитор може використовувати стандартні аудиторські програми або контрольні листи на завершення аудиту, належно пристосовані для відображення обставин конкретного завдання.	Д17 МСА 300 [281, с. 271]
2	Спосіб документування вимог параграфа 32 визначається аудитором за допомогою здійснення професійного судження. Наприклад, при аудитах малих підприємств документація може включатися до аудиторської документації стосовно загальної стратегії та плану аудиту. Аналогічно, наприклад, результати оцінки ризиків можуть документуватись окремо або як частина документації аудитора стосовно подальших процедур. На форму та обсяг документації впливає характер, розміри і складність суб'єкта господарювання та його внутрішній контроль, доступність інформації суб'єкта господарювання, а також методологія й технологія аудиту, що використовуються в ході аудиту.	Д131 МСА 315 [281, с. 319]
3	При постійних аудитах окрема документація може переноситися на наступні періоди, оновлюватись у разі потреби для відображення змін у діяльності або процесах суб'єкта господарювання.	Д134 МСА 315 [281, с. 320]
4	Документація із загальної стратегії аудиту являє собою реєстрацію основних рішень, які вважаються необхідними для належного планування аудиту та надання інформації про важливі питання аудиторській групі із завдання. Наприклад, аудитор може підсумовувати загальну стратегію аудиту у вигляді меморандуму, що містить основні рішення стосовно загального обсягу, часу та проведення аудиту.	Д16 МСА 300 [281, с. 270 – 271]

Продовження табл. 2.25

1	2	3
5	Реєстрація значних змін у загальній стратегії та плані аудиту, а також змін внаслідок цього у запланованих характері, часі та обсязі виконання аудиторських процедур пояснює причини таких значних змін та описує кінцеву загальну стратегію і план аудиту, прийняті для завдання. Вона також відображає дії у відповідь на значні зміни, що відбуваються під час аудиту.	Д18 МСА 300 [281, с. 271]
6	У суб'єктів господарювання, в яких діяльність та процеси, що стосуються фінансової звітності, не є складними, документація може бути простою за формою та відносно короткою. Немає потреби документувати повне розуміння аудитором діяльності суб'єкта господарювання та відповідних питань. Основні елементи розуміння, задокументованого аудитором, включають такі, на яких ґрунтується оцінка аудитором ризиків суттєвого викривлення.	МСА 315 Д132 [281, с. 319]

2.3 Достатність та доречність аудиторських процедур

Загальна мета аудиту – сформувати висновок щодо перевіряємої фінансової звітності. Для досягнення мети аудиту аудитор повинен зібрати інформацію – аудиторські докази, які допоможуть йому обґрунтувати свою думку щодо достовірності фінансової звітності [174].

Аудитор здійснює аудиторські процедури саме з метою одержання необхідних доказів. Аудиторські процедури завжди пов'язані з аудиторськими доказами. Значення й роль кожної з аудиторських процедур визначається ступенем важливості доказів, отриманих на певній стадії аудиту, з погляду загальних підсумків перевірки та обсягів витраченого часу.

По-перше, спробуємо визначитися з поняттям "аудиторські докази". З цього приводу, як і в більшості інших питань аудиту, фахівці займають діаметрально протилежні позиції.

Окремі вітчизняні автори категорично заперечують саму можливість вживання терміну "аудиторські докази" і їх існування взагалі [498, с. 6, 70-75]. Так Н. І. Петренко пише, що "збирання аудиторських доказів не є метою аудиту", "не передбачено законом, їх не вимагають і самі замовники аудиту" [498, с. 73].

Дійсно, замовники не вимагають від аудитора доказів, їх цікавить аудиторський висновок. Але, саме отримані аудиторські докази є підставою для формулювання висновку за результатами аудиту. І не має значення, який термін застосувати до зібраної інформації. Загальновизнаною термінологічною нормою, офіційно затвердженою Міжнародною федерацією бухгалтерів, є "аудиторський доказ (audit evidence)". Саме таку назву має МСА 500. Термін "аудиторські докази" вживається майже у всіх підручниках, посібниках, фахових статтях з аудиту як вітчизняних, так зарубіжних авторів. Хоча визначення терміну має певні відмінності (табл. 2.26).

Таблиця 2.26

Трактування терміну "аудиторські докази" у різних літературних джерелах

№ з/п	Автор, джерело	Визначення економічної сутності поняття "аудиторські докази"
1	2	3
1	А. М. Кузьминський, М. В. Кужельний, О.А. Петрик, В. Я. Савченко и др. [232, с.72-73]	Під аудиторським доказом слід розуміти інформацію, яка підтверджує правильність відображення в обліку даних або даних, одержаних під час фактичної перевірки стану контрольованого об'єкту, яку відбирає аудитор у процесі контрольних дій для видачі замовнику висновку про достовірність представленої звітності й правильності відображення у бухгалтерському обліку операцій, пов'язаних зі зміною стану об'єктів, що перевіряються
2	С. М. Бичкова [64, с. 7]	Під доказом розуміють факт, який може слугувати підтвердженням або спростуванням існування іншого факту, або процес отримання свідоцтв про певний факт, які дозволяють з тою чи іншою мірою достовірності сформувати думку та скласти аудиторський висновок
3	В. В. Скобара [471, с. 202]	Аудитор зовсім не зобов'язаний знайомити адміністрацію організації з отриманими доказами, на яких ґрунтуються його висновки
4	В. І. Подольський, Л. В. Сотникова [355, с. 48]	Докази аудитори збирають з різних джерел з тим, щоб підтвердити одну й ту ж господарську операцію чи групу окремих типових операцій.
5	Г. М. Давидов [113, с.35]	Аудиторські докази – це інформація, одержана аудиторами при підготовці висновків, на яких грунтується аудиторський звіт

Продовження табл. 2.26

1	2	3
6	О. В. Ковальова, Ю. П. Константинов [201, с. 58]	Аудиторські докази – це інформація, отримана аудитором в ході перевірки від клієнта та третіх осіб, або результат її аналізу… Аудиторські докази являють собою документальні джерела даних, документацію бухгалтерського обліку, висновки експертів, а також відомості з інших джерел
7	А. М.Кузьмінський, В. В. Сопко, В. П. Завгородній [234, с.221]	Аудиторські докази – це документально підтверджена інформація, зібрана аудитором під час перевірки, яка підтверджує висновки аудитора щодо будь-якої дії чи події господарюючого суб'єкта. Доказ може стати підтвердженням або спростуванням існування тієї або іншої дії чи події
8	Л. П. Кулаковська, Ю. В. Піча [238, с. 221]	Аудиторські докази – це документально підтверджена інформація, зібрана аудитором під час перевірки, яка підтверджує висновки аудитора щодо будь-якої дії чи події господарюючого суб'єкта
9	МСА 500 [281, с. 400]	До аудиторських доказів "відносяться первинні документи та бухгалтерські записи, які покладені в основу фінансової звітності, а також підтверджуюча інформація, отримана з інших джерел"
10	О.А. Петрик [340]	… аудиторські докази – конкретні дані, факти, представлені у кількісному, вартісному або описовому (словесному) вираженні, які містяться у джерелах інформації, що використовуються у процесі аудиторської перевірки, і які можуть слугувати підтвердженням або спростуванням інших даних (фактів)
11	О. М. Срібняк [488, с. 468]	Процес отримання аудиторських доказів є основною частиною аудиторської перевірки
12	Т. Н. Серікова, В. Д. Понікаров, Є. П. Кожанова та ін. [464, с.266]	Аудиторські докази – це інформація, одержана аудитором для формування думки, на підставі якої ґрунтується підготовка аудиторського висновку та звіту
13	В. І. Подольский, А. А. Савин, Л. В. Сотникова [354, с.81]	Аудиторські докази – це інформація, одержана аудитором при формуванні висновків, на яких ґрунтується його думка, первинні документи та бухгалтерські записи, які складають основу фінансової звітності, а також підтверджуюча інформація, яка одержана з інших джерел

Продовження табл. 2.26

1	2	3
14	С. П. Суворова, Н. В. Парушина, О. В. Галкіна [493, с.60].	Аудиторські докази – це інформація, яка одержана аудитором в процесі формування висновків, на яких ґрунтується його думка
15	Б. Ф. Усач [509, с.77]	Аудиторські докази – це інформація, яка отримана аудитором шляхом проведення тестів і процедур перевірки на суттєвість з метою формування думок, на яких ґрунтується підготовка аудиторського висновку (звіту)

Автор погоджується з твердженням О. А. Петрик, що аудиторські докази – це не документи, які використовуються аудитором, а дані, показники, що в них відображені [340].

Аудитор повинен спиратися на аудиторські докази, що мають як достатній, так і переконливий характер. На думку інших авторів [20] достатньо переконливі аудиторські докази можна одержати шляхом проведення перевірок, нагляду, опитувань і одержання підтвердження стосовно фінансових документів, які вивчаються під час проведення аудиторської перевірки [20 с. 114].

Перед тим, як почати процес збору аудиторських доказів стосовно тверджень, які містять фінансові звіти, аудитор, як відомо, проводить цілий комплекс процедур, які направлені на оцінку ризиків суттєвих викривлень як на рівні фінансових звітів, так і на рівні тверджень за класами операцій, залишків на рахунках та на рівні розкриття інформації. Після того, як буде проведена оцінка ризику суттєвих викривлень в цілому й щодо окремих тверджень, необхідно визначитися з підходом до виконання подальших аудиторських процедур, які будуть пов'язані безпосередньо з отриманням аудиторських доказів, на яких ґрунтуватиметься висновок про фінансову звітність. Такі процедури збору аудиторських доказів здійснюються шляхом проведення тестів контролю та процедур по суті (інша назва – тести підтвердження).

МСА 500 визначені терміни достатність та прийнятність аудиторських доказів.

Достатність (аудиторських доказів) – міра кількості аудиторських доказів. На потрібну кількість аудиторських доказів впливають аудиторська оцінка ризиків суттєвого викривлення та якість таких аудиторських доказів.

Прийнятність (аудиторських доказів) – міра якості аудиторських доказів, тобто їх доречність та достовірність, для забезпечення підтвердження висновків, на яких ґрунтується аудиторська думка.

Якість аудиторських доказів залежить від джерел їх отримання. У залежності від характеру аудиторської перевірки, її змісту та завдань, які висунуті клієнтом, аудитор обирає відповідні джерела інформації (рис. 2.28).



Рис. 2.28 Джерела аудиторських доказів

Джерела аудиторських доказів:

– дані первинних документів і звітів, у яких відображається основна інформація про господарські операції;

– облікові регістри, де накопичується й узагальнюється інформація зі звітів та доданих до них первинних документів з погляду їхнього економічного змісту;

– головна книга, де відображаються залишки на початок і кінець звітного періоду та обороти за дебетом і кредитом відповідних рахунків;

– фінансова звітність у складі: баланс, звіт про фінансові результати, звіт про рух грошових коштів, звіт про власний капітал;

– інвентаризаційні матеріали (описи, порівнювальні відомості, розрахунки природного убутку);

– статут, засновницькі документи, накази, розпорядження, договори, контракти, бізнес-плани, розрахунки, кошториси, калькуляції;

– оперативна, статистична, податкова звітність;

– матеріали перевірок і ревізій, проведених органами податкової служби, державної контрольно-ревізійної служби, статистики, банків та ін.;

– матеріали внутрішньогосподарського контролю (внутрішнього аудиту);

– дані документального і фактичного контролю, експертних перевірок, лабораторних аналізів, контрольних вимірювань, проведених за участю аудиторів;

– письмові та усні заяви, пояснювальні й доповідні записки матеріально відповідальних та посадових осіб, суб'єктів підприємницької діяльності, замовників тощо.

Доречність стосується специфічних цілей аудиту та являє собою логічний зв'язок з метою процедури аудиту, а також з твердженням, що розглядається. Предметом аудиторської перевірки, як вже зазначалось у першому розділі, є факти, які відображені у фінансових звітах. Аудитор має знайти і оцінити докази, що підтверджують його судження про відповідність фактів встановленим критеріям.

На доречність інформації, яку можна використовувати як аудиторські докази, може впливати напрям тестування.

МСА 500 наводить конкретний приклад щодо доречності процедур: якщо метою аудиторської процедури є тестування наявності завищення вартості або оцінки кредиторської заборгованості, тестування зареєстрованої кредиторської заборгованості може бути доречною аудиторською процедурою [281, с. 408]. З іншого боку, під час тестування наявності заниження вартості або оцінки кредиторської заборгованості тестування зареєстрованої кредиторської заборгованості не буде доречним; в цьому разі доречним буде тестування такої інформації, як подальші сплати, несплачені рахунки-фактури, дані постачальників і прибуткові документи, що не збігаються.

Деякі аудиторські процедури можуть бути доречні для одних тверджень, але цілком недоречні для інших. Отримання аудиторських доказів стосовно існування запасів, наприклад – інвентаризація, не може замінити отримання аудиторських доказів стосовно їх оцінки. З іншого боку, аудиторські докази з різних джерел або різного характеру часто можуть бути доречними для одного й того самого твердження.

Достовірність стосується умов, за яких доказ одержується, і тісно пов'язана з обраними процедурами аудиту. Її можна підвищити тільки шляхом застосування процедур більш якісних з точки зору доречності, незалежності і оцінки джерела інформації, ефективності системи внутрішнього контролю. Тобто, достовірність інформації, яка отримана в результаті виконання аудиторських процеудр, залежить від джерела та характеру інформації. Інформація, яка отримана з джерел за межами суб'єкта господарювання, не завжди є достовірною. МСА містить попередження, що інформація, отримана з незалежного зовнішнього джерела, може виявитися недостовірною, якщо джерело не є обізнаним, або експерту від управлінського персоналу не вистачає об'єктивності. МСА встановлює загальні правила щодо достовірності аудиторських доказів:

– достовірність аудиторських доказів підвищується, якщо їх отримано з незалежних джерел за межами суб'єкта господарювання;

– достовірність аудиторських доказів, отриманих усередині суб'єкта господарювання, підвищується, якщо запроваджені ним відповідні заходи внутрішнього контролю, включаючи контроль за підготовкою та зберіганням інформації, є ефективними;

– аудиторські докази, отримані безпосередньо аудитором (наприклад, у результаті спостереження за застосуванням заходів внутрішнього контролю), є більш достовірними, ніж докази, отримані опосередковано або на основі припущень (наприклад, через запити про застосування заходів контролю);

– аудиторські докази в документарній формі (в паперовому, електронному або іншому вигляді) є більш достовірними, ніж докази, отримані в усній формі (наприклад, своєчасно складений письмовий протокол зборів більш достовірний, ніж наступне усне викладення питань, що обговорювалися на зборах);

– аудиторські докази, підкріплені оригіналами документів, більш достовірні, ніж підкріплені ксерокопіями або факсимільними копіями чи документами, що були сфотографовані, цифровані або в інший спосіб трансформовані в електронну форму. Достовірність таких доказів може залежати від заходів внутрішнього контролю за їх підготовкою та зберіганням.

З метою адекватного планування аудиторських процедур нами визначено ступінь достовірності доказів від найменше достовірного до найбільш достовірного (рис. 2.29).



Рис. 2.29 Достовірність аудиторських доказів

На судження аудитора про те, що є достатнім прийнятним аудиторським доказом, а відповідно й щодо достатності процедур, впливають наступні фактори (рис. 2.30):

– аудиторська оцінка характеру й величини аудиторського ризику як на рівні фінансової звітності, так і на рівні залишку на рахунках бухгалтерського обліку або однотипних господарських операцій;

– характер систем бухгалтерського обліку й внутрішнього контролю, а також оцінка ризику застосування засобів внутрішнього контролю;

– суттєвість статті фінансової звітності, що перевіряється;

– досвід, придбаний під час проведення попередніх аудиторських перевірок;

– результати аудиторських процедур, включаючи можливе виявлення шахрайства або помилок;

– джерело й достовірність інформації.



Рис. 2.30 Чинники впливу на оцінку достатності та відповідності аудиторських процедур

Основні умови виконання аудиторських процедур полягають в наступному:

– дотримання законності – виконуючи різні процедури аудитор повинен не тільки перевіряти законність здійснениих операцій. Насамперед сам аудитор повинен при виборі методів і прийомів дотримувати всіх установлених вимог;

– одержання повного доказового матеріалу – оскільки виключення з розгляду в процесі аудиту хоча б одного з результатів факту господарської діяльності може привести до серйозних наслідків у майбутньому;

– дотримання принципу своєчасності аудиторських процедур – якщо аудитор з якої-небудь причини навмисне або випадково не зміг одержати необхідні докази в момент перевірки, то це питання слід постійно тримати на контролі й при можливості зібрати ці дані;

– одержання гарантій достовірності наданих аудитору даних – досягається виконанням різних процедур: отримання листа про відповідальність керівництва, зовнішні підтвердження й ін.

Виходячи з того, що аудиторські процедури – це інструмент для отримання належних доказів, ще на стадії планування аудитор має визначити, які саме процедури – тести на відповідність або процедури по суті – тут потрібні. Це дозволить встановити методи й прийоми одержання доказів. Загальною вимогою до цих процедур є незалежність. Різниця полягає в тому, що тест на відповідність визначає дотримання вимог законодавства та регуляторних документів при виконанні господарських операцій, а також факт їх перевірки внутрішнім контролем. Процедури по суті детально розглядають зміст кожної операції з метою виявлення помилки.

До прийомів тестів на відповідність належать, наприклад:

– повторний огляд аудитором арифметичних дій в операціях і порівняння отриманих результатів з даними фінансової звітності;

– порівняння фактичного штату персоналу з даними платіжних документів;

– вивчення порядку розподілу обов'язків.

Тестом на відповідність також є використання листів – підтверджень.

Тести на відповідність не вимагають великих витрат, тобто вони достатньо економічні. Це пояснюється тим, що їх проведення не потребує великого обсягу документальних даних, головним є ретельний розгляд письмових доказів. Детальні процедури по суті передбачають докази по кожній суттєвій операції. Тести на відповідність і процедури по суті можуть використовувати ту ж саму документацію. Логічно спочатку виконувати тести на відповідність, а потім процедури по суті.

Якість доказу, що отриманий внаслідок процедур по суті, залежить від рівня впевненості, досягнутого на більш ранніх стадіях процесу. Детальні процедури по суті є останнім етапом у процесі одержання аудиторського доказу.

МСА не встановлюють вимог щодо кількості як тестів контролю, так і процедур по суті. Але неможливо досягти достатнього рівня впевненості без виконання детальних процедур по суті.

При визначенні обсягу тестів контролю автор вважає за необхідне враховувати:

– частоту здійснення контролю суб'єктом господарювання протягом періоду;

– *тривалість часу протягом періоду аудиторської перевірки, коли* аудитор довіряє операційній ефективності контролю;

– доречність та достовірність аудиторських доказів, які потрібно отримати для підтвердження того, що контроль запобігає або виявляє та виправляє суттєві викривлення на рівні тверджень;

– обсяг отримання аудиторських доказів від тестів інших процедур контролю, пов'язаних з твердженням;

– ступінь довіри до операційної ефективності контролю при оцінці ризику (і отже, скоротити процедури по суті, виходячи з довіри до такого контролю);

– очікувані відхилення від процедур контролю.

Чим більша довіра операційній ефективності процедур контролю при оцінці ризику, тим більший обсяг тестів контролю. Крім того, аудитор збільшує обсяг тестів контролю згідно із збільшенням величини відхилення від процедур контролю [408, с. 16-18].

Рівень достатності аудиторських процедур залежить від (рис. 2.31):

– обсягу вибірки (якщо використовувався вибірковий метод, а не суцільна перевірка);

– якості доказу, застосовуваного для підтвердження індивідуальних пунктів вибірки;

– якості застосовуваного плану вибірки;

– узгодженості результатів аудиторських процедур по суті із підсумками попередніх етапів аудита.



Рис. 2.31 Чинники впливу на достатність аудиторських процедур

З цього випливає, що достатність аудиторських процедур визначається достатністю отриманих доказів. Достатність та відповідність аудиторських доказів є взаємозалежними. Однак отримання більшої кількості аудиторських доказів не може компенсувати їх низької якості. Тобто, якість превалює над кількістю, тому що недостатня кількість відповідних доказів – це зрозуміла ситуація, а достатня кількість невідповідних доказів не може бути за визначенням (рис. 2.32).

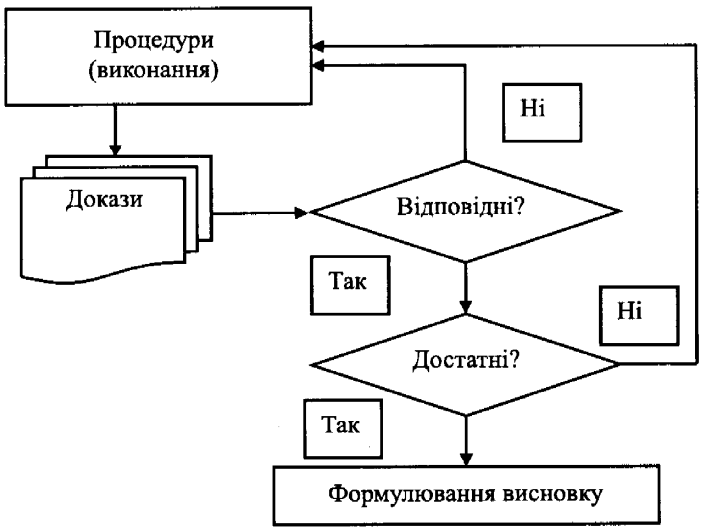

Рис. 2.32 Схема визначення відповідності та достатності аудиторських процедур

Аудиторські докази необхідні для обґрунтування аудиторської думки та звіту. За своїм характером докази є сукупними і отримуються за допомогою аудиторських процедур, які виконуються в процесі аудиту. При цьому вони можуть також включати інформацію, отриману з інших джерел, наприклад, з попередніх завдань з аудиту (за умови визначення аудитором, що не виникли зміни після попереднього аудиту, які можуть вплинути на їх застосовність до поточного аудиту) чи процедур контролю якості фірми щодо прийняття суб'єкта господарювання та продовження співпраці з ним.

При зборі доказів першочергове значення має фіксування уваги аудитора на вивченні відхилень у критичних точках контролю. При цьому кращі результати досягаються тоді, коли увага зосереджується на тих точках, які є критичними для оцінки ефективності всього виробництва [239].

При виборі аудиторських процедур необхідно керуватися критеріями оцінки їх результатів та класифікацією доказовості отриманої інформації. Критерії оцінки результатів аудиторських процедур можна сформулювати наступним чином:

- адекватність (відповідність результатів заявленим цілям);
- креативність, елементи творчості;
- якість отриманої інформації;
- економічність (ресурси не повинні бути надмірними);

– ефективність, якість використання джерел інформації;
– якість звіту.

Достатність є питанням аудиторського судження і зазвичай базується на суттєвості, аудиторському ризику та адекватності існуючої системи внутрішнього контролю.

Кількість інформації, необхідної для аудиторських оцінок, законодавчо не регламентуються. Рішення щодо кількості інформації, необхідної для складання висновку про достовірність фінансової звітності, отже, про кількість необхідних для отримання цієї інформації процедур, аудитор має приймати самостійно на основі свого професійного судження. Наприклад, при наявності на підприємстві надійного внутрішнього контролю, він може обмежити масштаб незалежних перевірок (інспекцій, нагляду, опитування, обчислень, аналітичних перевірок [137, с. 104-105]. Аудитор має покладатись на свій професійний досвід і теоретичні знання. При цьому обсяг аудиторських процедур має бути оптимальним, зважаючи на поєднання критеріїв "витрати" – "якість". Якщо обсяг отриманої інформації внаслідок виконання певної кількості процедур не є достатнім, аудитор повинен провести додаткові процедури, не зважаючи на збільшення витрат. Надлишкові процедури можуть і не змінити думку аудитора про достовірність фінансової звітності, але неодмінно призведуть до подорожчання аудиторської перевірки.

При плануванні конкретних аудиторських процедур треба брати до уваги "зменшений маржинальний ефект", відповідно до якого сукупна впевненість, одержана з двох джерел, менше суми індивідуальних упевненостей, одержаних із надійних джерел доказів (виражається рівнянням "2+2=3"). Маржинальний ефект показує результат невідповідності даних.

Якщо аудиторські процедури при отриманні доказів, одержані з різних і незалежних одне від одного джерел, збігаються, то має місце "ефект синергізму". Його суть виражається рівнянням "2+2=5", тобто ціле більше, ніж сума окремо взятих частин [64]. Стосовно доказів – сукупна впевненість, одержана з двох надійних джерел доказів, більша, ніж сума окремо взятих впевненостей. Стосовно аудиторських процедур ефект синергізму, наприклад, виникає при здійсненні таких процедур, які дозволяють перевірити не одне, а декілька тверджень. Докладно це викладено в розділі 6.3 монографії. В МСА цей ефект названий кумулятивним ефектом.

Мінімальну кількість процедур визначає аудитор. Автор вважає, що для кожного твердження як на рівні класів операцій, так і на рівні залишків, має бути проведено мінімум три незалежних процедури.

Безумовно, виникає питання, чому саме три?

У суспільній і судовій практиці три – найменша кількість людей, що мають право ухвалювати будь-які значимі рішення.

Релігії світу теж не залишили без уваги це число. У християнській символіці число три стало божественним числом, що символізує те, що твердо, реально, речове, завершено і цілісно - божественну досконалість. Читаючи і вивчаючи Біблію видно, що всі речі, які особливо завершені, відмічені цим числом. Число три є першим з чотирьох досконалих чисел: це Свята Трійця: Бог-Батько, Бог-Син і Святий Дух; три характерні риси Бога: Всемогутній, Усюдисущий, Всезнаючий; три зречення Петра; три хрести на Голгофі.

У Каббалі трійка позначає розуміння, триєдність чоловічого й жіночого начала і об'єднуючого їхнього взаєморозуміння. В індуїзмі Трімурті – троїчна чинність творіння, руйнування й збереження. У японській традиції представлено Три Священі Скарби, імператори країни мали відповідні до цих святинь регалії: залізне дзеркало Ята-но-Кагамі, намисто з дорогоцінних каменів Якасані-но-Магатама й меч Кусанагі-но-Цуругі. А означали вони істину, мужність і співчуття. У Китаї теж визнавалися Три Скарби, які ще називалися Трьома Джерелами: цзін (сім'я-сутність), ці (внутрішня енергія), шень (дух). Три Коштовності лежать в основі буддизму: Будда, Дхарма (Закон, відкритий проясненим) і Сангха – громада носіїв Закону [166].

У багатьох народів три є всеосяжним числом: основне відношення – батько, мати і дитя є дзеркальним образом божого світу. Як приклад, можна згадати тріаду у Фівах (Амон, Мут і Хонс), або сім'ю Озіріса з Ізідой і Гором [167].

Безліч фольклорних джерел містять інформацію про три бажання, три спроби, три випробування, про трьох братів, сестер, богатирів.

Під час ритуалів багато дій виконуються тричі: наприклад, три щоденні омивання в ісламі, три вітання, три пророкування майбутнього і т.д.

Оккультисти вважаються, що поняття "трійка" являє собою прояв найвищого рівня в сфері духовного миру.

В алхімії основними є три принципи: сірка, ртуть і сіль, що символізує дух, душу й тіло.

Три – число священне, тому що це перше число, якому привласнено слово "усі". Це символ троїчності буття.

"Чинність трьох" універсальна й персоніфікує тричасну природу миру: небо, землю й воду. Це людина: тіло, душа й дух; народження, життя й смерть; три чесноти – Віра, Надія, Любов. На підставі ділення дня на три частини (ранок, полудень і вечір) тричі в день виконувалися молитви; три великі розділення, утворюючих час: минуле, сьогодення, майбутнє.

Трійка часто фігурувала в прикметах і повір'ях, не давала спокою вченим розумам. Так, Дж. Ч. Кроче в 1627 році опублікував у Болоньї книгу, яка так і називалася – "Трійка", у ній були зібрані прислів'я й приказки, пов'язані із цим числом [361].

Себастьян Гуткнехт незабаром після цього, у 1635 році виступив з доповіддю "Omne Trinum perfectum. Geistliche Erklarung des gemeinen Sprichwortes: Aller guten Dingen Drey", – у перекладі з латині й німецької ця тема звучить так: "Уся досконалість троїчності. Релігійне тлумачення загальновідомого прислів'я: усього гарного буває по три" [361].

Давньогрецький математик Никомах на зорі нашої ери склав "Введення в арифметику", у якому стверджував: "...одиниця є розум, добро, гармонія, щастя й у той же час матерія, тьма, хаос; вона з'єднує в собі парне з непарним і жіноче із чоловічим. Два є початок нерівності, протиріччя. Три є перше справжнє число, тому що воно має початок, середину й кінець і тому є число досконале" [296].

Число 3 у геометрії символізує площину, яка визначається трьома крапками.

Число три – це символ вищого синтезу двох протилежностей, тези й антитезису; це формула всесвіту, що складається із трьох сфер. Трійка персоніфікує розв'язання конфлікту, ознаменованого двійковими системами; вона відображає дію, що гармонізує єдність на дуальність.

Трійка – перше досконале, сильне число, оскільки при його поділі зберігається центр, тобто центральна крапка рівноваги.

У піфагорійстві трійка символізує повноту. Піфагор вважав трійку символом гармонії [152], а Аристотель – закінченості: "Тріада є число цілого, тому що містить початок, середину й кінець" [527].

На підставі всього вищенаведеного автор дійшов висновку, що як мінімум три процедури мають бути виконані для одержання обгрунтованого висновку стосовно кожного твердження.

Якщо результати трьох процедур підтверджують (або спростовують) твердження, що перевіряється, то це свідчить про достатність отриманих доказів. У випадку протиріччя отриманих результатів аудитор має виконати таку кількість додаткових процедур, яка дасть три одинакових свідчення. Автором сформульовано алгоритм визначення достатності виконаних процедур (рис. 2.33).

Отже, аудитори визначають кількість процедур, покладаючись на своє професійне судження, проте мінімальний рівень достатності має бути обгрунтований та відображений у робочих документах.

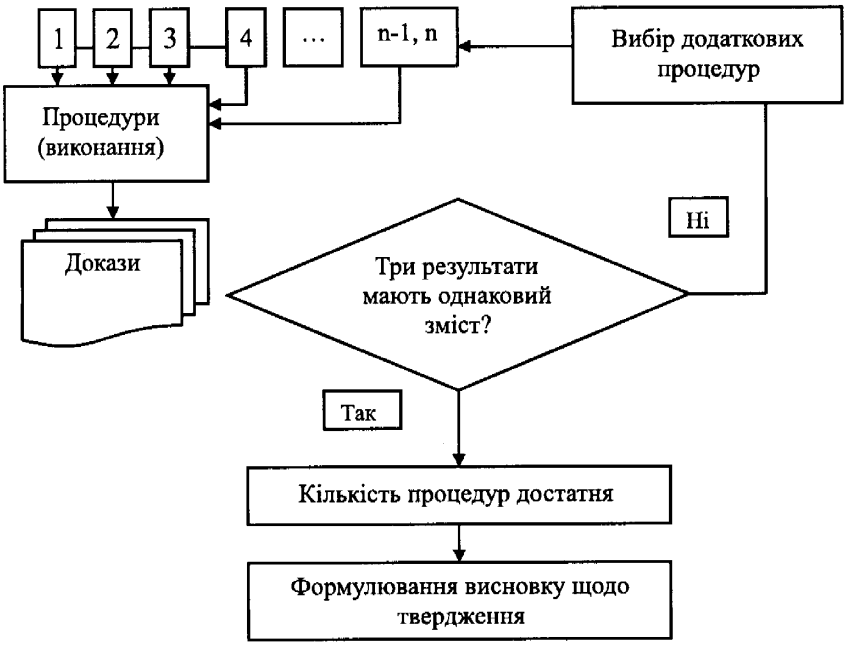

Рис. 2.33 Послідовність виконання аудиторських процедур та оцінки їх достатності

2.4 Критичний аналіз практичного застосування аудиторських процедур

В сучасних умовах ринок аудиторських послуг поки що не можна назвати стабільним, а аудиторську діяльність достатньо ефективною, оскільки спостерігається повсякчасне нерозуміння усіх можливостей аудиту, недостатнє забезпечення аудиторських фірм висококваліфікованими кадрами, і, найважливіше, – недосконале методологічне та нормативне забезпечення як безпосередньо процесу проведення аудиторської перевірки, так і підприємницької діяльності аудиторських фірм в Україні в цілому [65].

Практика свідчить, що більшість аудиторів не володіють прийомами дослідження операцій, а тому не можуть виявити багатьох недоліків та порушень, які мають місце на підприємстві [51].

Практичне застосування аудиторських процедур містить ряд недоліків, зокрема:

– застосування обмеженого переліку аудиторських процедур;
– підтвердження матеріальних активів без достатніх доказів;
– формальне вивчення середовища контролю, що призводить до неадекватної оцінки аудиторського ризику на рівні звітності;
– відсутність документування результатів проведених процедур;
– відсутність або недостатність аудиторських процедур відносно застосовності допущення безперервності діяльності.

Автором проведено анкетування аудиторських фірм щодо застосування аудиторських процедур в процесі аудиту фінансової звітності. Участь прийняли 699 суб'єктів аудиторської діяльності (далі–САД), якими представлені всі регіони України (табл. 2.27).

Таблиця 2.27

Структура респондентів станом на 01.01.2011 р.

Регіон	Кількість САД	Кількість опитаних респондентів	Питома вага проанкетованих респондентів(%)	Структура респондентів, (%)
1	2	3	4	5
м. Київ та Київська область	772	136	17,7	19,6
Автономна Республіка Крим м. Сімферополь та м. Севастополь	60	14	23,3	2,0
м. Вінниця та Вінницька область	31	11	35,5	1,6
м. Дніпропетровськ та Дніпропетровська область	123	52	42,3	7,4
м. Донецьк та Донецька область	119	44	37,0	6,3
м. Житомир та Житомирська область	27	9	33,3	1,3
м. Запоріжжя та Запорізька область	72	59	81,9	8,4
м. Івано-Франківськ та Івано-Франківська область	21	7	33,3	1,0
м. Кіровоград та Кіровоградська область	19	15	78,9	2,1

Продовження табл. 2.27

1	2	3	4	5
м. Луганськ та Луганська область	39	21	53,8	3,0
м. Луцьк та Волинська область	16	4	25,0	0,6
м. Львів та Львівська область	73	31	42,5	4,4
м. Миколаїв та Миколаївська область	34	18	52,9	2,6
м. Одеса та Одеська область	87	38	43,7	5,4
м. Полтава та Полтавська область	54	17	31,5	2,4
м. Рівне та Рівненська область	28	14	50,0	2,0
м. Суми та Сумська область	34	29	85,3	4,1
м. Тернопіль та Тернопільська область	14	9	64,3	1,3
м. Ужгород та Закарпатська область	19	12	63,2	1,7
м. Харків та Харківська область	146	84	57,5	12,0
м. Херсон та Херсонська область	24	19	79,2	2,7
м. Хмельницький та Хмельницька область	25	17	68,0	2,4
м. Черкаси та Черкаська область	40	23	57,5	3,3
м. Чернівці та Чернівецька область	14	5	35,7	0,7
м. Чернігів та Чернігівська область	18	11	61,1	1,6
Всього:	1909	699	36,7	100,0

Результати свідчать, що арсенал процедур, які використовують аудитори, занадто обмежений (табл. 2.28).

Лідером виявилися аналітичні процедури – всі респонденти зазначили їх використання. Майже всі (94%) опитані САД засвідчили використання у своїй практиці узагальнення. Найпоширенішими також виявилися інформування, тестування та розрахунок – їх застосування позначили більше 80% респондентів. Більше 50% – звіряння, порівняння, опитування та обговорення, повторне виконання та підрахунок.

Таблиця 2.28

Використання аудиторських процедур в процесі аудиту фінансової звітності

Код процедури	Перелік аудиторських процедур	Відсоток використання аудиторської процедури (%)
1	2	3
1.	Анкетування	34,1
2.	Аналітичні процедури	100,0
3.	Вивчення	5,1
4.	Верифікація	–
5.	Діагностика	–
6.	Диференціація	–
7.	Запит	49,0
8.	Звіряння	58,1
9.	Інспектування	20,9
10.	Ідентифікація	–
11.	Інтерв'ю	–
12.	Інформування	87,4
13.	Моделювання	19,6
14.	Обговорення	77,4
15.	Огляд	–
16.	Ознайомлення	24,0
17.	Опитування	62,1
18.	Оцінка	41,3
19.	Підтвердження	21,1
20.	Підрахунок	50,4
21.	Перерахунок	78,6
22.	Перегляд	–
23.	Повторне виконання	49,6
24.	Порівняння	52,9
25.	Простежування	7,1
26.	Розрахунок	83,6
27.	Сканування	–
28.	Співставлення	–
29.	Спостереження	29,0
30.	Тестування	84,7
31.	Узгодження	–

Продовження табл. 2.28

1	2	3
32.	Читання звітності	–
33.	Узагальнення	94,3
34.	Обстеження	–
35.	Моніторинг	–

Менше половини аудиторів застосовують анкетування, запит, оцінку та підрахунок. До інспектування, моделювання, ознайомлення та підтвердження прибігають близько 20%, незначно більше (29%) застосовують спостереження. Менше 10% відзначили інтерв'ю, вивчення та простежування. Як свідчать результати анкетування, більше 10 процедур, запропонованих автором в анкеті, взагалі не використовуються.

Автор наважився висловити припущення, що насправді аудитори застосовують значно більше процедур. А наявні результати, на думку автора, – наслідок недостатньої обізнаності в термінології.

Наприклад, тільки 19% САД назвали моделювання. Проте, всі складають баланс за даними підприємства, так званий "пробний" баланс, та інші звітні форми до і після коригування на суми виявлення помилок. Це і є моделювання.

Така ж картина з іншою процедурою – простежування (7% за даними опитування). Всі САД перевіряють (суцільно, або вибірково) повноту відображення первинних документів у фінансовій звітності. Тобто, спочатку перевіряється відображення відібраних первинних документів в облікових регістрах, а потім – повнота відображення облікових данних у звітності. Це є простежування.

Майже всі САД направляють запити керівництву. Проте, тільки 49% відзначили це в своїх анкетах. Жоден з САД не вказав використання сканування. Але саме за допомогою сканування аудитори вивчають нетипові статті й події, відображені в документації клієнта. Ціль сканування – знайти що-небудь нетипове. Тобто, сканування, на думку автора, застосовується багатьма САД. Така ж участь спіткала інші процедури, наприклад – верифікація, диференціація та діагностика, які виконуються багатьма вітчизняними аудиторами.

Ринок аудиторських послуг України у 2010 році характеризують наступні показники (табл. 2.29).

Автором були проаналізовані дані статистичних досліджень за областями за такими показниками як (рис. 2.34): середня вартість одного замовлення з аудиту фінансової звітності; середня кількість замовлень з аудиту фінансової звітності на одного працівника; середньомісячна заробітна плата.

Результати аналізу статистичних показників свідчать, що на протязі 2010 року в більшості регіонів відсутня залежність між кількістю замов-

Таблиця 2.29

Характеристика ринку аудиторських послуг в Україні у 2010 р.

№ з/п	Економічні райони України	Кількість САД	Кількість замовлень, од.	Фактичний обсяг наданих послуг (без ПДВ), тис. грн.	Середня вартість одного замовлення, тис. грн.	Кількість працівників	в т.ч. кількість сертифікованих аудиторів	Кількість працівників на 1 суб'єкта, од.	в т.ч. кількість сертифікованих аудиторів, од.	Середньомісячна заробітна плата, грн.
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
1.	м. Запоріжжя та Запорізька обл.	83	364	5578,1	15,32	321	120	4	1	2187
2.	м. Київ та Київська обл.	806	3689	49357,5	13,38	3943	1400	5	2	2295
3.	м. Дніпропстровськ та Дніпропетровська обл.	128	694	7641,6	11,01	511	193	4	2	2369
4.	м. Донецьк та Донецька обл.	124	649	6427,3	9,90	392	176	3	1	2549
5.	м. Харків та Харківська обл.	166	551	4783,6	8,68	613	256	4	2	2060
6.	м. Одеса та Одеська обл.	92	386	3185,9	8,25	319	144	3	2	2046
7.	м. Львів та Львівська обл.	81	409	2496,7	6,10	281	101	3	1	1941
8.	м. Хмельницький та Хмельницька обл.	24	155	914,1	5,90	53	26	2	1	1786
9.	м. Полтава та Полтавська обл.	59	252	1255,2	4,98	124	73	2	1	2102
10.	м. Чернігів та Чернігівська обл.	23	180	875,5	4,86	65	26	3	1	1711

Продовження табл. 2.29

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
11.	м. Суми та Сумська обл.	35	124	569,9	4,60	80	45	2	1	1866
12.	Автономна Республіка Крим та м. Севастополь	65	411	1861,7	4,53	201	86	3	1	2167
13.	м. Черкаси та Черкаська обл.	49	232	1 044,7	4,50	79	56	2	1	1835
14.	м. Херсон та Херсонська обл.	30	196	860,0	4,39	80	37	3	1	1733
15.	м. Кіровоград та Кіровоградська обл.	19	185	778,0	4,21	52	20	3	1	1815
16.	м. Івано-Франківськ та Івано-Франківська обл.	24	214	855,4	4,00	58	30	2	1	1927
17.	м. Ужгород та Закарпатська обл.	20	138	525,7	3,81	39	19	2	1	1846
18.	м. Вінниця та Вінницька обл.	37	241	894,9	3,71	70	40	2	1	1782
19.	м. Тернопіль та Тернопільська обл.	14	237	799,1	3,37	31	21	2	2	1659
20.	м. Рівне та Рівненська обл.	27	145	475,0	3,28	62	31	2	1	1960
21.	м. Луганськ та Луганська обл.	39	251	778,3	3,10	105	47	3	1	2271
22.	м. Чернівці та Чернівецька обл.	14	174	535,4	3,08	29	15	2	1	1772
23.	м. Луцьк та Волинська обл.	18	202	618,2	3,06	48	23	3	1	1692
24.	м. Житомир та Житомирська обл.	28	170	513,6	3,02	68	32	2	1	1785
25.	м. Миколаїв та Миколаївська обл.	43	209	628,3	3,01	86	47	2	1	2122
	Всього по Україні:	2048	10 458	94 253,7	9,01	7710	3064	4	1	2239

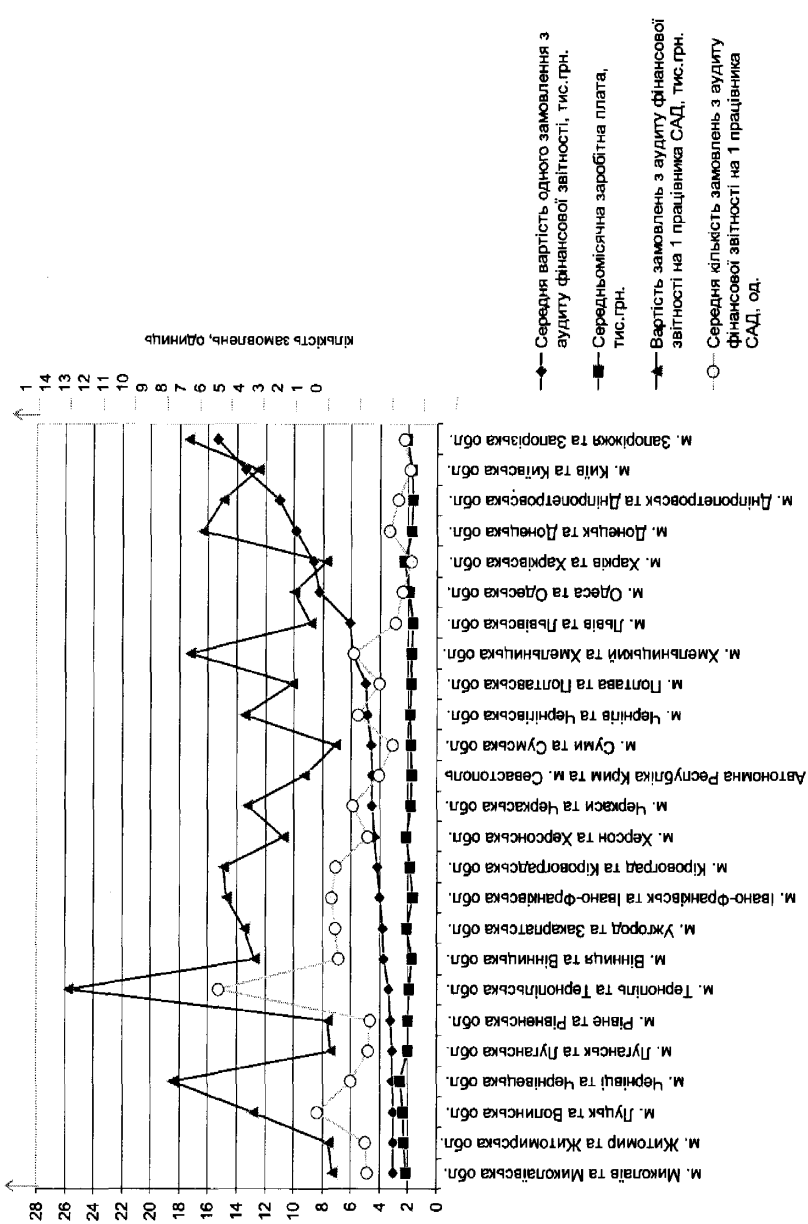

Рис. 2.34 Статистичні показники за областями за 2010 рік.

лень з аудиту фінансової звітності на одного працівника та вартістю таких замовлень. Водночас середньомісячна заробітна плата (рівномірна по всім регіонам) суттєво не впливає на формування вартості одного замовлення з аудиту фінансової звітності.

З метою виявлення певних тенденцій автор укрупнив регіони, розподіливши їх на три групи. Критерієм розподілу автором прийнята середня вартість одного замовлення на аудит фінансової звітності:

- I група – регіони з середньою вартістю 5,1 – 16,0 тис. грн.;
- II група – регіони з середньою вартістю 4,0 – 5,0 тис. грн.;
- III група – регіони з середньою вартістю 3,0 – 3,9 тис. грн.

Мета аналізу полягала у виявленні наявності залежності між рівнем середньої вартості одного замовлення з аудиту фінансової звітності та: використання більш трудомістких аудиторських процедур (рис. 2.35); використання найпоширеніших процедур (рис. 2.36 – 2.38).



Рис. 2.35 Використання більш трудомістких аудиторських процедур при аудиті фінансової звітності за 2010 р.

Наведений графік (рис. 2.35) наочно демонструє, що застосування трудомістких процедур, тобто тих, що потребують як відповідного фахового рівня, так і суттєвих витрат часу, суттєво зростає зі збільшенням середньої вартості послуги.

Результати дослідження щодо найпоширеніших процедур відображено за групами (рис. 2.36 – 2.38).

Автором досліджена взаємозалежність застосовуваного процедурного забезпечення, вартості середньостатистичного завдання, кількості працівників, що його виконують. Результати свідчать, що загалом із

1. *Регіони I групи*

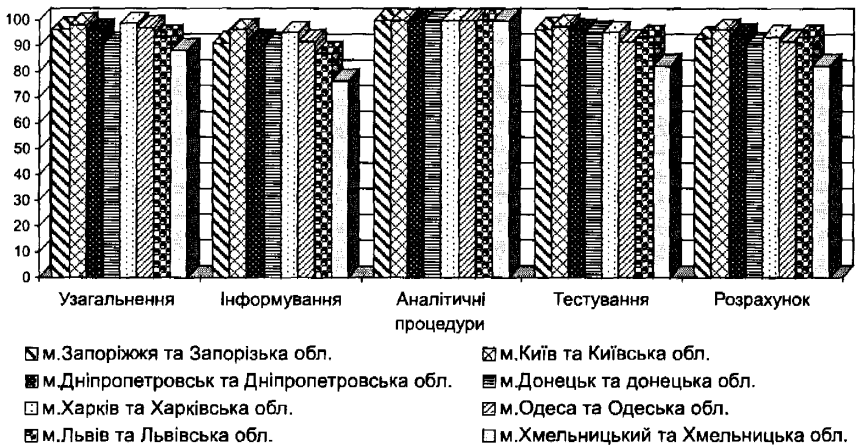

Рис. 2.36 Використання більш трудомістких аудиторських процедур респондентами I групи при аудиті фінансової звітності за 2010 р.

2. Регіони II групи

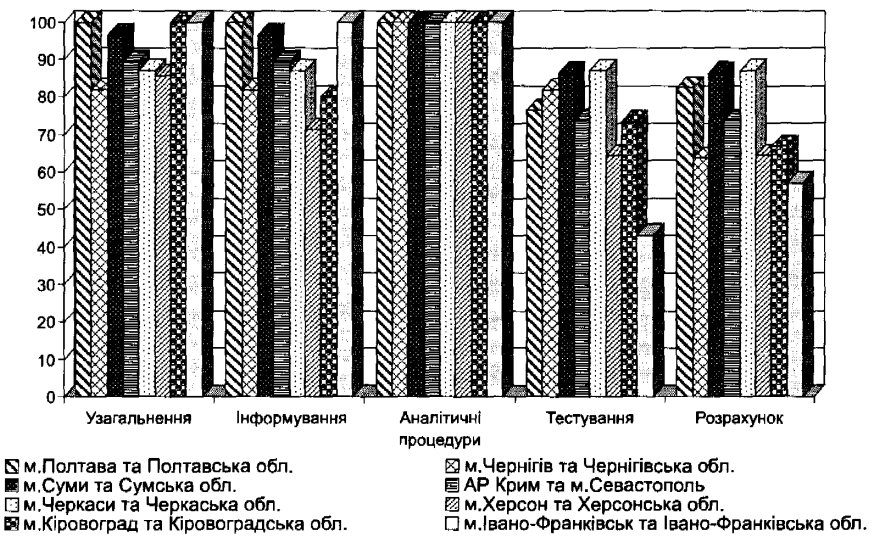

Рис. 2.37 Використання більш трудомістких аудиторських процедур респондентами II групи при аудиті фінансової звітності за 2010 р.

2. Регіони III групи

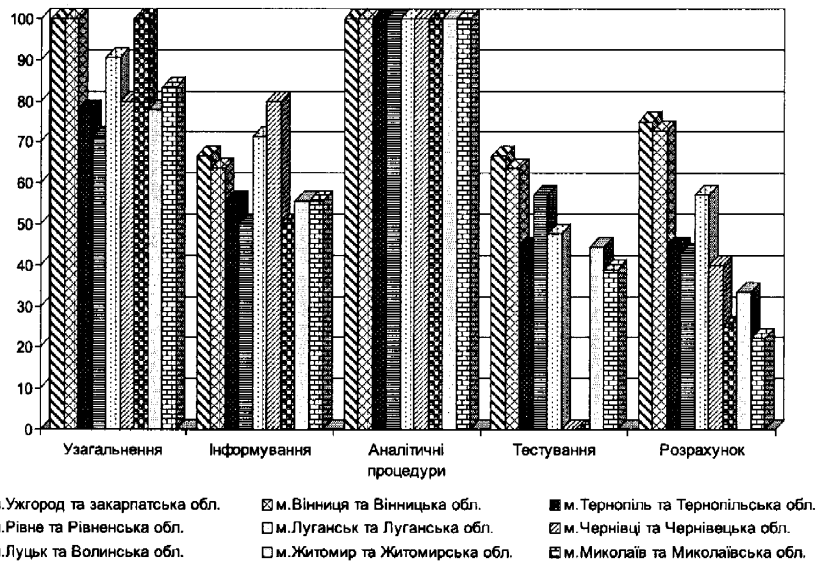

Рис. 2.38 Використання більш трудомістких аудиторських процедур респондентами III групи при аудиті фінансової звітності за 2010 р.

збільшенням вартості збільшується кількість виконавців, та опосередковано – збільшується різноманітність виконуваних процедур.

Автор розуміє, що результати анкетування не можуть бути стовідсотково достовірними та надійними. Проте, вони окреслюють певну тенденцію. Це тільки підтверджує, що питання процедурного забезпечення, як і питання ціноутворення, безумовно потребують подальшого дослідження.

З метою отримання додаткової інформації щодо застосування аудиторських процедур в аудиторській практиці ми проаналізували аудиторські висновки, що надаються користувачам та є доступною інформацією. Згідно огляду аудиторських висновків, опублікованих в пресі [72], можна зробити висновок, що аудитори під час перевірки переважно застосовують тестування, а не фактичну перевірку наявності майна, дослідження документів, аналіз і т.і. (табл. 2.30).

Очевидно, що більшість аудиторських висновків складено на підставі тестування доказів. Слід зазначити, що таким аудиторським висновкам користувачі не можуть довіряти в повній мірі, хоча, як вказано у висновках, "аудиторська перевірка забезпечує обґрунтовану підставу для висловлення думки".

Таблиця 2.30

Аналіз аудиторських висновків за 2009 рік щодо заснованих процедур

Емітент	Аудиторська фірма	Застосовані процедури
1	2	3
ВАТ "Український науковий центр технічної екології"	Незалежна аудиторська фірма ТОВ "Крат-Аудит" (код 23413650)	Аудит здійснювався шляхом застосування загальнонаукових та спеціальних методів контролю та аудиторських процедур, з використанням принципу вибіркової перевірки.
ТОВ "Сім-Інвест"	Аудиторська фірма "Скіфи"	Під час аудиту проведені дослідження шляхом *тестування доказів* обґрунтованості сум й інформації, розкритих у фінансовій звітності, а також оцінка відповідності застосованих принципів обліку нормативним вимогам щодо організації бухгалтерського обліку й звітності в Україні.
ВАТ "Закритий недиверсифікований корпоративний інвестиційний фонд "Георгіївський"	ПП "Аудиторська компанія "КРЕДО-АУДИТ" (код 31283667)	Під час аудиту зроблено дослідження шляхом проведення *перевірки на відповідність* даних синтетичного та аналітичного обліку даним фінансової звітності, *тестування доказів* на обґрунтування сум та інформації, розкритих у фінансовій звітності, а також оцінку відповідності застосованих принципів бухгалтерського обліку в Україні.
Українсько-угорське ЗАТ з іноземними інвестиціями "Веста-Дніпро"	ТОВ АФ "Профіт-Аудит" (код 32280934)	Аудит передбачає перевірку шляхом *тестування доказів*, які підтверджують суми та розкриття інформації у фінансових звітах. Аудиторська перевірка включає й оцінювання застосованих принципів бухгалтерського обліку та суттєвих облікових оцінок, здійснених керівництвом.
ВАТ "Полтавське автотранспортне підприємство-15327"	Приватна аудиторська фірма "Аудит-Віра" (код 24390000)	Проведене *тестування* надає необхідні докази, які підтверджують розкриття інформації у фінансових звітах.
ВАТ "Сімферопольский ремонтно-механічний завод"	ТОВ АФ "Аудит-Баланс"	Використалася вибіркова перевірка всіх операцій і сум, зазначених у звітності.

Продовження табл. 2.30

1	2	3
ВАТ "Завод "Вимпел"	ПП "Аудиторська фірма "Кримська аудиторська служба" (код 31039499)	Аудиторські докази були зібрані шляхом застосування таких аудиторських процедур, як перевірка та підрахунок (обчислення), шляхом співставлення даних головної книги, журналів-ордерів та розрахункових і інших відомостей по основних засобах.
ВАТ "Донецькзооветпромпостач"	Аудиторська фірма ТОВ "Крат-Аудит" (код 23413650)	Аудит здійснювався шляхом застосування загальнонаукових та спеціальних методів контролю та аудиторських процедур з використанням принципу вибіркової перевірки.
ВАТ "Овруцький консервний завод"	ПП Аудиторська фірма "Паритет" (код 30568125)	Під час аудиту зроблено дослідження шляхом проведення вибіркової перевірки на відповідність даних первинних документів даним синтетичного та аналітичного обліку, тестування доказів на обгрунтування сум та інформації, розкритих у фінансовому звіті, а також оцінку відповідності застосованих принципів бухгалтерського обліку нормативним вимогам щодо організації бухгалтерського обліку в Україні.
ВАТ "Коблево"	АФ "Наш аудит" (код 21032613)	Не дивлячись на наявність певних обмежень, а саме Аудитор мав обмежений час та обсяг перевірки (був застосований метод вибіркового аналізу наданої Товариством документації), отриманих під час перевірки доказів, на думку Аудитора, достатньо для формування цього висновку.
АТВТ "Культтовари"	Аудиторська фірма "Донаудитконсалт"	Аудит включає перевірку шляхом тестування доказів, які підтверджують суми та розкриття інформації у фінансових звітах.
ВАТ "Перебудова"	Аудиторська фірма "Донаудитконсалт"	Аудит включає перевірку шляхом тестування доказів, які підтверджують суми та розкриття інформації у фінансових звітах.
ВАТ "Облпаливо"	Аудиторська фірма "Донаудитконсалт"	Аудит включає перевірку шляхом тестування доказів, які підтверджують суми та розкриття інформації у фінансових звітах.

Продовження табл. 2.30

1	2	3
ВАТ "Сніжнянськ-ремстанок"	Аудиторська фірма "Дон-аудитконсалт"	Аудит включає перевірку шляхом тестування доказів, які підтверджують суми та розкриття інформації у фінансових звітах. Аудиторська перевірка включає також оцінку застосованих принципів бухгалтерського обліку і суттєвих попередніх оцінок, здійсненни управлінським персоналом, а також оцінку загального подання фінансових звітів.
ВАТ "Макстар"	Аудитор Скрябін Микола Миколайович	Під час аудиту проведено дослідження шляхом тестування доказів щодо обґрунтування сум та інформації, які відображені у фінансовій звітності.
ВАТ "Ремдеталь"	АФ "Скіфи"	Масштаб перевірки: Під час аудиту проведені дослідження шляхом тестування доказів обґрунтованості сум й інформації, розкритих у фінансовій звітності, а також оцінка відповідності застосованих принципів обліку нормативним вимогам.
ВАТ "Кам'янсько-Дніпровське автотранспортне підприємство 12309"	Аудитор Чистік Олена Геннадіївна (код 2386903867)	Аудит включив перевірку шляхом тестування доказів, які підтверджують суми та розкриття інформації у фінансових звітах. Аудиторська перевірка включила також оцінку застосованих принципів бухгалтерського обліку й суттєвих попередніх оцінок.
ВАТ "Завод обважнювачів"	Аудиторська фірма "Дон-аудитконсалт"	Аудит включає перевірку шляхом тестування доказів, які підтверджують суми та розкриття інформації у фінансових звітах.
ВАТ "Запорізький асфальто-бетонний завод"	ФОП Драцький Олексій Іванович	Аудит включає перевірку шляхом тестування доказів, які підтверджують суми та розкриття інформації у звітності. При проведенні перевірки були застосовані додаткові аудиторські процедури для отримання достатніх відповідних доказів щодо залишків на початок періоду.

Для висловлення думки аудитор повинен досконально вивчити ситуацію, отримати інформацію з незалежних джерел, здійснити різноманітні документальні дослідження та інші процедури.

Звичайно, не можливо категорично стверджувати, що ніякі процедури, крім тестування, не проводились. Згідно вимог ДКЦПФР [557] кожний аудиторський висновок, як мінімум, містить стислі результати аналізу фінансового стану, тобто в мінімальному обсязі аналітичні процедури здійснюються. Але, по даним досліджених аудиторських висновків з загальнодоступних джерел, інформація про методи та процедури в них не надається.

Крім того, в результаті дослідження аудиторських висновків, опублікованих в пресі [72], виявлено, що переважна більшість САД не спостерігає за проведенням інвентаризації. Важливість аудиторських процедур фактичного контролю підкреслювали в своїх працях Ф. Ф. Бутинець [58], Є. В. Калюга [185], О. А. Петрик [337, с. 192.].

Якщо відокремити тількі цей факт, то сам він не свідчить про неякісний аудит. Але у більшості випадків поряд з такою інформацією відсутні посилання на альтернативні процедури. Більше того, в деяких висновках зазначено, що інші аудиторські процедури не дають змогу підтвердити кількість матеріальних активів. При цьому питома вага відповідних статей явно перевищує можливий рівень суттєвості з огляду значення статті згідно оприлюдненого балансу (табл. 2.31).

Перевірки зовнішнього контролю якості виявили суттєвий недолік більшості робочих документів (тестів та документування процедур по суті) – відсутність формулювання висновку за наслідками виконання аудиторських процедур.

Тому автор вважає доцільним доповнити (конкретизувати) обов'язкові вимоги до документування аудиторських процедур. В робочих документах аудитора ми пропонуємо формулювати висновок за кожним розділом, наприклад:

– аудит облікових оцінок.

Висновок:

Відносно облікових оцінок об'єктів обліку ми _____,
підтверджуємо / не підтверджуємо
що всі факти, які мають суттєве значення, належним чином відображено в обліку та (або) прокоментовані й розкриті у звітності.

Таблиця 2.31

Аналіз аудиторських висновків щодо підтвердження матеріальних активів

Емітент	Аудиторська фірма	Застереження	Питома вага в сумі активів
1	2	3	4
ВАТ "Рембуд"	Структурний підрозділ ТОВ Аудиторської фірми "Інсайт" (код 26158342)	Ми не спостерігали за інвентаризацією наявних запасів ВАТ "Рембуд", оскільки дата проведення інвентаризації передувала проведенню аудиторської перевірки.	Запаси – 11,3 %
ВАТ "Рівненський завод тракторних агрегатів"	ПП Семенюк Марія Іларіонівна (ІНН 1559803144)	Ми не спостерігали за проведенням інвентаризації товариства станом на 01.12.2009 року …. Через характер облікових записів "Підприємства" *ми не мали змоги* за допомогою інших аудиторських процедур *підтвердити кількість запасів.*	Запаси – 8,5 %
ВАТ "Рівненська пересувна механізована колона"	ПП Семенюк Марія Іларіонівна (ІНН 1559803144)	Ми не спостерігали за проведенням річної інвентаризації основних засобів, товарно-матеріальних запасів, грошових коштів та розрахунків, яка була проведена на "Підприємстві" станом на 30.12.2009 року, тому що ця дата передувала початку проведення аудиту.	Основні засоби – 75,6 % Запаси – 13,7% Грошові кошти – 9%
ПАТ "Острозьке хлібоприймальне підприємство"	ПП "Аудиторська фірма "Украудит-Рівне" (код 35440568)	Ми не спостерігали за проведенням річної інвентаризації основних засобів, товарно-матеріальних запасів, грошових коштів та розрахунків, яка була проведена на "Підприємстві" станом на 31.12.2009 року, … Через характер облікових записів "Підприємства" *ми не мали змоги* за допомогою інших аудиторських процедур *підтвердили кількість запасів.*	Запаси – 23,2%
ВАТ "Кам'янець-подільське спеціалізоване ремонтно-будівельне упрвління"	Приватна аудиторська фірма "Експрес-аудит" (код 21341857)	У зв'язку з неможливістю перевірки фактів, що стосуються інвентаризації активів, ми не можемо дати висновок по даних моментах.	Матеріальні активи – 58,0%

Продовження табл. 2.31

1	2	3	4
ВАТ "Дубровицьке хлібоприймальне підприємство"	ПП Семенюк Марія Іларіонівна (ІНН 1559803144)	Ми не спостерігали за проведенням інвентаризації основних засобів, товарно-матеріальних запасів, грошових коштів, яка була проведена на "Підприємстві" станом на 01.12.2009 року, тому що ця дата передувала початку проведення аудиту.	Основні засоби – 34,9 % Запаси – 17,4% Грошові кошти – 15,7 %
АТ відкритого типу "Рівнєвтормет"	ПП Семенюк Марія Іларіонівна (ІНН 1559803144)	В 2009 році на "Підприємстві" річна інвентаризація основних засобів проведена станом на 01.12.2009 р. Через характер облікових записів "Підприємства" ми не мали змоги за допомогою інших аудиторських процедур підтвердили кількість запасів.	Запаси – 12,2%
ВАТ "Український науково-дослідний інститут технології машинобудування"	Аудитор Чемерис Людмила Іванівна	Я не спостерігала за інвентаризацією наявних основних засобів та запасів станом на 30.11.2009 р. Через характер облікових записів я не змогла підтвердити кількість запасів за допомогою інших аудиторських процедур.	Запаси – 4,9 %
ВАТ "Сніжнянський хлібокомбінат"	ТОВ "Прайм Аудит" (код 32772532)	У зв'язку з неможливістю перевірки фактів, що стосуються, насамперед, не участі аудиторів в інвентаризації активів і зобов'язань, а також з причини обмеженості інформації, ми не можемо дати висновок по вказаних моментах, однак ці обмеження мають незначний вплив на фінансову звітність та на стан справ у цілому.	Матеріальні активи – 24,8%
ВАТ "Дніпроважпапірмаш ім. Артема"	Аудиторська фірма "Финансист"	Ми не спостерігали за інвентаризацією наявних запасів станом на 31.12.2009 р., … Через характер облікових запасів Товариства ми не мали змоги підтвердити кількість запасів за допомогою інших аудиторських процедур.	Запаси – 17,0%

Продовження табл. 2.31

1	2	3	4
ВАТ "Торгівельний дім СЕЗ"	Аудиторська фірма "Аудит-АВ" (код 23894827)	В зв'язку з тим, що ми не брали участі в проведенні інвентаризації основних засобів, …, ми не мали можливості одержати достатні дані відносно основних засобів на цю дату в процесі виконання інших аудиторських процедур.	Основні засоби – 1,7 %
ТОВ "Норд-Сервис-Шипінг"	Аудиторська фірма "Аудит-АВ ЛТД" (код 23894827)	В зв'язку з тим, що ми не брали участі в проведенні інвентаризації незавершеного будівництва, … ми не мали можливості одержати достатні дані відносно незавершеного будівництва, на цю дату в процесі виконання інших аудиторських процедур.	Незавершене будівництво – 67,2%
ВАТ "Видавництво "Київська правда" ДАК "Укрвидавполіграфія"	Приватний аудитор Н. Рябова	Аудитор не спостерігав за інвентаризацією наявних активів станом на 31.12.2009 р., Аудитор вважає, що за винятком вказаного вище, проведена аудиторська перевірка забезпечує обґрунтовану підставу для висловлення думки аудитора.	Матеріальні активи – 76,0%
ТОВ "ЛЮЗА"	Аудитор Чистік Олена Геннадіївна (код 2386903867)	… в зв'язку з неможливістю перевірки фактів з причин вибірковості перевірки, не участі в проведені інвентаризації, аудитор не може дати висновок по вказаних моментах, однак ці обмеження мають незначний вплив на уявлення про фінансову звітність та на стан справ у цілому.	Матеріальні активи – 9,2%
ВАТ "Сімферопольське спеціалізоване автопідприємство №1202"	ПП Аудиторська фірма "Кримська аудиторська служба"	Фінансова звітність з усіх наявних аспектів достовірно та повно надає фінансову інформацію …, за винятком окремих невідповідностей, що мають обмежений вплив і не перекручують загальний фінансовий стан підприємства. Річна інвентаризація активів і зобов'язань … по інформації підприємства не проводилась. Перевірка фінансової звітності проводилась вибірковим методом за даними головної книги з частковим залученням первинних документів. Вибірковою перевіркою взаємопогодження між затвердженими формами звітності розбіжностей не встановлено.	Матеріальні активи – 34,0%

– вивчення ризику шахрайства

Висновок:
На нашу думку, ризик шахрайства на підприємстві оцінений як

_____
високий, середній, низький

Відповідні процедури на виявлені ризики шахрайства проведені

_____
(зазначити відповідні розділи чи окремі робочі документи)

– оцінка суттєвості виявлених відхилень

Висновок:
Загальна оцінка виявлених відхилень та/або викривлень за професійним судженням аудитора рівень суттєвості

_____
перевищує/не перевищує

Вибіркове дослідження використовується майже у всіх аудиторських перевірках, тому що це значно зменшує витрати часу і як наслідок – вартість аудиту. Результати зовнішнього контролю якості аудиторських послуг виявили суттєву проблему. Більшість аудиторів не обґрунтовує обсяг вибірки та методи відбору, посилаючись на професійне судження.

Дійсно, МСА дозволяє використовувати професійне судження аудитора для остаточного визначення обсягу вибірки [281, с. 468]. Але після відомих історій з аудиторською фірмою "Arthur Andersen" такий підхід, на думку автора, підриває й без того низьку довіру до західного аудита. А в українських умовах він просто дає "зелене світло" неякісному аудиту. Адже несумлінний аудитор, зрозуміло, посилаючись на своє професійне судження, може відібрати у вибірку три-п'ять елементів, перевірити їх і сказати, що помилок у генеральній сукупності немає.

На глибоке переконання автора доцільно, щоб на рівні ВПГО Спілка аудиторів України (далі - "САУ") були затверджені рекомендації щодо зовнішнього контролю достатності обсягу вибірки, отриманого за допомогою професійного судження аудитора з використанням відомих методів математичної статистики. У внутрішніх стандартах аудиторських фірм відповідна процедура повинна бути викладена досить докладно.

Безумовно, до впровадження такого контролю треба в межах постійного удосконалення професійних знань аудиторів забезпечити глибоке вивчення самої методики.

Результати анкетування та дослідження змісту аудиторських висновків викликали питання, а яке місце посідають аудиторські процедури у програмах постійного удосконалення професійних знань аудиторів України. Автором проаналізовано зміст 17 програм постійного удосконалення професійних знань аудиторів України, затверджених Аудиторською Палатою України (далі – АПУ) в період з 2007 по 2011 роки (табл. 2.32).

Герасимович А. М. зазначає, що програми існують. Періодично бажаючі проходять це підвищення. Це позитив, бо в щоденній боротьбі за виживання аудитори часто не встигають за новим [90, с. 30]. Автор погоджується з цим. Тільки сім програм із сімнадцяти, що складає 41%,

Таблиця 2.32

Аналіз питомої ваги вивчення питань процедурного забезпечення в Програмах постійного удосконалення професійних знань аудиторів

№ з/п	Найменування програми	Рішення АПУ	Кількість годин	Питома вага, %
1	2	3	4	5
1.	Завдання з аудиту спеціального призначення. Методика проведення та особливості складання аудиторського висновку	11.10.2007 р. № 183/5	11	27
2.	Актуальні питання застосування МСА, надання впевненості та етики	26.03.2009 р. № 200/7	10	25
3.	Аудит фінансової звітності суб'єктів інвестиційної діяльності	26.03.2009 р. № 200/7	–	–
4.	Особливості аудиту податкової звітності	26.03.2009 р. № 200/7	–	–
5.	Фінансовий аналіз в аудиторській практиці	21.05.2009 р. № 202/5		
6.	Законодавство та практика аудиту фінансової звітності емітентів цінних паперів	21.05.2009 р. № 202/5	–	–
7.	Методика складання фінансової звітності за міжнародними стандартами	21.05.2009 р. № 202/5	–	–
8.	Організація внутрішнього контролю якості професійних послуг	21.05.2009 р. № 202/5	–	–
9.	Вивчення бізнесу клієнта, оцінка елементів системи внутрішнього контролю через розуміння роботи внутрішнього аудиту	29.04.2010 р. № 214/5	8	20
10.	Сучасний аудит акціонерних товариств	14.07. 2010 р. № 219/7	–	–

Продовження табл. 2.32

1	2	3	4	5
11.	Методичні основи і практика аудиту фінансової звітності. Застосування аудиторського судження та документування аудиту (з урахуванням змін до МСА, які прийняті Міжнародною федерацією бухгалтерів і запроваджуються для аудитів фінансової звітності за періоди, які починаються після 15 грудня 2009 року)	29.04.2010 р. № 214/5	7	18
12.	Оцінка ризиків при проведенні аудиту фінансової звітності та планування дій у відповідь на оцінені ризики	01.06.2010 р. № 218	7	18
13.	Актуальні питання аудиту банків та контролю якості професійних послуг	04.11.2010 р. № 221/7	–	–
14.	Податковий кодекс в аудиторській діяльності	27.01.2011 р. № 227/6	–	–
15.	Актуальні питання застосування МСА в редакції 2010 року	31.03.2011 р. № 229/6	12	30
16.	Доказова база аудиторської практики. Вибірка	26.05.2011 р. № 231/4	8	20

передбачають вивчення аудиторських процедур. Питома вага часу, що приділяється саме процедурному забезпеченню аудиту в цих програмах, не перевищує 30%. Тобто, запропоновані програми в цілому присвячують вивченню аудиторських процедур 10% часу. Результати аналізу застосування процедур в аудиторській практиці яскраво свідчать, що це недостатньо.

З метою поширення застосування різноманітних аудиторських процедур, автор пропонує розробити Програму постійного удосконалення професійних знань аудиторів "Процедурне забезпечення аудиторської діяльності". Вважаємо, що це підвищить кваліфікаційний рівень аудиторів та асистентів, які приймають участь в аудиторських перевірках, і як наслідок – забезпечить гідну якість аудиторських послуг.

За результатами дослідження ми вважаємо вкрай необхідним прикласти максимум зусиль для виправлення ситуації, що склалася у вітчизняному аудиті щодо застосування аудиторських процедур. Необхідно досліджувати цю проблему, оприлюднювати результати досліджень, обговорювати їх на конференціях, вивчати в процесі підвищення кваліфікації тощо. Участь у цьому мають прийняти всі - науковці, АПУ, аудиторська спільнота.

ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 2

1. Основними складовими методології аудиту є його метод, прийоми, та процедури, за допомогою сукупності яких досліджується предмет і об'єкти аудиту.

Аудиторські процедури є реальним втіленням застосування відповідних методів і прийомів, певна послідовність яких формує методику перевірки. Аналіз досліджень науковців демонструє, що різними авторами запропоновано різні підходи до визначення переліку методів та прийомів аудиту фінансової звітності.

Методологічно обґрунтовані підходи до змісту та ролі аудиторських процедур є основою для визначення їх складу, повноти, а також для ефективного рішення завдань, що поставлено перед аудитором. Особливо це важливо зараз, коли в усьому світі перед аудиторами стоять проблеми вдосконалювання організації й посилення контролю над якістю аудиторських послуг.

Усе це говорить про те, що розробка більш досконалих і ефективних процедур здійснення аудиту є актуальною не тільки для тих, хто пов'язаний з розробкою стандартів аудиторської діяльності, але й безпосередньо для аудиторських фірм, зайнятих підготовкою внутрифірмових стандартів аудиторської діяльності.

2. Проведене автором дослідження свідчить, що немає одностайності у думках науковців також щодо методики аудиту об'єктів обліку. Ми погоджуємося з думкою, що методики аудита можна розглядати у вузькому й у широкому значенні цього слова. Методика аудиту, яка уточнює МСА, є методикою у вузькому значенні. Методика аудиту в широкому значенні слова містить всі внутрішні документи, засновані на дотриманні вимог МСА, які дозволяють зробити технологію й організацію проведення аудиту більш раціональною, зменшити трудомісткість аудиторських робіт з перевірок окремих ділянок при одночасному поліпшенні якості перевірки. З цього погляду – методика аудиту є методикою в широкому значенні цього слова.

3. Методика аудиту характеризується певним набором аудиторських процедур, які здійснюються у певній послідовності із застосуванням методів і прийомів аудиту. Отже, логічно зробити висновок, що через методику відбувається координація та поєднання методології і організації аудиту.

4. Одним з аспектів організації процесу аудиту є розробка організаційно-інформаційної моделі.

Організаційно-інформаційна модель аудиту діяльності підприємств є короткою характеристикою його суб'єктів і об'єктів, а також мети,

завдань і визначених систем показників, які визначають певні параметри об'єктів, інформаційної бази, методів і прийомів перетворення економічної інформації, узагальнення результатів перевірки. Нами запропонована інформаційно-організаційна модель, яка може застосовуватися як для аудиторської перевірки в цілому, так і для конкретних її розділів.

5. Якісний аудит передбачає якісне планування. Планування аудиту включає встановлення загальної стратегії аудиту для завдання та розробку плану аудиту. Характер та обсяг заходів з планування аудиту залежать від розміру і складності суб'єкта господарювання, попереднього досвіду роботи з таким суб'єктом господарювання провідних членів аудиторської групи із завдання та змін в умовах, що відбуваються під час виконання завдання з аудиту. При детальній розробці стратегії аудиту використовуються певні категорії теорії та практики аудиту. До найважливіших з них можна віднести: цілі аудиту, суттєвість, ризик невиявлення, ризик шахрайства, залишки по рахунках. Визначення загальної стратегії та детального плану аудиту не обов'язково є окремими або послідовними процесами; вони швидше тісно взаємопов'язані, оскільки зміни в одному можуть призвести до відповідних змін в іншому.

6. Після складання загального плану розробляються програми аудиту. Нами досліджено думка науковців щодо визначення терміну «програма аудиту». Даючи різні визначення, всі фахівці єдині в тому, що програма аудиту є необхідним і важливим елементом планування аудиторської перевірки. Програма аудиту є документом методично-організаційного характеру, на відмінність від стратегії та плану це детальний перелік аудиторських процедур, який одночасно є і детальною інструкцією для виконавців і засобом контролю за якістю їхньої роботи.

Існують різні підходи до визначення етапів аудиту. Найбільш відомими з них є наступні: пооб'єктний підхід; дезагрегація фінансової звітності; циклічний підхід.

Дослідивши переваги та недоліки кажного з підходів, ми підтримуємо методологію складання програм аудиту за класифікацією фінансової звітності. Проведення аудиту за класифікацією фінансової звітності дозволяє чітко перевірити залишки рахунків, що подаються в фінансовій звітності. Такі підтвердження є більш переконливими.

7. Загальна мета аудиту – сформувати висновок щодо перевіряємої фінансової звітності. Для досягнення мети аудиту аудитор повинен зібрати інформацію – аудиторські докази. Саме з метою одержання необхідних доказів аудитор здійснює аудиторські процедури. Ключовим є питання доречності та достатності аудиторських процедур, яке нерозривно повязане з доречністю та достатністю отриманих доказів.

Доречність стосується специфічних цілей аудиту та являє собою логічний зв'язок з метою процедури аудиту, а також з твердженням, що

розглядається. Предметом аудиторської перевірки, як вже зазначалось у першому розділі, є факти, які відображені у фінансових звітах. Аудитор має знайти і оцінити докази, що підтверджують його судження про відповідність фактів встановленим критеріям. Достовірність стосується умов, за яких доказ одержується, і тісно пов'язана з обраними процедурами аудиту. Її можна підвищити тільки шляхом застосування процедур більш якісних з точки зору доречності, незалежності і оцінки джерела інформації, ефективності системи внутрішнього контролю. Тобто, достовірність інформації, яка отримана в результаті виконання аудиторських процедур, залежить від джерела та характеру інформації.

Кількість інформації, необхідної для аудиторських оцінок, законодавчо не регламентуються. Рішення щодо кількості інформації, необхідної для складання висновку про достовірність фінансової звітності, отже, про кількість необхідних для отримання цієї інформації процедур, аудитор має приймати самостійно на основі свого професійного судження. При виборі аудиторських процедур необхідно керуватися критеріями оцінки їх результатів та класифікацією доказовості отриманої інформації.

На підставі проведеного дослідження автор дійшов висновку, що як мінімум три процедури мають бути виконані для одержання обгрунтованого висновку стосовно кожного твердження.

Якщо результати трьох процедур підтверджують (або спростовують) перевіряєме твердження, це свідчить про достатність отриманих доказів. У випадку суперечливості отриманих результатів аудитор має виконати таку кількість додаткових процедур, яка дасть три одинакових свідчення.

8. В сучасних умовах вітчизняний ринок аудиторських послуг поки що не можна назвати стабільним, а аудиторську діяльність достатньо ефективною. Результати проведеного нами анкетування свідчать, що арсенал процедур, які використовують аудитори, занадто обмежений.

З метою встановлення певних взаємозалежностей ми проаналізували дані статистичних досліджень за областями. Мета аналізу полягала у виявленні наявності залежності між рівнем середньої вартості одного замовлення з аудиту фінансової звітності та використання більш трудомістких аудиторських процедур та найпоширеніших процедур. Результати наочно демонструють, що застосування трудомістких процедур, тобто тих, що потребують як відповідного фахового рівня, так і суттєвих витрат часу, суттєво зростає зі збільшенням середньої вартості послуги.

Нами досліджена взаємозалежність застосовуваного процедурного забезпечення, вартості середньостатистичного завдання, кількості працівників, що його виконують. Результати свідчать, що загалом із збільшенням вартості збільшується кількість виконавців, та опосередковано – збільшується різноманітність виконуваних процедур.

З метою отримання додаткової інформації щодо застосування аудиторських процедур в аудиторській практиці, ми проаналізували аудиторські висновки, що надаються користувачам та є доступною інформацією. Результати свідчать, що більшість аудиторських висновків складено на підставі тестування доказів. Слід зазначити, що таким аудиторським висновкам користувачі не можуть довіряти в повній мірі, хоча, як вказано у висновках, "аудиторська перевірка забезпечує обґрунтовану підставу для висловлення думки".

Наважимося висловити припущення, що насправді аудитори застосовують значно більше процедур. А наявні результати, на думку автора, – наслідок недостатньої обізнаності в термінології.

Результати анкетування та дослідження змісту аудиторських висновків викликали питання, а яке місце посідають аудиторські процедури у програмах постійного удосконалення професійних знань аудиторів України. Вивчення показало, що запропоновані програми вцілому присвячують вивченню аудиторських процедур 10% часу. Результати аналізу застосування процедур в аудиторській практиці яскраво свідчать, що це недостатньо.

9. Очевидно, що застосування аудиторських процедур вітчизняними аудиторами потребує удосконалення. Саме тому аудиторська спільнота на чолі з АПУ та САУ має забезпечити подальший розвиток та покращення програм удосконалення професійних знань сертифікованих аудиторів.

Розділ 3.

Процедурне забезпечення в практиці аудиту

3.1 Методи як складові аудиторських процедур

В попередньому розділі автором досліджено теорію та практику застосування аудиторських процедур. Автор цілком підтримує Б. В. Кудрицького в тому, що конкретні аудиторські процедури у процесі перевірки здійснюються через застосування різних методів, прийомів та способів [224]. У науковій та навчальній літературі українських і зарубіжних авторів різним аспектам методу і методичного прийому аудиту приділена достатньо велика увага такими вченими як М. Т. Білуха [30], А. М. Кузьминський [232], В. С. Рудницький [449], А. Аренс, Дж. Лоббек [17], А. Д. Шеремет, В. П. Суйц [541], А. А. Ситнов [469, 470]. Тому спробуємо з'ясувати сутність понять "метод", "прийом" та "спосіб", визначити зміст основних методів, застосування яких у сучасних умовах забезпечує досягнення загальної мети аудиторської перевірки та якісне надання аудиторських послуг в цілому.

Слово "метод" з'явилося в англійській мові в 1541 році з французької і латини. Дослідження терміну "метод" свідчать, що він має багато визначень.

Згідно з Енциклопедичним словником, методом є спосіб досягнення якоїсь мети, розв'язання конкретного завдання; сукупність прийомів чи операцій практичного чи теоретичного пізнання дійсності [475].

В енциклопедичному словнику Брокгауза і Ефрона поняття "метод" визначено значно ширше: "Метод – спеціальний шлях дослідження будь-якого предмета. Звичайно приймають два основні методи – аналітичний (за допомогою якого досліджуваний предмет розкладається на найпростіші частини) і синтетичний (який поєднує окремі елементи в одне ціле). Таке слововживання, проте, неточне: аналіз і синтез швидше слід визнати необхідними прийомами думки, ніж методами. Всяке мислення, наукове і ненаукове, завжди йде або шляхом аналітичним, або синтетичним, тобто шляхом складання або розкладання. Методом слід називати таку видозміну

аналітичного або синтетичного мислення, яке спеціально застосоване до відомого об'єкта. Характер методу може залежати від умов суб'єктивних і об'єктивних" [559].

Глобальна мережа "Інтернет" без зазначення авторів пропонує два значення:

– метод (від грец. "μέθοδος" – "шлях через") (рос. "метод", англ. "method", нім. "methode") – систематизована сукупність кроків, які потрібно здійснити для виконання певної задачі, досягнення мети.

– метод (від грец. "methodos"– дослідження) – це спосіб дослідження, який визначає підхід до об'єктів, що вивчаються, планомірний шлях наукового пізнання і встановлення істини.

У працях сучасних філософів метод усе більше стає засобом реалізації наукового підходу до досліджуваних явищ в процесі практичної діяльності. Метод визначається як шлях пізнання, що спирається на деяку сукупність раніше отриманих загальних знань. Тобто метод сприймається саме як можливість пізнання істини.

О. Б. Герасимова та М. В. Мірошник визначають метод, як "систему принципів, прийомів, правил, вимог, якими треба керуватися в процесі пізнання" [88, с. 192].

Л. П. Кулаковська та Ю. В. Піча під методом розуміють спосіб дослідження явищ, процесів, систем тощо [238, с. 44].

Г. М. Давидов розглядає метод як "спосіб досягнення визначених результатів у пізнанні та практиці. Будь-який метод містить у собі пізнання об'єктивних закономірностей, на основі яких виникають прийоми для оволодіння практикою. Пізнані закономірності становлять об'єктивну сторону метода, прийоми дослідження і перетворення явищ, що виникли на їхній основі, – суб'єктивну" [113].

О. Ю. Редько визначає метод, як сукупність прийомів, способів, засобів, дій, необхідних для досягнення мети, рішення завдання [426, с. 44-46]. Далі автор уточнює: таким чином, метод можна розуміти як спосіб пізнання, досягнення результату. З іншого боку він характеризує метод як набір способів у вигляді виконання дій (або системи дій) для пізнання суті (досягнення мети, вирішення протиріч, усунення або виявлення, попередження перешкод і т.п.) фактів (явищ, подій, операцій).

Таким чином метод слід розуміти більш широко: він характеризує технологію наукового пізнання, будучи способом пізнавальної діяльності, її правилом і нормою.

Кожна наука, у тому числі аудит, досліджує свій предмет за допомогою певних наукових методів.

Автор підтримує точку зору А. А. Ситнова, який приводячи висловлення відомого вченого XX в. Дж. Бернала: "вивчення наукового методу йде набагато повільніше, чим розвиток самої науки", стверджує , що, не-

зважаючи на розвиток науки про аудит, дотепер не існує єдності в розумінні й визначенні основного методу цієї науки як сформованої системи, яка дозволяє пізнати її предмет" [469, с. 3-12].

У вітчизняній та зарубіжній літературі велика увага приділена різним аспектам методу і методичним прийомам аудиту [17, 232, 30, 541]. Але серед науковців та аудиторів-практиків нема єдиних поглядів стосовно тлумачення цих понять.

М. Т. Білуха [30, с. 110] метод аудиторського контролю визначає як сукупність методичних прийомів контролю процесів розширеного відтворення суспільно необхідного продукту і додержання його законодавчого та нормативно-правового регулювання в умовах ринкової економіки. Автор вважає, що дане визначення розглядає функцію аудиту на макрорівні і охоплює всі процеси розширеного відтворення. Ми погоджуємося з думкою В. С. Рудницького [449, с. 32-33], що одним із недоліків наведеного М. Т. Білухою визначення є те, що аудит не охоплює в повній мірі всі процеси розширеного відтворення, зокрема значну частину процесів розподілу і споживання, тому більш доцільно розглядати аудит на мікрорівні, так як процес аудиту безпосередньо стосується фінансово-господарської діяльності окремих підприємств [393, с. 41-45].

О. А. Петрик пропонує власне формулювання: "метод аудиту – це система способів і конкретних методів аудиторського контролю, яка реалізує обраний підхід до здійснення перевірки об'єктів аудиту, вказує шлях встановлення істини, визначає взаємозв'язки та взаємозалежності досліджуваної аудитором системи (об'єкту перевірки) і забезпечує дотримання принципів аудиту" [340].

Б. І. Валуєв розглядає метод аудиту як "сукупність прийомів, за допомогою яких оцінюється стан об'єктів, що підлягають вивченню" [66, с. 23-27]. На думку автора, відповідно до змісту даного визначення, метод аудиту характеризується не як сукупність прийомів процесу розширеного відтворення, а через призму методичних прийомів, що використовуються аудиторами в процесі аудиторського контролю окремого суб'єкту господарювання.

В. О. Шевчук формулює інше визначення: система способів і конкретних прийомів здобуття, вивчення і оцінки фінансової інформації про об'єкт аудиту на основі здійснення незалежної перевірки його відповідності встановленим критеріям (стандартам) [539].

М. І. Бондар визначає метод аудиту як сукупність способів і прийомів, за допомогою яких оцінюється стан об'єктів, що вивчаються [42].

С. І. Дерев'янко під методологією аудиту розуміє знання у формі приписів та норм інформаційно-методичного характеру для аудиторів, які користуються ними під час виконання операцій з інформацією різного характеру про клієнта. Вона передбачає застосування як загальнонаукових,

так і прикладних методів та методичних прийомів, які використовуються для вивчення та оцінки фінансово-господарської діяльності замовників аудиту [121]. Автор погоджується з думкою С. І. Дерев'янко що не варто ототожнювати поняття методу аудиту як окремої науки і методи та методичні прийоми, що застосовуються у процесі здійснення практичного аудиту [120].

С. І. Дерев'янко розглядає окремо метод аудиту та метод аудиторської діяльності. Згідно її думки "метод аудиту – це упорядкована сукупність знань стосовно застосування способів та прийомів, засобів та підходів мислення аудитора під час збору і опрацювання інформації, яку він отримує при вивченні фінансово-господарської діяльності замовника для визначення об'єктивних доказів достовірної її оцінки", а "Метод аудиторської діяльності – це сукупність методів та методичних прийомів збору і вивчення інформації про фактичний стан об'єкта перевірки, порівняння цього стану із запланованим, оцінки відхилень та висловлення її у формі висновків, що придатні для прийняття управлінських рішень". Автор пропонує розглядати методи аудиту як вузьке поняття, яке являє собою сукупність прийомів, окремих дій аудитора в конкретних напрямках аудиту (при проведенні конкретних перевірок). До них належать загальнонаукові методи, зокрема аналіз, синтез, індукція, дедукція, аналогія, моделювання, абстрагування, конкретизація, класифікація тощо. [121].

Подібну думку стосовно відокремлення методу аудиту від методу аудиторської діяльності висловлює А. Ж. Пшенична, яка визначає метод аудиторської діяльності – як сукупність прийомів, за допомогою яких оцінюють стан об'єктів, що досліджуються, а метод аудиту – як сукупність прийомів і способів аудиту за процесами розширеного відтворення національного продукту і дотримання його законодавчого та нормативно-правового регулювання за умов ринкової економіки [417].

А. В. Бодюк також вважає необхідним розглядати окремо: метод аудиту як метод, застосовуваний при дослідженні фінансово-господарчої діяльності клієнта, та методичні прийоми аудита як складові методу перевірки. Він дає наступні визначення – "Метод аудиторської діяльності – це узагальнені властивості сукупності конкретних методів і методичних прийомів збору, вивчення інформації про фактичний стан об'єкта перевірки, порівняння цього стану з регламентованим (запланованим, запрограмованим), оцінки відхилень між ними й вираження цієї оцінки у формі висновків, придатних для прийняття управлінських рішень. Він має практичну спрямованість. Метод аудиту як науки – це впорядкована сукупність знань про прийоми, способи й підходи мислення аудитора при вивченні їм фінансово-господарчої діяльності з метою одержання доказів достовірної й об'єктивної її оцінки, формування інформації з такої оцінки для використання" [35, с. 49].

А. М. Кузминський, М. В. Кужельний, О. А. Петрик, В. Я. Савченко метод аудиту розглядають як сукупність методичних прийомів, які використовуються аудиторами в процесі аудиторського контролю окремого суб'єкта господарювання [232, с. 27].

М. В. Кужельний та Г. М. Давидов, вважають, що метод аудиту – це прийоми, способи, правила, що дозволяють сформувати позитивне судження аудитора, яке містить в собі його позитивне уявлення про стан і правильність дій об'єктів, що знаходяться в сфері аудиторської оцінки; досліджувати об'єкти аудиту [225, с. 49].

Ф. Ф. Бутинець під методом в аудиті розуміє систему основних підходів та способів дослідження фактів господарського життя, які відповідають предмету та завданням аудиту як галузі знань [51, с. 207].

Р. А. Альборов, С. М. Кінцева і Л. І. Хоружий солідарні з А. Д. Шереметом і В. П. Суйцем у визначенні методу аудиту й вважають, що метод аудиту – це сукупність способів і прийомів пізнання його предмета. Загальною методологічною основою вивчення предмета аудиту є діалектичний метод пізнання [8, с. 21].

Отже, на сьогоднішній день не спостерігається чіткого та однозначного визначення поняття "метод аудиту". Саме тому варто приділити особливу увагу їх змісту та систематизувати наявну класифікацію.

Класифікація методів аудиту

Метод грунтується на системі об'єктивно-істинного знання, яка створюються як наукою в цілому, так і окремими її галузями. Різноманітність цих систем породжує багатство наукових методів. Одні методи використовуються багатьма науками, інші – тільки однією, а іноді в одній науці тільки при вивченні спеціального предмета. У зв'язку з цим можна запропонувати багато різних класифікацій методу пізнання.

Видатний вчений-філософ академік Б. М. Кедров поділяє методи на загальні (філософський метод), особливі (які використовують у всіх науках, але які співвідносяться з якою-небудь однією формою руху матерії), частинні (що діють у кожній окремій галузі науки і пов'язані із специфічним характером окремих форм руху матерії) [195, с. 21]. П. В. Копнін так само запропонував розподілити методи на три групи: філософський метод; спеціальний метод; частинний спеціальний метод [211, с. 181].

Філософський метод виникає як узагальнення усіх інших методів, однак він не тотожний жодному з них, проте включає в себе всю їх різноманітність.

Спеціальні методи різноманітні й визначають тільки деякі сторони і моменти руху пізнання до істини, внаслідок чого їх можна назвати спеціальними загальнонауковими методами.

Частинні спеціальні методи виробляються щодо тієї чи іншої сфери

знання і виступають шляхом утворення теорії, досягнення нових наукових результатів у ній. Деякі з них поширюються на суміжні науки.

Правила дії, що характеризують метод пізнання, завжди стандартні й вимогливі. Вони можуть відрізнятися за ступенем спільності й застосовності, проте, оскільки вони є правилами, то мають бути однозначними та відносно постійними. Можна сказати навіть більше: вони як спосіб дії автоматичні і розумові – і тільки так. Метод – це правила дії, правила стандартні й однозначні; немає стандарту й однозначності – немає правила, отже, немає і методу, і логіки. Звичайно, правила змінюються, жодне з них не єдине і абсолютне, але оскільки воно – правило дії суб'єкта, то має бути визначеним та стандартним. Таким чином, кожна наука розробляє свій специфічний метод дослідження, без якого вона взагалі неможлива.

Метод аудиту як загальний підхід до досліджень базується на діалектиці. Основні принципи методу аудиту відображають наступні риси діалектики: єдність аналізу і синтезу; єдність дедукції і індукції; вивчення явищ у їхньому взаємозв'язку; вивчення явищ у розвитку, динаміці.

За допомогою методів (способів, прийомів, інструментів) не тільки досліджується об'єкт аудиту, але, що особливо важливо, упорядковується також процес його організації. Нам невідомі результати досліджень щодо методів аудиту, не містить вичерпної інформації з цього питання й методична література з аудиту. На цьому фоні виділяються та заслуговують на увагу роботи В. С. Рудницького, О. А. Петрик, О. Ю. Редька. Дослідження свідчать, що більшість аудиторів-практиків використовують незначну частину існуючих методів. Не зважаючи на обґрунтовану амбітність своїх талановитих представників, аудит не зможе претендувати на високоінтелектуальний вид діяльності, не підвищивши рівень методичного забезпечення. Отже вивчення і наукова класифікації наявних методів та рекомендації з їх використання при проведенні аудиту є дуже актуальним питанням. Різноманітність застосовуваних методів визначає різні підходи до їхньої класифікації.

Н. М. Заварихін і Ю. В. Потехін ділять метод аудиту на загальнонаукові методи, власні методи, нормативно-правові методи, емпіричні методи, запозичені з інших наук [156, с. 39-48]. Безспірний інтерес викликають класифіковані власні методи аудиту – метод суттєвості й спеціальні методи. Нормативно-правові методи аудиту вчені, в свою чергу, поділяють на адміністративно-правові й цивільно-суспільні.

О. А. Миронова, М. А. Азарська відзначають один підхід до класифікації методів в аудиті – виділення двох методів – загальнонаукового (узагальнення, абстрагування, аналіз,синтез, індукція, дедукція) й конкретно-наукового (методичні прийоми документального та фактичного контролю). В подальшому пропонується методи аудиту поділити на групи в залежності від їхнього використання в процесі перевірки:

– методи формування доказової бази – основу цієї групи складають способи (запозичені зі статистики) оцінки ризику і суттєвості, а також тестування;

– методи проведення аналітичних розрахунків – входять методи факторного аналізу, прогнозування та ін.;

– методи, які використовуються при наданні супутніх аудиту послуг – ці методи застосовуються до об'єктів аудиту [275, с. 9].

Наукова класифікація методів аудиту А. А. Ситнова полягає у розподілі їх на три групи: загальнонаукові, частнонаукові та спеціальні [469, с. 3-12]:

– загальнонаукові методи – це широко розповсюджені у галузях науки методи (експеримент, моделювання, системний підхід). Сфера їх застосування умовно підрозділена на дві області – емпіричну й теоретичну. Емпіричні методи використовуються в режимі інтерактивної інформаційної взаємодії з досліджуваним об'єктом (спостереження, експеримент, моделювання). Теоретичні загальнонаукові методи вносять теоретизацію у фактичний матеріал (абстрагування, формалізація, аналіз і синтез, дедукція й індукція);

– частнонаукові методи – це специфічні для окремих наук методи (для аудиту – метод динамічного спостереження (моніторингу) за бізнес-процесами та їх бізнес-операціями);

– спеціальні методи – це методи, до яких належать методологічні елементи ще більш приватного характеру. Ці методики розробляються й застосовуються, як правило, для рішення конкретних завдань у конкретних вузьконаукових сферах (наприклад, аудиторські методики, застосовувані в кожному конкретному випадку при аудиті як суб'єктів господарювання в цілому, так і їхніх структурних підрозділів, бізнес-процесів і бізнес-операцій).

С. Я. Зубілевич та С. Ф. Голов відзначають, що в аудиті під час визначення ризику і суттєвості широко використовуються методи аналізу, синтезу, індукції, дедукції. Крім того наголос робиться на тому, що вибіркове дослідження потребує застосування прийомів загальної та математичної статистики, теорії ймовірності [171, с.80].

Слід відзначити вагомий внесок професора М. Т. Білухи у галузі наукового дослідження і створення науково-обґрунтованої класифікації методів і прийомів аудиту та їх характеристики. М. Т. Білуха поділяє метод аудиторського контролю на:

– загальнонаукові методичні прийоми – аналіз і синтез, індукція і дедукція, аналогія і моделювання, абстрагування і конкретизація, системний аналіз, функціонально-вартісний аналіз тощо.

– власні методичні прийоми аудиторського контролю – органолеп-

тичні, розрахунково-аналітичні, документальні, узагальнення і реалізація результатів аудиту.

Розуміючи важливість запропонованої концепції, маємо зазначити деякі некоректності щодо застосовності її в аудиті. Вони полягають у тому, що до методів і прийомів аудиту М. Т. Білуха відносить такі, які доречні при проведенні ревізії та судово-бухгалтерської експертизи, але не можуть використовуватися в аудиті .

В зарубіжній спеціальній літературі А. Аренсом, Дж. Лоббеком [17], Д. Р. Кармайклом, М. Бенісом [189], викладено специфічні методи аудиту, які широко застосовуються у світовій практиці в аудиті: опитування, інспекція, запит, аналітичний огляд.

Є. А. Сиротенко відзначив, що в останні роки багато теоретиків стали сміливо пропонувати використовувати в практичній діяльності наукові дисципліни, які ще вчора вважалися досить "далекими" щодо застосування в аудиторській діяльності. Є. А. Сиротенко наводить приклади наук, що вивчають і описують:

– евристичні підходи до організації аудиту – теорія аргументації, формальна логіка, семантична теорія висновку, теорія концептуального моделювання;

– природні наукові основи аудиту – алгебра й алгебраїчна теорія, теорія ігор, теорія систем і системного аналізу; функціональний, факторний і регресійний аналіз, теорія ймовірності і випадкових процесів;

– сферу проведення, а також складові економіко-правової основи аудиту (крім бухгалтерського обліку) – економічна теорія, економічна кібернетика, статистика, фінанси;

– управлінські основи аудиту і систем прийняття рішень – кібернетика, теорія управління складними системами, управління економічними процесами;

– прикладні основи аудиту – інформаційні технології, теоретичні й прикладні основи організації обчислювальних процесів [466, с. 7-24].

Проаналізувавши приклади наук, ми маємо погодитися з Є. А. Сиротенко, що методи суміжних з аудитом наук доречні для використання також і в аудиторській діяльності.

Методам аудиту фінансової звітності приділяли увагу різні фахівці (Додаток П). Різні погляди на їх застосування систематизовано автором у таблиці 3.1.

Як показало вивчення спеціальної, економічної та наукової літератури з аудиту, серед різних науковців і практиків немає єдиної думки, єдиного підходу до визначення та класифікації методів, застосованих в аудиті.

Центральним блоком методологічних основ аудиторської діяльності є самі методи аудиту. Однак на сьогоднішній день саме цей аспект наукового забезпечення аудиту залишається найменше розробленим.

Таблиця 3.1

Методи аудиту фінансової звітності за визначенням різних авторів

Фахівці / Методи	А.Ж. Пшенична [417]	О.Ю. Редько та ін.[434]	Н.І. Дорош [141]	Ф.Ф. Бутинець [51]	О.А. Петрик [335]	А.В. Бодюк [35]	М.М. Заварихін [156]	О.О. Ситнов [469]	С.П. Суворова, Н.В. Парушина [493]	В.В. Сопко, В.П. Шило [486]	О.О. Миронова, М.А. Азарська. [274]
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
Абстрагування	+	+	–	–	–	+	+	+	–	–	+
Аналіз	–	+	–	–	–	+	+	+	–	–	–
Аналіз системний	+	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–
Аналіз факторний	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	+
Аналіз функціонально–вартісний	+	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–
Аналітичний огляд (економічний аналіз; аналітична перевірка; аналітичні процедури; аналіз)	+	–	+	–	+	+	+	–	+	+	+
Аналогія	+	+	–	–	–	+	+	–	–	–	–
Анкетне опитування	–	–	–	–	–	–	–	–	–	+	–
Арифметична перевірка (точність)	–	–	–	–	–	–	+	–	–	+	–
Балансовий метод	–	–	–	–	–	–	+	–	–	–	–
Верифікація	–	+	–	–	–	–	–	–	–	–	–
Вибіркова перевірка	–	–	–	–	–	+	–	–	–	–	–

Продовження табл. 3.1

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
Вимірювання	–	–	–	+	–	–	–	–	–	–	–
Групування	–	–	–	+	–	–	+	–	–	–	–
Графічний метод	–	–	–	–	–	–	+	–	–	–	–
Дедукція	+	+	–	–	–	+	+	+	–	–	+
Деталізація	–	–	–	–	–	–	+	–	–	–	–
Документація (документальна перевірка)	–	–	+	–	–	–	–	–	–	+	–
Економіко–математичні методи	+	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–
Економетричні методи	–	–	–	–	–	–	+	–	–	–	–
Експеримент	+	–	–	+	–	–	+	+	–	–	–
Експертиза	+	–	–	–	–	–	+	–	–	–	–
Елімінування	–	–	–	–	–	–	+	–	–	–	–
Запит	–	–	–	–	+	–	–	–	+	–	–
Інвентаризація	+	+	+	–	–	–	+	–	–	+	–
Індукція	+	+	–	–	–	+	+	+	–	–	+
Інспектування	–		–	–	+	–	–	–	+	–	–
Калькуляція	–	–	–	–	–	–	+	–	–	–	–
Класифікація	–	–	–	–	–	+	–	–	–	–	–
Коллація	–	+	–	–	–	–	–	–	–	–	–
Конкретизація	+	+	–	–	–	+	–	–	–	–	–
Контроль за проведенням бухгалтерських операцій	–	–	–	–	–	–	–	–	–	+	–
Контрольні заміри (обміри)	+	+	–	–	–	–	+	–	–	–	–
Методи спеціальні до інтерпретації результатів перевірки	–	–	–	–	–	–	+	–	–	–	–
Метод суттєвості	–	–	–	–	–	–	+	–	–	–	–
Методи теорії ймовірності	–	–	–	–	–	–	+	–	–	–	–

Продовження табл. 3.1

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
Методичні прийоми фактичного і документального контролю	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	+
Моделювання	+	+	–	–	–	+	+	+	–	–	–
Моніторинг	–	–	–	–	–	–	–	+	–	–	–
Нагляд	–	+	–	–	–	–	+	–	+	–	–
Нормативний метод	–	–	–	–	–	–	+	–	–	–	–
Обстеження вибіркове	–	+	–	–	–	–	–	–	–	–	+
Обчислення	–	–	–	–	–	–	+	–	–	–	–
Огляд	–	–	+	–	+	–	–	–	–	–	–
Опитування	–	–	+	–	+	–	+	–	–	+	–
Оцінка (експертна оцінка)	–	–	–	–	+	–	+	–	–	–	–
Оцінка ризику	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	+
Підрахунок (перерахунок)	–	–	+	–	–	–	–	–	+	–	–
Підтвердження	–	–	+	–	–	–	–	–	+	–	–
Подвійний рахунок	–	–	–	–	–	–	+	–	–	–	–
Порівняння	–	–	–	+	–	–	–	–	–	–	–
Прогнозування	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	+
Синтез	+	+	–	–	–	+	+	+	–	–	+
Система рахунків	–	–	–	–	–	–	+	–	–	–	–
Системний підхід	–	–	–	–	–	–	–	+	–	–	–
Сканування	–	–	+	–	–	–	–	–	–	–	–
Службове розслідування	+	–	–	–	–	–	+	–	–	–	–
Співставлення	–	–	–	–	–	–	+	–	–	–	–
Спосіб зворотного рахунку	–	–	–	–	–	–	+	–	–	–	–
Спостереження	+	–	–	+	+	–	–	+	+	+	–
Тестування	–	+	–	–	–	–	–	–	–	–	+
Технологічний контроль та хіміко–технологічний контроль	+	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–
Узагальнення	–	+	–	–	+	–	–	–	–	–	+
Фінансові обчислення	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	+
Формалізація	–	+	–	–	–	–	–	+	–	–	–

Автор пропонує всебічний аналіз різноманітних методів, глибоке вивчення їх сутності та розширення класифікації з метою адекватного застосування у вітчизняній аудиторській практиці.

Загальнонаукові методи. Більшість економістів при проведенні аудиту виділяють загальнонаукові та прикладні методи.

До загальнонаукових методів, які можуть використовуватися в ході аудиту, відносяться закони діалектичної логіки (закон переходу кількісних змін у якісні, закон єдності й боротьби протилежностей, закон заперечення), а також закони формальної логіки (закон протиріччя, закон виключеного третього, закон тотожності) (рис. 3.1).

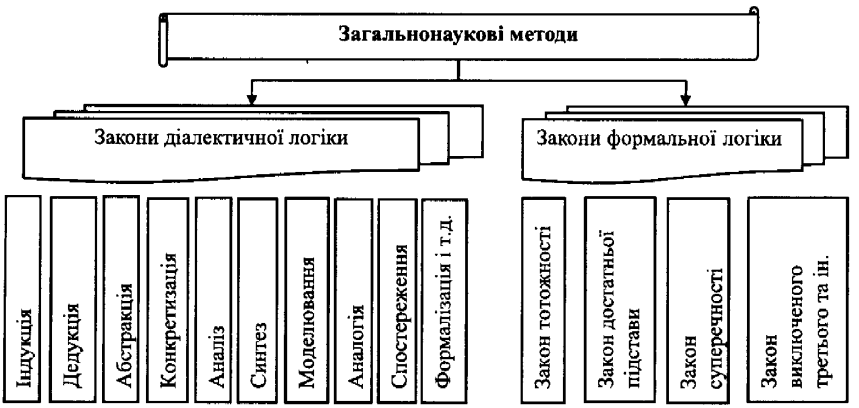

Рис. 3.1 Загальнонаукові методи, які можуть використовуватися при аудиті

Відомий американський вчений Дж. К. Робертсон щодо місця використання загальнонаукових методів в аудиті пише: "деякі аудитори надають перевагу кількісному визначенню матеріальності, використовуючи індуктивний підхід, тобто оцінюють матеріальність окремо для кожного рахунку, а потім підсумовують оцінки, визначаючи загальну матеріальність. Інші аудитори надають перевагу дедуктивному методу: визначають матеріальність для фінансових звітів у цілому, а потім розподіляють оцінку по окремих рахунках (дебіторська заборгованість, матеріально-виробничі запаси і тощо), щоб визначити обсяг робіт по кожному рахунку" [444, с. 112].

В. С. Рудницький впевнений, що теоретично правильнішим є дедуктивний підхід, згідно з яким аудитори, насамперед, розглядають фінансову звітність у цілому, а вже потім планують перевірку за кожним елементом класифікації фінансової звітності . Застосування дедукції дозволяє уник-

нути ситуацій, коли сума оцінок матеріальності по окремих рахунках перевищує допустиму величину помилок для звіту про фінансові результати, балансу та інших форм звітності [449, с. 34]. При цьому А. В. Бодюк вказує на хибність такого підходу, тому що порівнювати ці методи, надавати переваги якомусь одному з них можна лише у випадках рівнозначності ситуацій перевірки взагалі [34, с. 141].

Не менш важливою складовою методів пізнання, поряд із законами діалектичної й формальної логіки, є категорії діалектичної логіки. На практиці нерідко вони розглядаються і як методи аудиту. Розглянемо детальніше найбільш поширені з них.

Індукція (від латин. "*inductio*" – введення) – метод дослідження, при якому загальний висновок про ознаки безлічі елементів об'єкту складають на основі вивчення не усіх ознак, а тільки частини, тобто способом формування висновків від окремого до загального. При використанні цього прийому думка рухається від знання частки, від знання фактів до знання загального, до знання законів.

Дедукція (від латин. "*deductio*" – виведення) – метод дослідження стану об'єкта в цілому, а потім його складових елементів, тобто висновки від загального до окремого. Метод, при використанні якого рух думки йде від знання загальної до знання частки.

Абстрагування (від лат. "*abstrahere*" – відволікати) – метод, який дозволяє переходити від конкретних об'єктів до загальних понять і законів розвитку. Метод, при використанні якого мало значимі для дослідника фактори, що не виявляють значного впливу на розглянутий об'єкт, можуть не враховуватися, ігноруватися. Метод історично виник раніше методу діалектичного матеріалізму, але не втратив своєї актуальності для науково-правових досліджень до сьогодні, та навряд чи втратить її у майбутньому. Цінність методу абстрагування полягає в тому, що за його допомогою можна абстрагуватися від розмаїття змісту конкретного явища, навмисно випустивши з поля зору його численні сторони та риси, але, при цьому, виявити найбільш характерне та суттєве [1].

Конкретизація (від лат. "concretus" – густий, твердий) – метод дослідження об'єктів у всій їх різнобічності, у якісній багатогранності значень реального існування (на відміну від абстрактного) об'єктів. При цьому досліджують стан об'єктів за певними конкретними умовами існування їх та історичного розвитку, виявлення у процесі контролю непродуктивних витрат за місцями їх утворення – підрозділами, підприємствами тощо.

Аналіз (від грец. "*analysis*" – розкладання, розчленовування) – це метод дослідження, який включає вивчення предмета уявним або практичним розчленовуванням його на складові об'єкти (частини об'єкта, його ознаки, властивості, відносини). Кожну із виділених частин аналізують окремо в межах одного цілого (комплексна ревізія виробничої і фінансово-господарської діяльності об'єднання та ін.).

Системний аналіз – науковий метод пізнання, що являє собою послідовність дій з встановлення структурних зв'язків між змінними елементами або досліджуваною системою. Спирається на комплекс загальнонаукових, експериментальних, природничих, статистичних, математичних методів. Системний аналіз виник в епоху розробки комп'ютерної техніки. Успіх його застосування при вирішенні складних завдань багато в чому визначається сучасними можливостями інформаційних технологій. Цінність системного підходу полягає в тому, що розгляд категорій системного аналізу створює основу для логічного і послідовного підходу до проблеми прийняття рішень. Ефективність вирішення проблем за допомогою системного аналізу визначається структурою розв'язуваних проблем.

Системний аналіз в аудиті передбачає оцінку поведінки об'єктів як системи з усіма факторами, що впливають на його функціонування. В практиці досліджень системний аналіз передбачає використання таких методик як:

– процедур теорії дослідження операцій для кількісної оцінки об'єктів дослідження;

– аналізу систем для дослідження об'єктів в умовах невизначеності.

Функціонально-вартісний аналіз – це метод одночасного і взаємозв'язаного дослідження функції об'єкта і вартості цих функцій. Функції та їхня вартість становлять об'єкт аналізу. Він відноситься до найбільш ефективних видів аналізу діяльності щодо виявлення резервів економії витрат матеріальних, трудових і грошових ресурсів на виробництво продукції. Він проводиться з метою виявлення резервів зниження витрат за рахунок ефективніших варіантів виробництва, оптимального співвідношення між споживчою вартістю виробу та витратами на його виготовлення.

Функціонально-вартісний аналіз базується на пошуку способів зниження матеріало-, енерго- і трудомісткості продукції, передбачає мінімізацію витрат ресурсів у процесі виробництва за рахунок поліпшення конструкції виробів, удосконалення способів виготовлення деталей і вузлів, виявлення додаткових чи зайвих витрат, раціоналізації технології та використання ефективних матеріалів. Для здійснення цього аналізу використовується звітна, облікова, конструкторсько-технологічна, нормативна й позаоблікова інформація.

Синтез (від грец. "*synthesis*" – з'єднання, об'єднання, складання) – метод дослідження, пов'язаний з об'єднанням окремих частин у ціле з метою одержання знань про ціле шляхом виявлення тих суттєвих зв'язків і відносин, які поєднують окремі частини в одне ціле.

Аналогія (др. грец. "ἀναλογία" – відповідність, схожість) – метод, за допомогою якого на підставі подібності об'єктів по деяких ознаках,

властивостях і відносинах висувають припущення про їхню подібність в інших відносинах, тобто пізнання одних об'єктів досягається на основі схожості їх з іншими. Прийом аналогії, базуючись на подібності деяких сторін різних об'єктів, складає основу моделювання в аудиторському контролі.

Моделювання – метод дослідження, що ґрунтується на заміні об'єкта, явища, які вивчають, на їх аналог, модель, що має суттєві прикмети оригіналу. Моделювання як метод наукового пізнання являє собою дослідження процесів, явищ чи систем шляхом побудови й вивчення їх моделей; використання моделей для визначення чи уточнення характеристик і раціоналізації способів побудови об'єктів [257, с. 61]. Полягає у дослідженні об'єктів пізнання на їхніх моделях; побудові та вивченні моделей реально існуючих предметів та явищ і об'єктів, що конструюються, для визначення або поліпшення їх характеристик, раціоналізації способів їх побудови, керування ними і т. ін. Моделювання завжди застосовується разом з іншими загальнонауковими та спеціальними методами; особливо тісно пов'язане з експериментом. Вивчення будь-якого явища на його моделі (при предметному, аналоговому, знаковому моделюванні, моделюванні на персональних електронно-обчислювальних машинах (далі ПЕОМ), особливий вид експерименту – модельний експеримент, що відрізняється від звичайного експерименту тим, що в процес пізнання включається "проміжна ланка" – модель, що є одночасно й засобом, і об'єктом експериментального дослідження, що заміняють оригінал. У важливому окремому випадку такого експерименту – у модельно-кібернетичному експерименті – замість "реального" експериментального оперування з досліджуваним об'єктом знаходять алгоритм (програму) його функціонування, який і виступає в якості моделі. Пріоритет слід надавати реалізації економічних методів, диференційованому факторному моделюванню, "дзеркальній статистиці" та інших [286, с. 104–108].

Моделювання широко застосовується в семантиці, логіці, математиці, та інших науках. Модель вважається адекватною об'єкту дослідження, якщо результати моделювання служать основою для прогнозування процесів реально дослідженого об'єкту [193, с. 227].

В аудиті застосовують організаційні моделі проведення контрольно-аудиторського процесу – стандарти.

Формалізація (від лат. "*formalis*" — складений за певною формою) – процес побудови інформаційних моделей за допомогою формальних мов. Метод формалізації має певні переваги перед іншими методами наукового пізнання. Він забезпечує повноту огляду певної галузі проблем, узагальненість підходу до їх розв'язання; ґрунтується на використанні штучної мови, тобто певної символіки, яка забезпечує "згортання" інформації про об'єкт дослідження, її чіткість і стисліcть; дає можливість шляхом при-

писування окремим символам і системам певних властивостей уникнути багатозначності (полісемії) термінів; технологізує процес наукового дослідження способом формального оперування зі знаковою моделлю.

Метод формалізації в аудиторській практиці застосовується в основному при проведенні економічного аналізу, при спеціальних розрахунках або ж при описі процедур отримання будь-якого показника. На побутовому рівні метод формалізації асоціюється з написання формули розрахунку. Проте формалізація може бути представлена і у вигляді схеми взаємозв'язків (логічна формалізація).

Значним елементом методів пізнання є *загальнонаукові підходи*, такі як об'єктивність, системність, комплексність, історичність (рис. 3.2).



Рис. 3.2 Загальнонаукові підходи

Об'єктивність (від лат. "*objectum*" – предмет) – незалежність суджень, думок, уявлень і т.п. від суб'єкта, його поглядів, інтересів, смаків, переваг і т.д. (протилежність – суб'єктивність). Це науковий підхід до дослідження різноманітних явищ реальної дійсності, один з основних принципів матеріалістичної діалектики. Підхід, що дозволяє пізнавати явища в тому виді, у якому вони існують, у їхньому споконвічному виді. У логічному аспекті передбачає наявність логічних способів для об'єктивного розгляду предмета, що пізнається. Об'єктивність означає здатність неупереджено й без забобонів вникати в зміст справи, представляти об'єкт так, як він існує сам по собі, незалежно від суб'єкта. Абсолютна об'єктивність недосяжна в жодній області, включаючи наукове пізнання. Проте, ідеал об'єктивного знання – одна з найбільш фундаментальних цінностей науки.

Системність (від слова "система" – грец. – ціле, складене із частин; з'єднання – сукупність елементів, що перебувають у відносинах і зв'язках один з одним, яка утворює визначену цілісність, єдність) – підхід, що направляє мислення від явищ до їхньої сутності (відтворення їх сутності), до пізнання цілісності системи, а також необхідних зв'язків розглянутого предмета з навколишніми його предметами й процесами, з іншими матеріальними системами. Системний підхід – підхід, при якому будь-яка система (об'єкт) розглядається як сукупність взаємозалежних елементів (компонентів), що має вихід (ціль), вхід (ресурси), зв'язок із зовнішнім середовищем, зворотний зв'язок. Це найбільш складний підхід і являє

собою напрямок методології дослідження, в основі якого лежить розгляд об'єкта як цілісної безлічі елементів у сукупності відносин і зв'язків між ними, тобто розгляд об'єкта як системи.

Комплексність (від лат. *"complexus"* – зв'язок) – повнота, системність, взаємоузгодженість, наприклад, аналізу, планування, керування. Тобто, це підхід, при якому кожне явище або об'єкт з'являється у вигляді групи взаємозалежних елементів.

Історичність – ("geschichtlichkeit") – поняття, що введене в німецькомовний філософський оборот В. Дильтеєм та одержало широке розповсюдження в 1920-і роки. Світоглядний підхід, заснований на теорії розвитку явищ і реалізований у рамках різних філософських напрямків (діалектико-реалістичний, натуралістичний і ін.). Основа історичності – *історизм* – принцип підходу до дійсності як до такої, що розвивається в часі. Припускає розгляд об'єкта як системи, закономірностей його розвитку. Витоки історизму – у вченнях Геракліта, Платона, Аристотеля.

Спеціальні методи аудиту, запозичені з інших наук. Найчастіше в аудиті застосовуються методи, які використовуються в таких науках, як теорія імовірності, економічний аналіз, бухгалтерський облік, економетрика, статистика, та ін. (рис. 3.3).

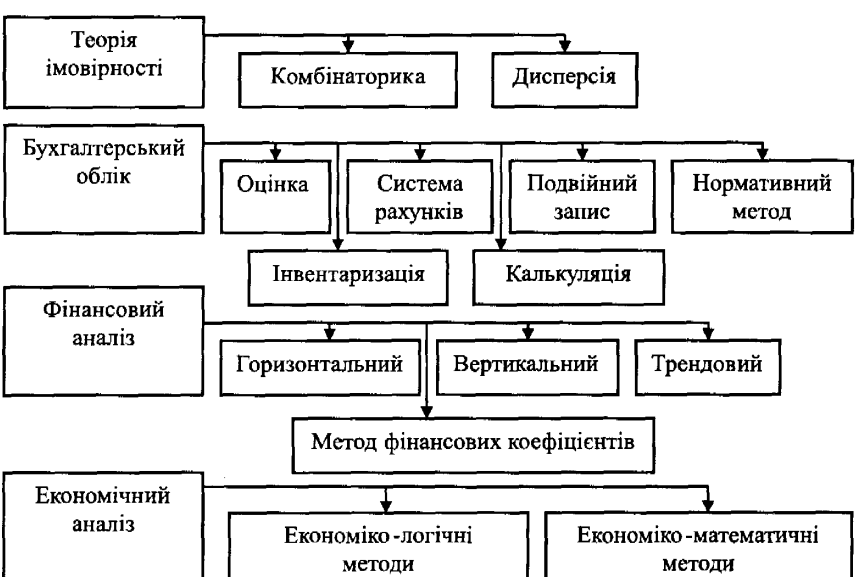

Рис. 3.3 Методи аудиту, запозичені з інших наук

З методів теорії імовірності в аудиті знаходять застосування: методи комбінаторики, дисперсії дискретної випадкової величини й ін.

З бухгалтерського обліку в аудиті широко використовуються такі методи, як оцінка, система рахунків, подвійний запис, інвентаризація, калькуляція, нормативний метод.

При проведенні аудиту широко використовуються й багато відомих *методів фінансового аналізу*: горизонтальний, вертикальний, трендовий аналіз, метод фінансових коефіцієнтів.

До методів економічного аналізу, насамперед, належать економіко-логічні методи (методи детермінованого факторного аналізу та загального аналізу) та економіко-математичні методи (рис. 3.4).

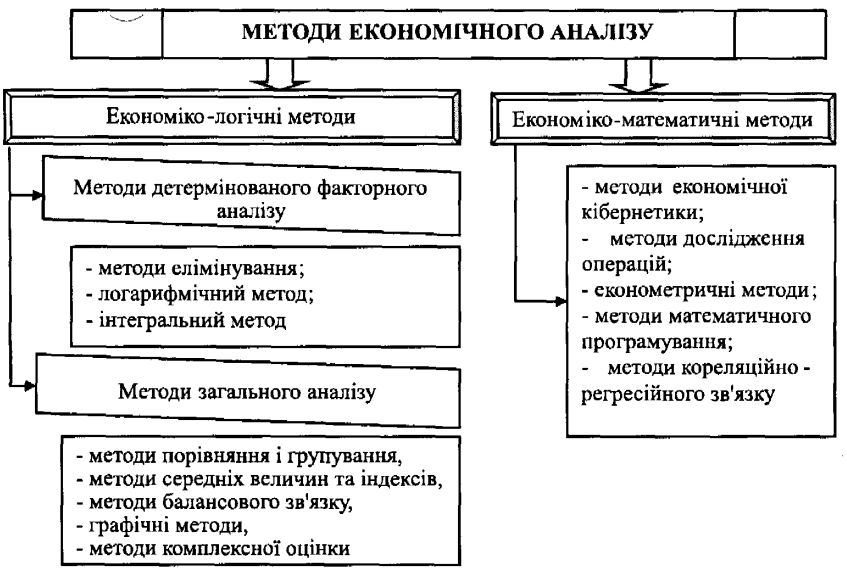

Рис. 3.4 Методи економічного аналізу

Зупинимося більш детально на економіко-логічних методах аналізу.

Елімінування (лат. "*Eliminare*" – позбувати) – метод, за допомогою якого виключається дія ряду факторів і виділяється один з них. В аналітичній практиці широко застосовуються такі прийоми елімінування як – спосіб ланцюгових підстановок; спосіб абсолютних різниць; спосіб відносних різниць; індексний спосіб.

Індексний метод широко використовується у практиці аналітичної роботи для вивчення ступеня виконання різних планових завдань, визначення динаміки аналізованих показників, розрахунку впливу окремих факторів на зміну результатів виробничо-експлуатаційної діяльності підприємств і організацій міського господарства.

За своєю суттю *індекс* – символ, який пов'язаний з іменем множини для визначення конкретної підмножини або її елементу; цифровий показник послідовних змін у розвитку будь-якого економічного явища: обсягу виробництва роздрібних цін, реальної заробітної плати, тощо. Індекс звичайно складають за певний період в відсотках до вихідної цифри, яку беруть за 100 %. За допомогою індексів порівнюють не тільки дані двох періодів, але й дані за ряд років. При використанні індексного методу для розв'язання аналітичних задач слід мати на увазі закономірності (правила), виражені у вигляді певних взаємозв'язків між показниками:

– добуток ланцюгових індексів дорівнює кінцевому базисному індексу;

– частка від ділення наступного базисного індексу на попередній дорівнює відповідному ланцюговому індексу;

– індекси аналізованих показників мають між собою такий же взаємозв'язок, як і абсолютні рівні цих показників;

– частка від ділення одиниці на індивідуальний індекс першого показника дорівнює індивідуальному індексу, що характеризує зміну оберненого йому показника.

Групування – метод дослідження, за допомогою якого здійснюється відокремлення (виділення) серед досліджуваних явищ характерних груп і підгруп за тими або іншими ознаками. Тобто, це розчленовування безлічі одиниць досліджуваної сукупності на групи за певними суттєвими для них ознаками. Згруповані дані, як правило, оформляються у вигляді таблиць для наочного подання досліджуваних явищ і процесів. На основі групування розраховуються зведені показники по групах, з'являється можливість їх порівняння, аналізу причин відмінностей між групами, вивчення взаємозв'язків між ознаками. Розрахунки зведених показників у цілому по сукупності дозволяє вивчити її структуру. Крім того, групування створює основу для наступного зведення й аналізу даних. Цим визначається роль групування як наукової основи зведення. Для вирішення цих завдань застосовують (відповідно) три види групування: типологічні, структурні й аналітичні (табл. 3.2).

Особливим видом групувань є *класифікація*, що представляє собою стійку номенклатуру класів і груп, утворених на основі подібності й відмінності одиниць досліджуваного об'єкта.

Середні величини використовуються для узагальнюючої характеристики масових, якісно однорідних економічних явищ. Вони виражають відмінну рису даної сукупності явищ і встановлюють найбільш типові риси цієї сукупності. Середня завжди узагальнює кількісну варіацію ознаки, тобто в середніх величинах погашаються індивідуальні відмінності одиниць сукупності, обумовлені випадковими обставинами.

Таблиця 3.2

Види групування

Види	Зміст
Типологічне	Вирішує завдання виявлення й характеристики соціально-економічних типів (часток підсукупностей) шляхом поділу якісно різнорідної сукупності на класи, соціально-економічні типи, однорідні групи одиниць відповідно до правил наукового групування.
Структурне	Відбувається поділ виділених за допомогою типологічного групування типів явищ, однорідних сукупностей на групи, що характеризують їх структуру по якій-небудь ознаці, що змінюється.
Аналітичне (факторне)	Досліджуються зв'язки й залежності між досліджуваними явищами та їх ознаками. В основі групуванням лежить факторна ознака та кожна виділена група характеризується середніми значеннями результативної ознаки.

Рядами динаміки називаються ряди даних, що характеризують зміну явищ, показників у часі. Аналіз рядів динаміки є найефективнішим засобом оцінки тенденції і закономірностей розвитку явищ. Основними елементами динамічного ряду є: рівень (окремий показник ряду) і час, до якого відноситься відповідний рівень. Кожне окреме значення показників ряду динаміки називається рівнем. Рівнями ряду можуть бути абсолютні, середні і відносні величини.

Графічний метод є наочним засобом ілюстрації господарських процесів і методом економічного аналізу. З його допомогою залежність між показниками показується у вигляді графіків, діаграм, схем. Графічний метод – це сукупність способів умовного (графічного) зображення якого-небудь організаційного або управлінського явища на виробництві, є наочним засобом ілюстрації господарських процесів і методом економічного аналізу. З його допомогою залежність між показниками показується у вигляді графіків, діаграм, схем. Графічні методи вперше застосовані американськими інженерами Ф. У. Тейлором і Г. Л. Гантом на початку 20 століття в якості одного з методів організації керівництва виробництвом. У СРСР графічні методи в керуванні виробництвом почали застосовувати в 20 роках минулого століття [204].

У практиці використовуються графіки ілюстративно-інформаційні, оперативні, аналітичні й розрахункові. Ілюстративно-інформаційні містять строго підібрані й попередньо проаналізовані дані, що відображають фактичний стан керованих процесів. Оперативні графіки служать для швидкого прийняття рішень і містять для цього всю суму інформації на

певний момент. Аналітичні графіки містять відомості, отримані після логічної й математичної обробки даних. Розрахункові графіки (наприклад, номограми) несуть інформацію, що дозволяє одержувати функцію, що залежить від великого числа змінних.

Методи експертних оцінок. Окремо треба визначити групу сучасних методів, що зазнали поширення із розвитком обчислювальної техніки. Це так звані методи експертних оцінок, або експертні методи. Перевага експертних методів полягає у швидкості отримання інформації про об'єкт дослідження за неможливості виміряти параметри і характеристики об'єкта кількісними методами. Експерт — (від лат. *expertus* – досвідчений) фахівець у певній області, який залучається для дослідження, консультування, висновків, пропозицій, проведення експертизи. Інше значення терміну – висококваліфікований співробітник, професіонал вищого класу [44]. Тобто, слід звернути увагу на той факт, що саме експерт є фахівцем, який глибоко розуміє зміст і особливості вузьких місць.

Методи, що грунтуються на використанні експертних оцінок, досить різноманітні, тому доцільно провести класифікацію окремих груп і видів (рис. 3.5).

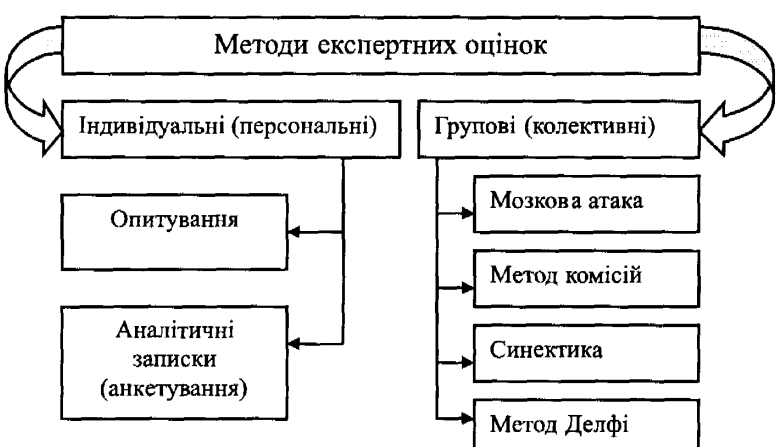

Рис. 3.5 Експертні методи в аудиті

Найвідомішими методами експертних оцінок є методи генерування ідей. Не зважаючи на незначне поширення в аудиті на даний час, вони варті уваги.

"Мозкова атака" (автор Апекс Осборн, США). Друга назва цього методу – метод генерування ідей [562]. Суть полягає у створенні відносно невеликої групи фахівців високого рівня (10-15) з метою поставити перед ними завдання і отримати рішення. Апекс Осборн пропонував при

колективній генерації нових ідей заборонити критику. Основні правила: час виступу обмежено; заборонена критика; допускаються багаторазові виступи одного учасника; всі ідеї обов'язково фіксуються.

Як свідчить досвід використання, групове мислення генерує на 70% більше цінних нових ідей, ніж сума індивідуальних мислень [251].

Синектика (автор Уільям Дж.Гордон (США). Слово "синектика" (*synectics*) в перекладі з грецької означає поєднання різнорідних і цілком не відповідних один одному елементів. Метод "синектика" базується на мисленні групи експертів, орієнтованих на аналогії [199, с. 60-65]. Після формулювання проблеми експерти намагаються з'ясувати, яким чином подібні проблеми вирішуються в інших галузях. Далі, використовуючи виявлені аналогії і принципи вирішення подібних проблем, йде колективний пошук рішення актуальної проблеми [191, с. 72-75].

Морфологічний аналіз (автор Ф. Цвіккі, Швейцарія). Суть методу полягає в поділу (класифікації) багатоаспектної проблеми на відносно незалежні частини, потім в пошуку всіх можливих рішень для практичної реалізації кожної. Тобто, він базується на класифікації [586].

Метод комісії. Суть методу комісії полягає в тому, що спеціалісти, які входять до однієї групи, погоджують свою думку про стан об'єкту або шляхи і методи досягнення цілей у відкритій дискусії, найчастіше – за круглим столом [266].

Дослідження на основі колективних експертних оцінок "Делфі". Система "Делфі" змушує фахівців оцінювати й переглядати основи своїх поглядів на ті або інші рішення, тому що в кожному циклі вони знайомляться з рішеннями й думками інших фахівців і повинні захищати, обґрунтовувати свої думки або міняти свої погляди" [604, с. 385]. Метод характеризується трьома особливостями, що відрізняють його від інших:

– анонімність – члени групи невідомі один одному, ретельно розроблена програма опитувань та анкети надходять з ПЕОМ;

– зворотній зв'язок – досягається шляхом проведення декількох турів опитування (класичний метод "Делфі" передбачає 4 тури). Після кожного туру відповіді узагальнюються. Результати надсилаються експертам для коригування відповіді. Така процедура повторюється до досягнення прийнятого співпадіння сукупності висловлювань експертів;

– обробка даних – полягає у визначенні системи показників, які дозволяють оцінити, наскільки відповідь кожного відповідає точці зору групи експертів в цілому.

На жаль, у роботі вітчизняних аудиторів ще рідко знаходять застосування *економіко-математичні методи* аналізу. До цих методів відносять: класичні методи математичного аналізу, методи математичної статистики (теорія кореляції), економетричні методи, методи математичного програмування, методи дослідження операцій, методи економічної кібернетики,

математичної теорії оптимальних процесів і ін. Кожний із цих методів містить у собі цілу групу методів, наприклад, методи математичної статистики підрозділяються на методи вивчення одномірних статистичних сукупностей і методи вивчення багатомірних статистичних сукупностей; методи дослідження операцій у свою чергу підрозділяються на методи рішення лінійних програм, методи управління запасами, теорію ігор, сіткові методи планування й керування, теорію масового обслуговування.

Серед *економетричних методів* в аудиті можуть використовуватися методи коваріації, дисперсії, кореляції, регресійного аналізу й ін., але практичного застосування вони поки не отримали.

Власні методи аудиту. До власних методів аудиту автор пропонує відносити метод аудиторської вибірки, метод суттєвості і метод узагальнень (рис. 3.6).



Рис. 3.6 Власні методи аудиту

Розглянемо сутність кожного з наведених методів.

Метод аудиторської вибірки. Аудиторський вибірковий метод являє собою застосування аудиторських процедур для меншого ніж 100% числа записів по рахунку господарських операцій певного класу з метою оцінки деяких характеристик рахунку. При цьому доречно відзначити, що процедури не вважаються вибірковими у разі:

– повної 100%-ої перевірки усіх статей рахунку;

– аналітичних процедур, що мають характер повного порівняння, розрахункові коефіцієнти і т.д.;

– одиночної вибірки, тобто простежування однієї або декількох операцій у всіх бухгалтерських документах з метою зрозуміти систему внутрішнього контролю у клієнта. Це не вибіркова перевірка, тому що немає мети зробити висновок про рахунок або групу операцій;

– окремих процедур, наприклад, усне опитування службовців, збір письмових свідоцтв у формі відповідей на анкети, підсумовування обліку й реєстрація незвичайних випадків, спостереження за співробітниками й процедурами внутрішнього контролю.

Аудитори застосовують вибірковий метод, якщо:

– характер і дані сальдо рахунку або класу операцій не вимагає 100% перевірки;

– повинні бути зроблені висновки про залишок на рахунку або клас операцій;

– час і вартість повної перевірки всієї генеральної сукупності будуть занадто великими.

Є. М. Гутцайт відзначав, що вибірковий метод є добре розробленою й багаторазово випробуваною в різних додатках конструкцією теорії ймовірності. Тим часом, щодо аудиторських вибірок, і, зокрема, визначення їх обсягу, то аудиторські фірми вирішують ці питання кожна по-своєму й навіть зводять такі рішення у своє "ноу-хау". Це значною мірою пов'язане з тим, що застосування ймовірнісно-статистичних методів вимагає значних обчислень, через що розглядається звичайно – у явному або неявному виді – як неприйнятне погіршення співвідношення "ціна – якість". При комп'ютерному аудиті (тобто у випадку використання комп'ютерів при проведенні аудиту) строге застосування ймовірнісно-статистичних методів майже не збільшує навантаження на ресурси аудиторської фірми в порівнянні із примітивними напівкустарними методами, нерідко застосовуваними сьогодні [485, с. 106].

Метод суттєвості – базується на понятті суттєвості, відповідно до МСА 320: викривлення, включаючи пропуски, вважаються суттєвими, якщо обґрунтовано очікується, що вони, окремо або в сукупності, можуть вплинути на економічні рішення користувачів. При формуванні судження з питань суттєвості аудитор повинен ґрунтуватися на вимозі "професійного скептицизму", що повинне спонукати його до пошуку нових доказів і підтверджень фактів діяльності.

Метод узагальнень – метод інтерпретації результатів аудиту реалізуються у формі аудиторських висновків за результатами аудиторської перевірки. Інтерпретація результатів перевірки полягає у формуванні незалежної думки аудитора з використанням професійних суджень, підходів і оцінок щодо впливу окремих фактів і подій на діяльність суб'єкта. На основі виконаних аудиторських процедур, і як наслідок – отримання достатніх, відповідних (доречних) аудиторських доказів, аудитор формулює думку й готує аудиторський висновок. Аудиторські висновки відповідно до МСА класифікуються як модифіковані й не модифіковані.

Узагальнення результатів перевірки вимагає якісної доказової бази, подальшого професійного судження. Якість забезпечується інформативністю, ентропією, релевантністю. В аудиторській практиці узагальнення результатів – найважливіший етап надання професійних послуг. В арсеналі узагальнення такі методи, як перехід кількості в якість, методи формальної логіки, використання понять інформативність, релевантність, ентропія, та ін. Таке різноманіття пояснюється тим, що аудиторські докази носять, перш за все, переконуючий, а не підтверджуючий характер.

Визначивши методи та їх зміст варто дослідити сучасний стан їх використання у практичній діяльності.

Автору зрозуміла думка О. Ю. Редька, який стверджує: "аудитор, якщо він дійсно еліта бізнесу (менеджменту, бухгалтерії), повинен досить чітко розуміти прагматичну спрямованість того або іншого методу, тієї або іншої аудиторської процедури". У практичній роботі більшість аудиторів зараз використовує лише незначну частину існуючих методів [393, с. 41-45]. Саме тому виникає об'єктивна необхідність у всебічному вивченні та науковій класифікації можливих до використанні методів проведення аудиту. Як у середовищі практикуючих аудиторів, так і серед науковців прийнято вважати, що методи аудиту містяться в МСА, але це не зовсім так.

Дійсно, деякі рекомендації про методи організації проведення аудиту, збору аудиторських доказів містяться у ряді МСА, таких як: МСА 500, МСА 530, МСА 620. Проте, методи організації проведення аудиту, методи збору аудиторських доказів не є методами аудиту. Не можна вважати методами аудиту і аудиторські процедури. Загальна схема взаємозв'язку методів і процедур, що використовуються в аудиторській діяльності, а також місце в ній методів аудиту представлені на рис. 3.7.

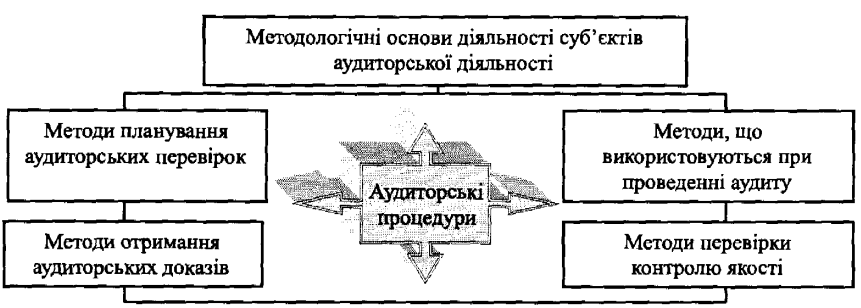

Рис. 3.7 Методологічні основи аудиторської діяльності

Тобто, аудит в процесі функціонування сформував свій метод у системі прикладних економічних наук. Метод аудиту у здійсненні своїх функцій характеризується використанням загальнонаукових і власних методичних прийомів контролю.

Методичні прийоми в аудиті

Використання методів здійснюється через ряд методичних прийомів дослідження. Який методичний прийом застосовувати залежить від мети і джерел інформації, від технічних можливостей використання розрахунків і т.д.

Прийом являє собою спосіб досягнення будь-чого. Способом називається дія чи система дій, які застосовуються при виконанні певної роботи, при здійсненні чогось [306].

С. І. Фленов, пише, що "прийом – це окрема контрольно-ревізійна дія, а метод – сукупність таких дій" [518, с. 24]. Виходячи з цього до контрольних дій, тобто прийомів, можливо віднести написання акта перевірки, огляд, навіть оформлення аудиторського висновку. Все це є сукупністю здійснених дій.

Безперечно, загальнонаукові методичні прийоми дослідження грунтуються на методах філософії, а саме – діалектики; метафізики; догматизму; еклектики; софістики; герменевтики, матеріалізму; ідеалізму; емпіризму; раціоналізму.

Методичні і технічні прийоми докладно визначені в спеціальній вітчизняній літературі. Їм приділили певну увагу М. Т. Білуха [30], Ф. Ф. Бутинець [51], Б. І. Валуєв [66], В. С. Рудницький [449], Я. А. Гончарук [103], В. В. Сопко, В. П. Шило [486], О. А. Петрик [337], С. І. Дерев'янко, С. О. Олійник [121], М. І. Бондар [42].

О. Ю.Редько стверджує, що безпосередньо стандарти не вказують на жодний методичний прийом, окрім вибіркового статистичного дослідження. Тобто автори стандартів навіть не застосовують такі дефініції, як синтез та аналіз, індукція та дедукція, моделювання, конкретизація за місцем та часом тощо. [434, с. 54].

У зарубіжній спеціальній літературі А. Аренсом, Дж. Лоббеком [17], Д. Р. Кармайклом, М. Бенісом [189] викладено прийоми аудиту, які широко застосовуються у світовій практиці в аудиті: вибіркова перевірка, анкетування, тестування тощо.

Найбільш детальна класифікація методичних прийомів висвітлена в працях М. Т. Білухи [30], Ф. Ф. Бутинця [51], В. С. Рудницького [449].

М. І. Бондар [42], А. Д. Шеремет і В. П. Суйц [541, с. 91] прийоми проведення аудиту поділяють на три групи, з урахуванням того, щоб вони застосовувалися і при суцільному, і вибірковому, і аналітичному та комбінованому способах організації аудиту:

1. Визначення стану об'єктів у натуральному вигляді – перегляд; перерахунок; зважування; вимірювання - дозволяють визначити кількісний стан об'єкта, провести лабораторний аналіз, метою якого є визначення якісного і кількісного стану об'єкта.

2. Порівняння – дозволяє визначити відхилення діючого стану об'єктів, що вивчаються, від норм і нормативів та прогнозованих показників.

3. Оцінка – це прийоми логічного закінчення процесу порівняння. Проводиться оцінка минулого, теперішнього і майбутнього станів об'єкта аудиту. Оцінюється стан ресурсів, доцільність і законність господарських операцій, достовірність економічної інформації, що виходить за межі підприємства.

Л. П. Кулаковська та Ю. В. Піча метод аудиту характеризують як сукупність прийомів, за допомогою яких оцінюється стан об'єктів, які

підлягають аудиту. Виходячи з наданого визначення методу, дослідники поділяють прийоми на дві групи:

– методичні прийоми проведення перевірки – фактична перевірка, документальна перевірка, підтвердження, спостереження, обстеження, опитування, перевірка механічної точності, аналітичні тести, сканування, спеціальна перевірка, зустрічна перевірка.

– методичні прийоми організації перевірки – суцільний, вибірковий, комбінований, аналітичний [237, с.42].

Автор вважає, що зазначені методичні прийоми організації аудиту доцільніше розглядати як способи. По перше, це випливає з того, що спосіб це шлях, яким будуть здійснюватися певні дії, а по друге – з визначення самої аудиторської діяльності.

Переважна більшість українських і закордонних економістів спеціальними прийомами аудиту вважають: спостереження, опитування, підтвердження, аналітичний огляд, сканування, перерахунок, інспекцію, аналіз тощо [232, с. 26-29; 31, с. 30-38; 171, с. 82].

В протиріч їм А. Д. Шеремет і В. П. Суйц ті ж методичні прийоми називають методами. До основних методів аудиторської перевірки ці автори відносять фактичну перевірку, документальну перевірку, спеціальну перевірку, зустрічну перевірку, спостереження, опитування, підтвердження, перевірку механічної точності, аналітичні тести, сканування, дослідження [541 с. 95]. О. А. Петрик методами аудиту також називає спостереження, інспекцію, запит, підтвердження, аналітичний огляд, вивчення, узагальнення [232, с. 42].

Автором проведено аналіз висвітлення методичних прийомів у вітчизняній та зарубіжній фаховій літературі (Додаток П), результати якого узагальнені в таблиці 3.3.

Огляд переліку прийомів аудиту дає наочну можливість переконатись, що нечітка їх класифікація, повторення по суті одних і тих же дій під різними назвами ускладнюють встановлення взаємозв'язку між завданнями аудиту та прийомами, які забезпечать отримання необхідних аудиторських доказів.

В практичній діяльності аудиторських фірм застосовуються різноманітні методичні прийоми, які не зазначені в МСА. Проте, цей факт не означає їх хибність, або недоречність.

Розглянемо стисло характерні риси прийомів, які на думку автора широко апробовані в практиці проведення аудиту аудиторськими фірмами.

Власні методичні прийоми аудиту – це специфічні прийоми, розроблені практикою на основі досягнень економічної науки.

Власні методичні прийоми аудиту можна об'єднати в такі групи: органолептичні, розрахунково-аналітичні, документальні, узагальнення і реалізації результатів контролю (рис. 3.8).

Таблиця 3.3

Методичні прийоми при проведенні аудиту у вітчизняних та зарубіжних джерелах

Фахівці / Методи	А.Ж. Пшенична [417]	К.О. Утенкова [511]	В.В. Сопко, В.П Шило [486]	В.О.Шевчук, І.М. Пожарицька [539]	Л.П.Кулаковська, Ю.В.Піча [237]	Ф.Ф.Бутинець [51]	Я.А.Гончарук, В.С.Рудницький [103]	О.А. Петрик [335]	Р.А. Алборов [8]	С.І. Дерев'янко, С.О. Олійник та ін. [121]	І.М. Бондар [42]	О.О. Миронова, М.А. Азарська. [274]
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
Аналітичний огляд (аналіз, економічний аналіз; аналітична перевірка; аналітичні процедури)	+	+	–	+	+	+	+	–	+	–	–	–
Анкетування	–	–	–	–	–	–	+	+	–	–	–	–
Арифметична перевірка (арифметична точність)	–	–	+	+	–	–	–	+	+	–	–	–
Вимірювання	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	+	–
Групування	–	+	+	+	–	–	+	–	–	–	–	–
Документація (документальна перевірка)	–	+	+	+	+	–	–	+	–	–	–	–
Експеримент	–	+	–	+	–	–	+	–	–	–	–	+
Експертиза	–	+	–	+	–	–	+	–	–	–	–	+
Зважування	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	+	
Зустрічна перевірка	+	–	+	–	–	–	+	–	+	–	–	–
Інвентаризація	–	+	+	+	–	–	+	–	–	+	–	+
Інспекція	–	–	–	–	–	–	+	–	–	–	–	–
Контрольні заміри (обміри)	–	+	–	+	–	+	–	–	+	+	–	–
Лабораторний аналіз	–	–	–	–	–	+	–	+	–	+	–	+

Продовження табл. 3.3

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
Логічний спосіб перевірки	–	–	+	–	–	–	–	–	–	–	–	–
Обстеження	+	–	–	–	+	–	–	–	–	–	–	+
Огляд документів	–	–	–	–	–	+	+	–	–	–	+	+
Опитування	+	–	–	–	+	–	+	–	+	–	–	+
Оцінка	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	+	–
Перевірка	–	–	–	–	+	–	–	–	+	–	–	–
Письмовий запит	–	–	–	–	–	–	–	–	+	–	–	–
Письмові пояснення	–	–	–	–	–	+	–	–	–	+	–	–
Підрахунок (перерахунок)	–	–	–	–	–	–	+	+	–	–	+	–
Підтвердження	+	–	–	–	+	–	+	–	–	–	–	–
Прийоми економіко–математичних методів	–	–	–	+	–	–	–	+	–	–	–	–
Прийняття рішення та контроль за їх виконанням	–	+	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–
Сканування	+	–	–	–	+	–	+	–	–	–	–	–
Службове розслідування	–	+	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–
Спеціальна перевірка	+	–	–	–	+	–	–	+	–	–	–	–
Співставлення	–	–	–	–	–	–	–	–	+	–	+	–
Спостереження	+	–	–	+	+	–	+	–	–	–	–	–
Статистичні розрахунки	–	+	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–
Тестування	–	–	–	–	–	–	–	+	–	–	–	–
Технологічний контроль	–	–	–	+	–	–	+	–	–	–	–	–
Узагальнення	–	+	+	–	–	–	+	+	–	–	–	–
Усне опитування	–	–	–	–	–	–	+	–	–	–	–	+
Фактичний контроль	–	+	–	–	+	–	+	–	–	–	–	–
Хіміко–лабораторний контроль	–	+	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–

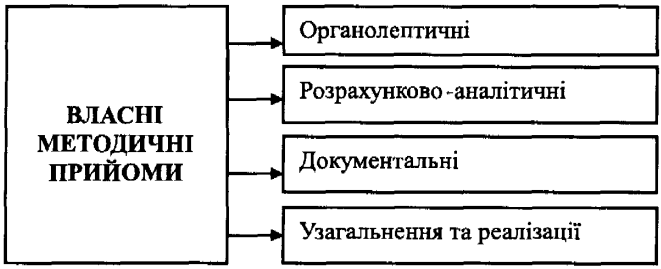

Рис. 3.8 Власні методичні прийоми аудиторського контролю

Органолептичні (від грец. *"organon"* – знаряддя, інструмент) – інвентаризація, контрольні заміри робіт, вибіркові і суцільні спостереження, технологічний та хіміко-технологічний контроль, експертизи, службове розслідування, експеримент (рис. 3.9).

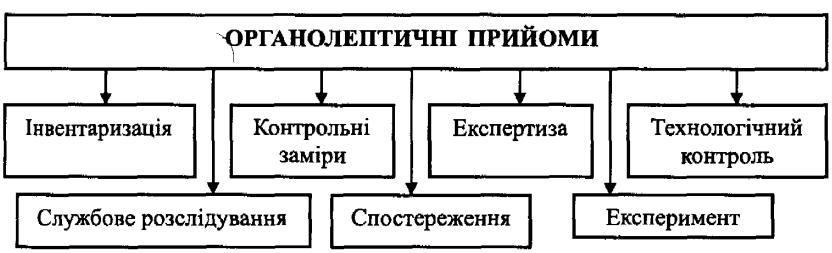

Рис. 3.9 Органолептичні прийоми аудиторського контролю

Інвентаризація – перевірка об'єктів контролю в натурі органолептичним способом. Суть цього прийому контролю полягає в тому, що перевірка наявності і стану об'єктів визначається оглядом, підрахунками, зважуванням, обмірюванням. У аудиторському контролі застосовується як основний методичний прийом фактичного контролю збереження товарно-матеріальних цінностей і коштів, а також стану розрахунково-кредитних стосунків та інших активів і пасивів підприємства.

Контрольні заміри робіт – прийом фактичного контролю, що застосовується при перевірці виконаних будівельно-монтажних робіт, при проведенні фактичного контролю обсягів виробництва, робіт і послуг. Цей методичний прийом використовують також на транспорті, в торгівлі тощо.

Технологічний контроль – прийом контролю інженерної і технічної підготовки виробництва, а також якості продукції, яку випускають, її відповідності технічним умовам, що перевіряють відділ технічного контролю та інші служби підприємства в процесі попереднього, поточного і

заключного контролю виробництва. Одним із видів технологічного контролю є контрольний запуск сировини і матеріалів у виробництво для перевірки оптимальності технології виробництва, обґрунтованості норм витрат матеріальних ресурсів і повноти виходу готової продукції.

Хіміко-технологічний контроль – прийом контролю якості сировини і матеріалів, які використовуються у виробництві продукції, а також якісних характеристик виробів. У громадському харчуванні застосовується для встановлення калорійності, смакових якостей, повноти додержання рецептур страв та інших якісних і кількісних показників продукції. Здійснюється цей вид контролю лабораторним аналізом, перевіркою продукції на технологічному конвеєрі, фінішній стрічці та іншими способами.

Експертизи різних видів – прийоми експертних оцінок, що застосовуються технологічними, судово-бухгалтерськими, криміналістичними, товарознавчими та іншими експертизами при дослідженні спеціальних питань, пов'язаних з аудиторським контролем. До експертиз вдаються тоді, коли у складі аудиторів немає відповідних фахівців.

Експертиза проектів і кошторисної документації – прийом перевірки технологічного рівня, прогресивності норм і нормативів, організації та індустріалізації будівництва, відображених у проектно-кошторисній документації на спорудження об'єктів і придбання обладнання, яке потребує і не потребує монтажу. Здійснюють експертизу спеціальні підрозділи підприємств-замовників проектно-кошторисної документації, а на великих будовах – спеціальні державні установи.

Експеримент – науково поставлений дослід відповідно до мети аудиторського контролю для перевірки результатів процесів, які плануються, або виконані. Проводять експеримент за чітко визначеними умовами, які дають змогу стежити за ходом запланованого процесу.

Розрахунково-аналітичні прийоми – економічний аналіз, статистичні розрахунки, економіко-математичні методи (рис. 3.10).

Економічний аналіз – система прийомів у аудиторському контролі для розкриття причинних зв'язків, що зумовлюють результати явищ і процесів. Застосовується економічний аналіз при попередньому, поточному і заключному контролі виробничої і фінансово-господарської діяльності підприємств.

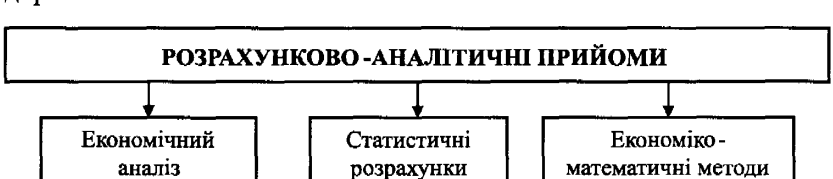

Рис. 3.10 Розрахунково-аналітичні прийоми аудиторського контролю

Статистичні розрахунки – прийоми одержання таких величин і якісних характеристик, яких немає безпосередньо в економічній інформації підконтрольного підприємства. Застосовуються вони при потребі відтворення реальних кількісних відношень виправлення приблизних величин або переходу від одних величин до найбільш точних характеристик якісних зв'язків і відношень. За допомогою статистичних розрахунків у аудиторському контролі розраховують коефіцієнти трудової участі членів бригади, використання обладнання і виробничих потужностей, ритмічність випуску продукції, динаміку виконання плану виробництва тощо.

Економіко-математичні методи застосовуються в аудиторському контролі при визначенні впливу факторів на результати господарських процесів з метою оптимізації їх на стадії планування і проектування, а також після завершення господарських процесів, якщо іншими методичними прийомами встановити взаємозв'язки факторів неможливо, наприклад, оптимізація маршрутів перевезення вантажів і пасажирів автомобільним транспортом, кореляційний аналіз собівартості продукції, витрат виробництва, виконання планів виробництва та ін.

Групування недоліків – прийом систематизації і узагальнення недоліків і порушень нормативно-правових актів у процесі господарської діяльності за економічною однорідністю, часом проведення і важливістю. Процедури групування застосовують при перевірці документальної достовірності результатів контролю. Групування передбачає хронологічну послідовність, систематизований і хронологічно-систематизований способи.

Хронологічна послідовність – спосіб групування недоліків і порушень нормативно-правових актів, виявлених у процесі дослідження документів. При цьому документи перевіряють у такому порядку, в якому їх було згруповано при бухгалтерській обробці і зброшуровано у папки за звітними періодами. Перевірка документів способом хронологічної послідовності дещо ускладнює роботу аудитора, оскільки треба користуватися одночасно нормативно-правовими актами, методичними, інструктивними і довідковими матеріалами, що створює перепони для вивчення кожної операції окремо і у взаємозв'язку з іншими однорідними операціями. Тому цей спосіб використовують у разі аудиту невеликих суб'єктів господарювання.

Систематизований спосіб групування дає змогу виявити недоліки при дослідженні однорідних документів за весь контрольний період. При цьому спочатку перевіряють документи, що відображують касові операції, потім – товарні, розрахункові та ін. Цей спосіб дає змогу більш глибоко вивчати окремі операції і процеси. Недоліком його є відсутність хронологічної послідовності групування недоліків і ускладнення інформаційних зв'язків між однорідними господарськими операціями (касові, банківські операції, підзвітні суми, витрати тощо).

Хронологічно-систематизований спосіб – це змішане групування, яке полягає в тому, що аудитор виявляє недоліки в хронологічній послідовності, систематизує їх за економічною однорідністю операцій (касові, банківські, товарні, розрахункові). Перевагою цього способу є те, що аудитор перевіряє всі господарські операції послідовно і взаємопов'язано. Так, касові операції в хронологічній послідовності перевіряють із банківськими, підзвітними сумами та ін. Проте цей спосіб потребує від аудитора поглиблених знань нормативно-правових актів з питань господарської діяльності об'єднань, підприємств.

Документування результатів проміжного контролю – це спосіб оформлення результатів контрольних дій на проміжних стадіях аудиту або перевірки, наприклад складання акта вибіркової інвентаризації товарно-матеріальних цінностей і розрахунків із постачальниками, покупцями і підрядчиками, дебіторами і кредиторами, ревізії коштів у касі та у підзвітних осіб.

Аналітичне групування – це сукупність прийомів статистичних групувань за однорідністю ознак підконтрольних об'єктів та виявлених недоліків. Використовується цей прийом при складанні таблиць аналізу факторів, які негативно впливають на виконання плану випуску і реалізації продукції, виникнення браку виробів; розрахунок природних втрат товарно-матеріальних цінностей, аналіз факторів збитковості окремих видів продукції тощо.

Прийняття рішень за результатами аудиту – спосіб впливу суб'єкта на об'єкт контролю, що забезпечує його функціонування у заданих параметрах і режимах. Застосовують цей спосіб при розробці і виданні наказів, розпоряджень, службового листа за результатами аудиту, тематичної перевірки, обстеження тощо.

Контроль за виконанням прийнятих рішень – прийом реалізації прийнятих рішень, який передбачає встановлення фактичного стану об'єкта контролю і його поведінки відповідно до управлінської дії. Наприклад, перевіряють виконання розпорядчих документів за результатами аудиту щодо відшкодування заподіяного збитку підприємству, усунення браку продукції, зменшення непродуктивних втрат (штрафів, пені, неустойки тощо).

Таким чином, дослідження певних понять стосовно методики аудиту дозволяє сформулювати наступну підпорядкованість:

– сукупність окремих дій, спрямованих на рішення окремого завдання, становить спосіб;
– сукупність способів формує прийом перевірки;
– сукупність прийомів становить метод перевірки (рис. 3.11).

Будь-які методичні прийоми можуть здійснюватися у певний спосіб (суцільна або вибіркова перевірка).

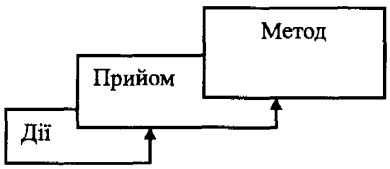

Рис. 3.11 Підпорядкованість дій, прийомів та методів

3.2 Чинники впливу на процедурне забезпечення та ризики його впровадження

Серед численних актуальних проблем подальшого розвитку аудиторської діяльності в Україні є удосконалення її методології. Воно є багатоаспектним, тому основні напрямки його створення і безперервного поліпшення пов'язані: з визначенням сутності методології аудиту; з формуванням системи її складових елементів; з визначенням та подальшим коригуванням теоретичних категорій аудиту та супутніх йому робіт; з виявленням ієрархічних зв'язків та ін.

Про необхідність і своєчасність вирішення цієї актуальної проблеми свідчать недостатній обсяг і рівень теоретичних аспектів аудиторської діяльності, розбіжність поглядів, наявність аудиторських ризиків, що цілком закономірно, бо вона, порівняно з іншими видами економічної діяльності, є "молодою" і знаходиться у стадії становлення її еволюційного розвитку в Україні. Особливістю даного етапу є те, що аудиторська практика випереджає її історію. Накопичений вітчизняний позитивний досвід підлягає: вивченню та оцінці; визначенню його сильних і слабких позицій порівняно з зарубіжною практикою; узагальненню та розробці на його основі заходів щодо підсилення теоретичної складової, яка є базою подальшого удосконалення і розвитку аудиторської практики.

Методологія аудиту, на наш погляд, є його сучасною парадигмою, яка визначається як загальний підхід до цієї специфічної економічної діяльності і містить: усі теоретичні категорії з визначенням їх місця, сутності, взаємозв'язків, областей використання; усі види забезпечення аудиту з обґрунтуванням їх змісту, ролі та особливостей створення й безперервного удосконалення.

Для визначення факторів впливу на процедурне забезпечення, по-перше, варто визначити місце аудиту в системі наук і в господарській діяльності з урахуванням впливу дії економічних законів та їх особливостей (рис. 3.12).

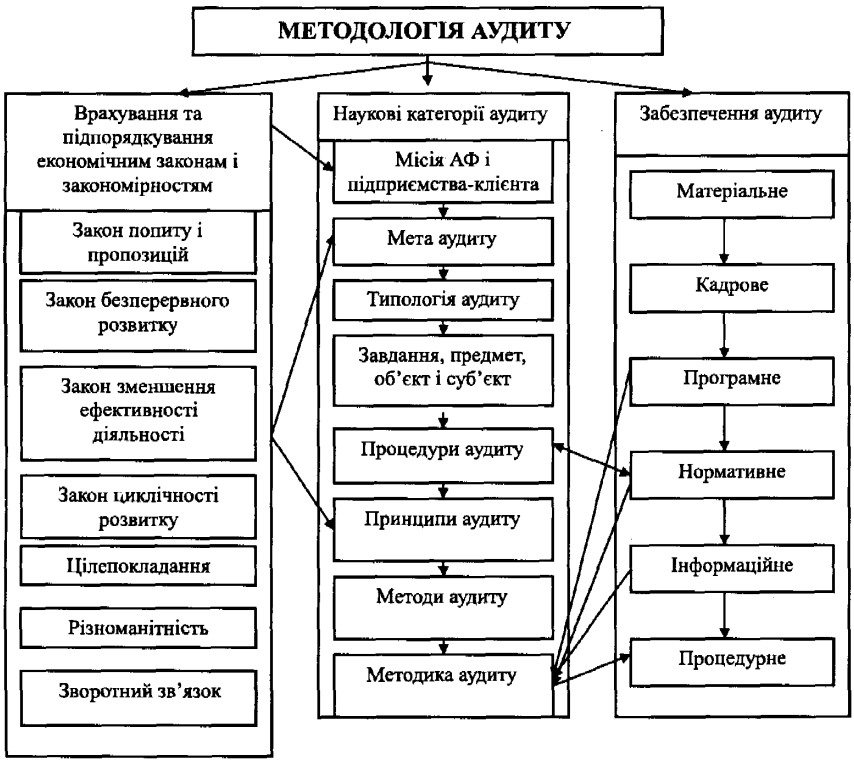

Рис. 3.12 Взаємозв'язки основних категорій аудиту

Дослідивши місце аудиту в системі наук і в господарській діяльності, нами розроблено організаційно-методологічну модель аудиту, яка включає цілі, завдання, методи аудиту, джерела інформації. Ця модель наочно демонструє, що на критерії аудиторської оцінки, а опосередковано – на професійне судження аудитора, впливають особливості бухгалтерського обліку і фінансової звітності. В сучасних умовах, враховуючи перспективи аудиту звітності на іншій концептуальній основі згідно Міжнародних стандартів фінансової звітності (далі – МСФЗ), розуміння цього стає особливо актуальним. Методологічну модель аудиту фінансової звітності наведено на рисунку 3.13.

З метою виявлення чинників, що впливають на аудиторські процедури, необхідно визначити місце процедурного забезпечення в аудиторському процесі (рис. 3.14).

Аудиторський процес, як будь-який інший, вимагає певного забезпечення.

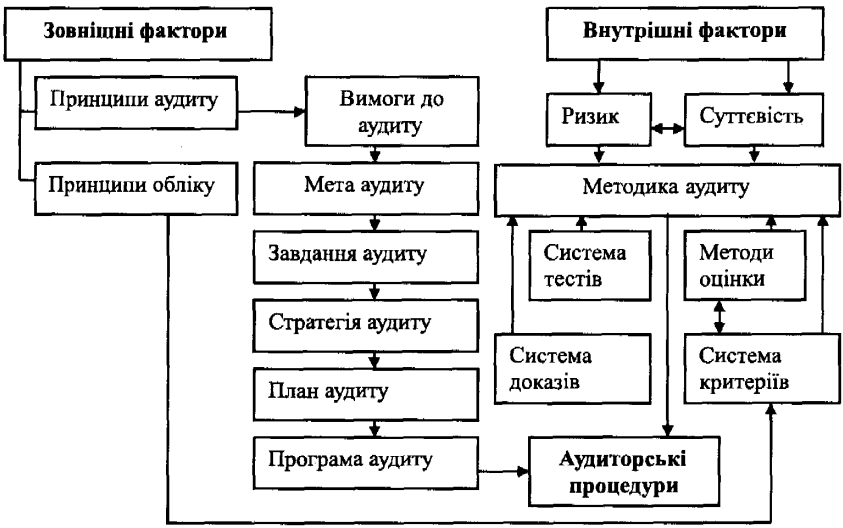

Рис. 3.13 Схематичне зображення методологічної моделі аудиту

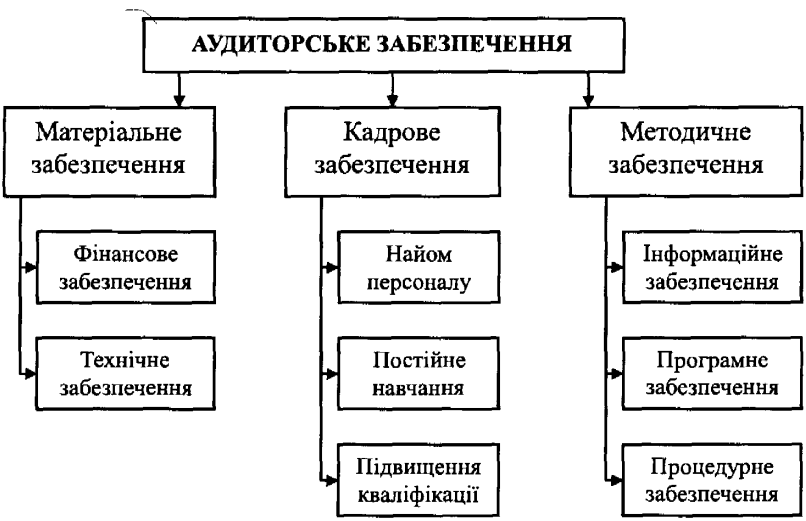

Рис. 3.14 Склад аудиторського забезпечення

Законодавчі та нормативні акти, що регулюють аудиторську діяльність, не містять ані визначення саме забезпечення, ані вимог до нього. Тому варто зупинитися на цих питаннях окремо.

По-перше, треба з'ясувати, що мається на увазі під терміном "забезпечення"

Забезпечення – те, чим забезпечують когось або щось (матеріальні цінності, гроші). Тобто, забезпечення – це комплекс певних дій.

Слово "забезпечити" має декілька значень [306]:

1) надати достатні матеріальні кошти;

2) зробити цілком можливим, дійсним, реально здійсненним;

3) постачати що-небудь у потрібній кількості.

Наведене дає можливість сформулювати, що забезпечення будь чого, в тому числі – аудиторської діяльності, полягає у наданні матеріальних та нематеріальних ресурсів у потрібній, тобто достатній кількості для реального здійснення процесу.

Далі необхідно визначити, чим саме треба забезпечити аудиторський процес, тобто аудиторську фірму, яка цей процес здійснює. На думку автора, обов'язковим є матеріальне, кадрове та методичне забезпечення.

Матеріальне забезпечення. Матеріальне забезпечення включає фінансове та технічне забезпечення.

Насамперед – це *фінансове забезпечення*, бо воно визначає можливість придбання всього іншого. Зважаючи на високі вимоги до аудиторської спільноти, зрозуміло, що цьому аспекту належить приділяти не аби яку увагу.

Фінансове забезпечення базується на двох основних принципах – самоокупність та самофінансування (рис. 3.15)

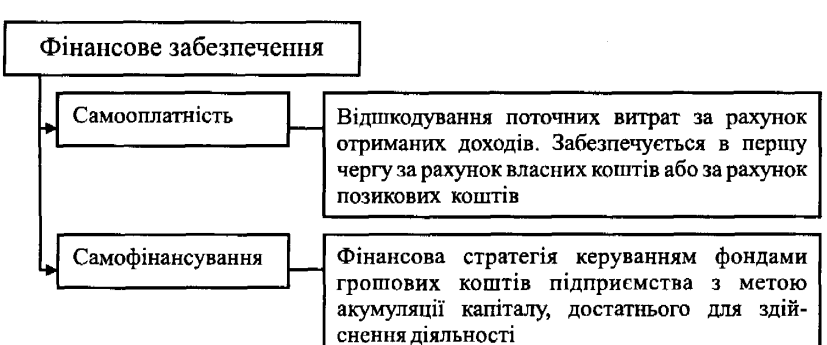

Рис. 3.15 Принципи фінансового забезпечення

На організаційному етапі джерелами фінансування, зазвичай, є власні кошти засновників підприємства, зокрема, статутний капітал. В процесі діяльності можуть бути інші види, але все це власні кошти. Отже, стабільна аудиторська фірма має отримувати прибутки, достатні для забезпечення не тільки поточних потреб, а й стратегічних напрямків своєї діяльності.

Друга обов'язкова вимога – належне технічне забезпечення. До нього відносяться наявність приміщень, достатніх за площею та комфортних умов, наявність оргтехніки та комунікаційних мереж, наявність ергономічних меблів, офісного обладнання.

Технічне забезпечення – це комплекс технічних засобів та методів, що забезпечують функціонування аудиторської фірми. Елементами технічного забезпечення аудиту є технічні засоби, технічна документація, організаційно-технічне забезпечення безпосереднє робочого місця кожного співробітника.

Технічне забезпечення також полягає в організації й здійсненні технічно правильного використання, обслуговування, ремонту з метою підтримки в справному стані та постійній готовності до використання всіх технічних засобів.

Не потребує доказів, що технічне забезпечення аудиторської фірми має відповідати рівню технічного забезпечення її наявних та потенційних замовників. Тільки застосування новітніх технологій на сучасному рівні дозволить надавати якісні послуги та забезпечити адекватну конкурентоспроможність аудиторської фірми.

Технічне забезпечення складається із сукупності взаємодіючих засобів обчислювальної й організаційної техніки, техніки адміністративного зв'язку та сигналізації, розмножувальної техніки, призначених для виконання різноманітних завдань.

Технічні засоби забезпечують збір і реєстрацію інформації, передачу, ведення, обробку, відображення й виведення інформації, підготовку даних, їх накопичення та зберігання. Організація технічного забезпечення здійснюється на основі застосування методичних матеріалів, а також технічної документації. Створення масивів інформації на машинних носіях, їх обробка та використання вимагають наявності найсучаснішого технічного забезпечення.

Саме тому окремої уваги вимагає такий елемент технічного забезпечення, як обчислювальна техніка та програмне забезпечення.

Технічне забезпечення включає персональні електронно-обчислювальні машини (далі ПЕОМ), периферійне устаткування, всі ті апаратні засоби, які забезпечують функціонування обчислювальної техніки і роботу користувачів, зовнішні пристрої, носії інформації, апаратуру передачі даних, лінії зв'язку та абонентські пункти.

Програмне забезпечення (далі – ПЗ) містить програми для ПЕОМ, які служать для організації, планування й керування обчислювальним

процесом (операційні системи), а також для рішення конкретних завдань. Докладніше використання ПЗ аудиторами розглянуто в розділі 6.1 монографії.

Узагальнюючи все наведене автор дійшов висновку, що технічне забезпечення складає комплекс технічних засобів, у тому числі призначених для роботи інформаційних систем та автоматизованого рішення завдань управління та обробки інформації, а також відповідна документація на ці засоби.

Але послуги надають не комп'ютери та програми, а люди. Цілком зрозуміло, що по центру уваги аудиторської фірми – персонал. Фахові вимоги до аудиторів сформульовані на законодавчому рівні [366]. Вимоги до асистентів аудитора та інших фахівців встановлюються кожною аудиторською фірмою індивідуально. Це стосується найму персоналу, постійного навчання, підвищення кваліфікації тощо. Отже, належне кадрове забезпечення – обов'язкова умова функціонування аудиторської фірми.

Кадрове забезпечення – комплекс дій, спрямованих на пошук, оцінку й встановлення заздалегідь передбачених відносин як з працівниками на рівні аудиторської фірми для подальшого просування кар'єрними сходами, так і поза її межами для нового найму тимчасових або постійних працівників. Після закінчення строків трудових договорів або у випадку невідповідності вимогам аудиторської фірми, функції кадрового забезпечення також передбачають звільнення. Кадрове забезпечення – це також сукупність методів і засобів по організації і проведенню навчання персоналу, які містять у собі методики навчання, програми курсів і практичних занять, технічні засоби навчання і т.д.

Щодо найму персоналу, то керівництво аудиторської фірми зобов'язано затвердити та постійно здійснювати ряд заходів з метою добору персоналу, який має навички й компетентність, необхідні для виконання ними обов'язків з належною старанністю. Зокрема, варто встановити особистісні та кваліфікаційні вимоги, за певними параметрами, наприклад: особистісні якості, освіта, досвід роботи, технічні навички.

Важливим фактором кадрової політики аудиторської фірми є формування організаційної культури та її підтримка. Тому в системах оцінки працівників, як і за старих часів, найчастіше використовуються такі критерії, як пунктуальність, відповідальність і вміння співпрацювати. В сучасних умовах до них додаються здатність швидко й кваліфіковано відшукувати й використовувати нову інформацію, необхідну для успішного вирішення питань, що постають перед аудиторською фірмою.

Кваліфікаційні вимоги потребують ретельної перевірки. З цією метою відповідальний за добір персоналу має розробити систему оцінювання потенційних працівників. До неї, зазвичай, включаються попередній аналіз отриманих резюме, фахове тестування, співбесіди з керівником аудиторської фірми.

Система кадрового забезпечення це елемент кадрової політики. Кадрова політика – програма заходів, що сприяють підвищенню ефективності функціонування кадрового потенціалу аудиторської фірми.

Головний стратегічний курс сучасного керівництва аудиторської фірми повинен бути спрямований на високий рівень освіти, кваліфікації та етики працівників, надання їм умов для розширення знань і т.п. Тому відбувається зміна традиційних поглядів управлінського персоналу, які спираються на інтуїцію й досвід, на більш наукові, що дозволить розробити чітку кадрову політику, яка сприяє більш ефективному використанню трудових ресурсів.

Концепцію довгострокової, орієнтованої на майбутнє кадрової політики можна реалізувати, грунтуючись на основних елементах кадрового менеджменту, що дозволяють погоджувати й урівноважувати інтереси роботодавців і працівників. Сучасна кадрова політика повинна бути спрямована на наймання ефективної робочої чинності, збільшення продуктивності праці за допомогою поліпшення умов роботи, поліпшення відносин в аудиторській фірмі між керівництвом і підлеглими.

Існує ряд ключових принципів, що становлять основу кадрової політики:

– демократія керування, від якої залежить готовність до співробітництва;

– знання окремої людини, її потреб;

– справедливість дотримання рівності й послідовність дій відносно персоналу.

Вихідні положення політики в області управління персоналом аудиторської фірми наведені в таблиці 3.4:

Таблиця 3.4

Політика аудиторської фірми в області управління персоналом

Положення	Зміст положення
Кадрове забезпечення	Забезпечення ефективним персоналом за умов створення привабливих умов роботи, безпеки, можливості просування по кар'єрним сходинкам
Навчання	Забезпечення відповідними навчальними можливостями, щоб працівники могли краще виконувати свої обов'язки
Оплата праці	Надання більш високої заробітної плати, ніж в інших місцях, обумовленої здатностями, досвідом, відповідальністю
Виробничі відносини	Встановлення певних процедур для простого рішення трудових спорів
Добробут	Забезпечення послуг і пільг, більш сприятливих, ніж в інших працедавців: соціальні умови (бажані для працівника й вигідні для аудиторської фірми)

Необхідно мати на увазі, що робота з персоналом не починається з вакансії й не закінчується прийманням на роботу. Процес роботи з персоналом повинен бути побудований так, щоб найкоротшим шляхом приходити до бажаного результату відносно будь-якого питання або проблеми в кадровій сфері. Кадрова політика – це планування потреби в трудових ресурсах, формування структури й штату, призначення, створення резерву, переміщення. Це постійне оновлення інформації щодо наявності вакансій, можливостей професійного й кар'єрного росту.

Політика розвитку персоналу – це забезпечення програми розвитку, профорієнтація й адаптація співробітників, планування індивідуального просування, формування команд, професійна підготовка й підвищення кваліфікації. Оцінка результатів діяльності реалізується за допомогою аналізу відповідності кадрової політики й стратегії аудиторської фірми; виявлення проблем у кадровій роботі; оцінки кадрового потенціалу.

Навчання й сертифікація персоналу потребують формування учбово-методичної документації та формалізованих вимог до рівня підготовки персоналу, формування системи відбору й підготовки персоналу.

Сертифікація аудиторів та їх щорічне підвищення кваліфікації регулюється нормативними документами АПУ.

Постійне навчання має організувати кожна аудиторська фірма самостійно. До нього входить систематичне проведення семінарів, постійне консультування.

Визначення кваліфікації персоналу передбачає систематичне проведення атестації працівників, мету якої наведено на рис. 3.16.

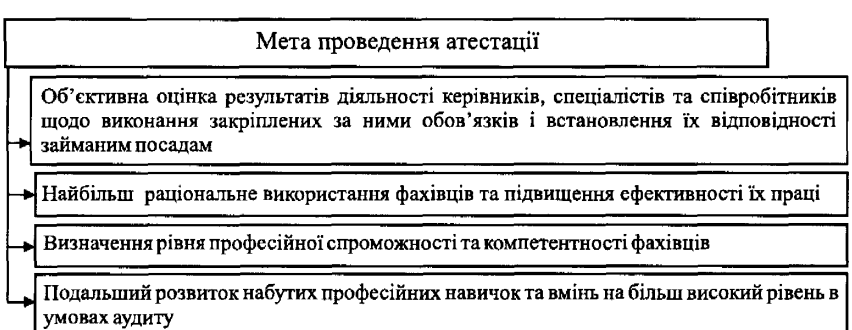

Рис. 3.16 Мета проведення атестації фахівців аудиторської фірми

Атестація сприяє виявленню перспективних, творчо мислячих та ініціативних співробітників для включення до резерву для висунення на вищі посади. При атестації визначаються можливості та компетентність фахівців, які працюють на різних рівнях відповідальності у рамках завдання з аудиту. В процесі атестації фахівця формуються висновки щодо

відповідності обраній посаді. Перелік посад, по яким має проводитись атестація, визначається аудиторською фірмою самостійно виходячи з посади за штатним розкладом. Атестація фахівців аудиторської фірми проводиться з періодичністю, яка встановлюється аудиторською фірмою. У виняткових випадках, за пропозицією керівників підрозділів, атестація може бути проведена достроково, якщо:

– фахівець на справляється з покладеними на нього обов'язками;
– виникла необхідність зміни працівнику кваліфікаційної категорії або посадового окладу.

Методичне забезпечення. Висококваліфікований персонал при наявності відповідного матеріального та програмного забезпечення може творити дива. Але якісні послуги будуть гарантовані за умови ще одного фактору – цілісної та сучасної методики. Як висновок, третій вид забезпечення, необхідний для функціонування аудиторської фірми – методичне забезпечення. У загальному випадку методичне забезпечення має дві складові – інформаційне та процедурне.

Інформаційне забезпечення полягає в належному обсязі інформації та розширенні джерел її отримання. Інформаційне забезпечення доречно розглядати у двох аспектах:

– інформаційне забезпечення аудиторської фірми;
– інформаційне забезпечення на рівні аудиту.

Щодо першого можна розуміти інформацію як відомості про події, процеси, що відбуваються в господарській діяльності, природі, суспільстві. Інформація є об'єктом зберігання, передачі й перетворення для використання в будь-якій сфері людської діяльності. Розрізняють інформацію звукову, текстову, цифрову й ін. Суттєвим є також розподіл інформації за цілями її використання – інформація управлінська та інформація операційна.

Ефективне управління в сучасних умовах неможливе без використання інформації. Така ситуація визначається тим, що управління у своїй сутності – це підготовка, прийняття та здійснення послідовних рішень управлінського персоналу на основі інформації, яка відображає стан об'єкта керування та навколишнього середовища, а також ступінь виконання (або невиконання) прийнятих управлінських рішень.

Вихід у світ наприкінці 40-х років XX сторіччя робіт К. Шеннона й Н. Вінера послужив початком розвитку математичної теорії інформації, яка визначає поняття "інформація" через захід зменшення невизначеності знання при здійсненні якої-небудь події.

Математична теорія інформації стала найважливішим стимулом розвитку кібернетики – науки про загальні закони одержання, зберігання, передачі й переробки інформації з метою її використання в процесах керування різними системами. В управлінській діяльності інформація

тлумачиться як сукупність відомостей, необхідних для активного впливу на керовану систему з метою її оптимізації. Корисність і ефективність інформації в такому випадку оцінюється за ступенем її впливу на зміну стану керованого об'єкта.

Потреба в інформації різних суб'єктів, зокрема – аудиторських фірм, неоднакова й визначається насамперед тими завданнями, які вирішує той або інший керівник, працівник аудиторської фірми. Вона залежить також від важливості прийнятих рішень, від кількості й характеру параметрів, від кількості варіантів можливого рішення, від величини й різноманітності внутрішніх і зовнішніх впливів, від кількості і якості показників, що характеризують об'єкт аудиту.

В результаті соціологічних досліджень встановлене, що керівники більш 50 % свого часу витрачають на розподіл документів серед підлеглих, на обговорення їх з підлеглими та на участь у спільному – з підлеглими або вищими керівниками – вирішенні виникаючих проблем. Менше 50% опитаних працівників сфери керування використовували комп'ютерні звіти як основу для оцінки й заохочення працівників, запитів більшої кількості ресурсів або їх перерозподілу, перегляду методів і процедур організаторської діяльності й функціонування системи керування, підвищення достовірності інформації.

Інформація – одна з найскладніших, ще повністю не розкритих областей сучасної науки. Це очевидно навіть з нечіткості самих визначень поняття інформації: сукупність відомостей, даних, знань.

Головне, мабуть, те, що інформація є предметом, засобом і продуктом управлінської праці. Важливо підкреслити ряд вимог, що висуваються до інформації: надійність і достовірність, своєчасність, адресність, можливість багаторазового використання.

Дійсно цінною є тільки та інформація, яка зменшує невизначеність у конкретній управлінській ситуації.

Інформація є основою процесу управління, праця керівника й полягає в її вивченні й обробці. Від рівня організації збору, обробки й передачі інформації залежить ефективність управління.

Управлінська інформація має ряд особливостей:

– більші обсяги інформації повинні оброблятися в жорстко обмежений термін;

– вихідна інформація зазнає багаторазову обробку з різних точок зору й з урахуванням вимог споживачів;

– вихідні дані й результати розрахунків зберігаються тривалий час.

Термін "інформаційне забезпечення" широке використовується в різному контексті, стосовно до різних функцій і видів діяльності, трактується неоднозначно і є дискусійним.

У прикладних науках під інформаційним забезпеченням розуміється підтримка процесів керування, технології, навчання, наукових досліджень і інших засобів систем баз даних і знань. А. В. Блек сформулював наступне визначення інформаційного забезпечення: "сукупність будь-яких засобів, що дозволяють науковцям з найменшими витратами часу одержувати всю або принаймні більш повну інформацію, необхідну їм для виконання наукової роботи [2].

На думку С. В. Звежинського, "інформаційне забезпечення являє собою організований безперервний технологічний процес підготовки й надання інформації споживачам відповідно до їхніх потреб для підтримки ефективної науково-технічної діяльності" [2].

Г. М. Воскресенський пропонує розглядати інформаційне забезпечення як функцію керування, що організується в межах керування діяльністю, спрямована на проектування, функціонування й удосконалювання інформаційних систем, які забезпечують ефективне виконання завдань керування [4].

Крім позначення цим терміном інформаційних структур, під ним нерідко розуміється процес надання необхідної інформації для потреб певного соціально-економічного об'єкта. Саме в такому значенні розглядається сутність інформаційного забезпечення аудиторської фірми.

Інформаційне забезпечення – це створення інформаційних умов функціонування підприємства, забезпечення необхідною інформацією, включення в систему засобів пошуку, одержання, зберігання, накопичення, передачі, обробки інформації, організація банків даних. Неодмінною умовою створення системи інформаційного забезпечення є побудова й функціонування інформаційно-аналітичної автоматизованої системи управління. На увазі маються фахові засоби масової інформації, спеціалізовані інформаційно-пошукові системи, постійний доступ до профільних сайтів в мережі Інтернет тощо.

Найважливішими вимогами до інформації, що використовується, є її оптимальність, повнота і точність (рис. 3.17).

Маємо зауважити, що коли мова йде про оптимальність, повноту, об'єктивність і точність інформації, необхідної для управлінської діяльності, то ці завдання треба вирішувати кожен раз по-новому, залежно від змісту певної проблеми, яку потрібно розв'язати в конкретному випадку. А ефективне рішення можливе тільки тоді, коли інформація надходить своєчасно й оперативно. Тільки така інформація, яка надходить, обробляється, інтерпретується й використовується вчасно, тоді, коли виникає необхідність у прийнятті того або іншого рішення, служить оптимізації, підвищенню ефективності діяльності.

Дотриманню цього сприяє застосування в аудиторській діяльності сучасних інформаційних технологій (далі – ІТ). На початкових етапах

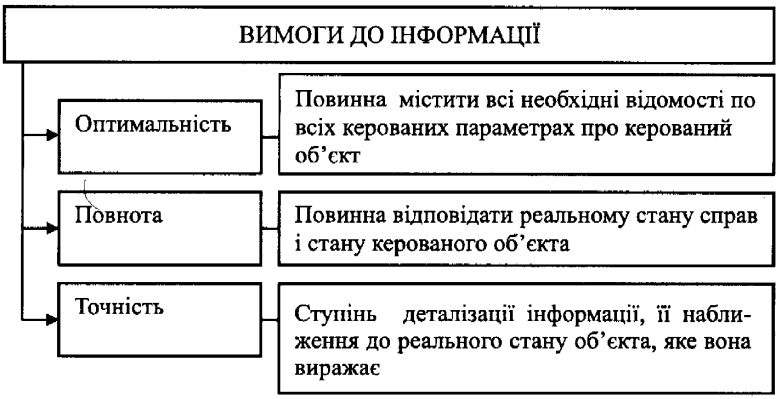

Рис. 3.17 Вимоги до інформації

комп'ютеризації впровадження ІТ означало лише придбання комп'ютера для автоматизації роботи з документами, що містять більші обсяги інформації. Потім з'являлися більш складні й ефективні ІТ, які знаходили усе більш широке застосування в сфері управлінської діяльності. Відповідно до цього розвивався процес переходу від простої інформаційної підтримки рутинних операцій до сучасних можливостей різних управлінських інформаційних систем, що полегшують прийняття ефективних управлінських рішень. Комп'ютерне забезпечення в аудиторській фірмі має вирішувати завдання, згруповані в рисунок 3.18.



Рис. 3.18 Завдання комп'ютерного забезпечення аудиторської фірми

Ціль функціонування інформаційної управлінської системи встановлюється користувачем, отже, люди є найважливішим компонентом такої системи. Інформація, її введення й виведення – інший важливий компонент. Обробка інформації відповідно до докладних інструкцій користувача

– основний процес у такого роду системах. Таким чином, інформаційна управлінська система – це багатокомпонентна система, що поєднує людей, процедури обробки й устаткування (ПЕВМ) для збору, обробки, пошуку й надання інформації.

Серед новітніх ІТ, використовуваних з метою удосконалювання управлінської діяльності й підвищення її ефективності, значна роль належить автоматизації офісних операцій. Найпоширеніші технології офісної автоматизації - це текстові редактори, електронна пошта, факсимільний зв'язок, автоматизовані робочі місця й технологічні можливості проведення телеконференцій. Наприклад, текстовий процесор скорочує час, необхідний для чорнової підготовки, редагування, копіювання й роздруківки тексту, поширення й сортування по файлах текстів матеріалів. Текстовий процесор робить обробку текстів, підключаючись до декількох дисплеїв і принтерів, розосереджених по всій установі, створює можливість доступу до тексту всіх співробітників установи.

Електронна пошта, використовувана для комунікаційних взаємодій, допомагає уникнути телефонної "некомпетентності", коли один з учасників комунікації відсутній на місці. У цьому міститься важлива перевага, якщо врахувати, що тільки близько однієї третини телефонних дзвінків дійсно приводять до контакту з необхідним абонентом. Крім того, електронна пошта дає можливість працівникам отримувати призначені для них повідомлення в зручний для них час. До речі, у керівників з'являється можливість тиражувати й направляти те саме повідомлення відразу багатьом зацікавленим особам.

Факсимільні апарати працюють як фотокопіювальні машини, але використовують широкомасштабні телекомунікаційні мережі. Документи з їхньою допомогою можуть передаватися у своєму оригінальному виді й швидше, ніж іншим способом, причому зазвичай з меншими витратами.

Автоматизовані робочі місця, розроблені на основі мікрокомп'ютерної й телекомунікаційної технології, дають можливість одержати доступ до текстових редакторів, експертних систем, електронної пошти. Вони суттєво скорочують обсяг стандартних операцій, вивільняючи значну частину часу фахівця для більш важливих справ.

Проведення телеконференцій засноване на використанні телекомунікаційних технологій, таких, як телефонні лінії, багатоканальний, а також мікрохвильовий і супутниковий зв'язок. Усе це забезпечує можливість особистого спілкування на значній відстані, заощаджує час і гроші, що затрачувались при переїздах, а необхідні для управлінської діяльності комунікаційні взаємодії звільняються від будь-яких географічно-просторових обмежень. Безумовно, телеконференції ще не отримали широкого розповсюдження в аудиторській практиці, проте іноді вони вже проводяться, тобто все інше – справа часу.

Прогресивним напрямком сучасних інформаційних технологій є експертні системи. Вони спираються на дослідження в області штучного інтелекту. Експертні системи призначені для того, щоб наслідувати процеси людської розумової діяльності. На відміну від інших комп'ютерних технологій вони здатні провадити не тільки обчислювальні операції, але й робити висновки, виходячи з фактів і заданих правил, що багато в чому нагадує умовивід думаючої людини. Такі функції експертної системи забезпечуються наявністю бази знань, що містить знання експерта – людини, а також генератором висновків, що містять правила й стандартні оцінки, використовувані експертом, щоб прийти до певного висновку.

Кваліфіковане застосування сучасних ІТ дає можливість забезпечити якісну ефективність, кількісну ефективність, рентабельність і економічність діяльності. Якщо говорять про якісну ефективність, то маються на увазі досягнення найкращого з можливих результатів діяльності, в тому числі – аудиторської. Кількісна ефективність втілюється в досягненні найкращих кінцевих показників, що сприяють досягненню більш високої продуктивності праці. Рентабельність означає найкраще співвідношення між витратами й отриманими результатами. Економічність означає мінімальну витрату ресурсів для прийняття й здійснення конкретного рішення.

Однак застосування сучасних ІТ створює не тільки великий простір нових можливостей для підвищення ефективності управлінської діяльності, але й ряд нових проблем.

Одна з найбільш гострих серед них – комп'ютерна грамотність або, у більш широкому змісті, – обізнаність, або компетентність персоналу аудиторських фірм в області сучасних ІТ. Така компетентність припускає наявність у співробітників глибокого розуміння, що таке комп'ютери, як вони працюють і як співвідносяться з повсякденними робочими функціями; уміння використовувати їх у повсякденній діяльності. Комп'ютерна грамотність управлінського персоналу містить у собі також розуміння того, як ефективно користуватися інформаційними технологіями, як і будь-якими іншими ресурсами соціальної організації або системи – фінансовими, матеріально-технічними й людськими. Отже, і в області застосування сучасних технологій у практиці управлінської діяльності необхідно компетентне й енергійне керівництво.

Завданням інформаційного забезпечення в аудиторській фірмі є інформування учасників аудиторського процесу про стан підконтрольних об'єктів, їх функціонування і відповідність нормативно-правовим актам і законодавству в господарському механізмі підприємств. Крім того, інформаційне забезпечення є засобом комунікації аудиторів і асистентів з питань, що стосуються їхньої професійної діяльності.

Аудиторська фірма може створити відділ інформації з обов'язковим чітким визначенням його основних завдань (рис. 3.19)

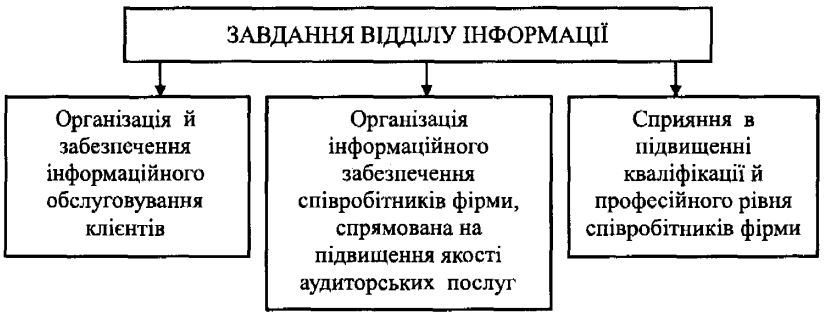

Рис. 3.19 Основні завдання відділу інформації аудиторської фірми

Інша функція – формування книжкового фонду шляхом закупівлі літератури й оформленням передплати на спеціалізовані періодичні видання, інформування про наявність придбаних книг (статей, словників, довідників і т.д.). В результаті обробки нових матеріалів формується власна база даних, що полегшує пошук співробітниками необхідної інформації. Фахівці фірми можуть у будь-який час замовити добірку матеріалів за конкретним питанням професійної діяльності. Систематизація матеріалів може бути різною, тематика довільна та може доповнюватися за потреб. Нами наведено зразок тематики для систематизації:

- Аудит і аудиторська діяльність;
- Правові основи підприємницької діяльності;
- Трудове законодавство;
- Бухгалтерський облік та фінансова звітність;
- Система оподатковування;
- Іноземні юридичні особи та їх представництва;
- Фінансові інструменти.

Щодо постійного навчання та підвищення кваліфікації персоналу інформаційний відділ виконує наступні функції:

- надає співробітникам фірми конкретні видання або публікації, необхідні для цілей навчання або підвищення кваліфікації;
- інформує співробітників фірми про семінари, конференції, лекції; навчання, що проводяться різними організаціями.

Якщо невелика аудиторська фірма не має потреб та можливостей у створенні цілого відділу, то варто призначити працівника достатньої кваліфікації, наділивши його зазначеними функціями.

Охарактеризувавши інформаційне забезпечення на рівні аудиторської фірми, треба розглянути інформаційне забезпечення на рівні проведення аудиту. З цього боку "інформація – це сукупність різних документів про стан і зміни об'єктів аудиту або їх відповідність законодавчим актам. Вона

поділяється на робочу пряму і непряму. Пряма інформація стосується дослідження підприємства, а непряма – це дослідження нормативно-правових документів, які регулюють процес надання аудиторських послуг, та методичних вказівок щодо виконання аудиторських процедур" [453]. Інформаційне забезпечення аудиту поділяється на шість груп: законодавче, планове й нормативно-довідкове, договірне, технологічне, організаційно-управлінське й фактографічне.

Законодавче – сукупність законів, що регулюють суспільні й окремі законотворчі відносини. Законодавство – це діяльність виших органів державної влади з прийняття законів. В Україні законодавство здійснюється виняткова Верховною Радою України. Законодавче забезпечення включає також законодавчі акти з питань трудового, кримінального й адміністративного права, які застосовуються у виробничій і фінансово-господарчій діяльності підприємств, що перевіряється. Окрему групу становлять нормативно-правові акти, які ухвалює виконавча влада на виконання чинного законодавства. До таких актів відносяться Укази Президента України, постанови й розпорядження уряду України з питань економічного й соціального розвитку держави.

Планове й нормативно-довідкове інформаційне забезпечення – сукупність інформації, яка є в планах економічного й соціального розвитку клієнта; норми й нормативи витрати матеріальних, трудових і фінансових ресурсів; формування фондів для цільових витрат і ін.; розміри платежів у державний бюджет, на соціальне страхування і т.д.

Планово-економічні дані розробляють безпосередньо підприємства в межах наданих їм прав і затверджених норм і нормативів. Крім того, вони є в різних нормативних актах (інструкції, положення, методичні вказівки), які видаються державними й господарськими органами керування (МФУ, Держкомстатом України, т. ін.) з планування, обліку, звітності, контролю, статистиці й ін.

Договірне забезпечення – господарські договори, контракти із суб'єктами підприємницької діяльності, складені підприємством і затверджені у встановленому порядку. До них відносяться договори на постачання, реалізацію, оренду й т.п.

Технологічне – технічна документація за технологією виробництва продукції, робіт і послуг, міжнародні й національні стандарти, технічні умови якості продукції, галузеві стандарти, проектно-технічна документація й інші, використовувані на підприємстві.

Організаційно-управлінське – складається зі структури підприємства, його юридично-правової, госпрозрахункової самостійності й організаційно-розпорядчих документів, затверджених вищою організацією, а також накази, розпорядження, службове листування з питань виробничої й фінансово-господарчої діяльності. Крім того, сюди відносять організа-

ційно-розпорядчі документи, які видає керівництво самого підприємства (штатний розклад, накази й розпорядження), службове листування з питань його діяльності.

Фактографічне – сукупність даних економічного характеру про факти (операції), які дійсно відбулися у виробничій і фінансово-господарчій діяльності, відображені в первинних документах, облікових регістрах бухгалтерського, статистичного й оперативного обліку, а також у звітності про діяльність контрольованого підприємства.

Отже, класифікація інформаційного забезпечення спрямована на всебічне інформування працівників, зайнятих в аудиторському процесі, про стан і зміни у функціонуванні об'єктів аудиту.

Найчастіше використовувані інформаційні ресурси мають міститися як на комп'ютерах офісу, так і на портативних переносних персональних комп'ютерах, що дозволить персоналу мати оперативний доступ до інформації не тільки в офісі, але й на аудиторській перевірці. До такої інформації відноситься: МСА; внутрішньофірмова нормативна база (внутрішні положення, методичні рекомендації, інструкції тощо); бази нормативних актів в галузі бухгалтерського обліку, оподаткування, фінансів, трудового законодавства і т.д.; альбом уніфікованих робочих документів.

Певні вимоги мають бути встановлені для документообігу аудиторської фірми. По-перше, це реєстрація документів – запис за певною формою необхідних відомостей про документи з наступним зазначенням на них діловодного індексу й дати реєстрації для організації обліку й наступного пошуку документів.

Усі документи аудиторської фірми реєструються однократно співробітником, на якого покладений цей обов'язок. Це може бути помічник керівника, секретар, офіс-менеджер (далі – секретар). Вхідні документи реєструються в день надходження, внутрішні й вихідні – у день підписання.

У момент реєстрації документу привласнюється індекс. Індекс проставляється на кожному документі, створеному компанією. Індекс указують поруч із датою на бланку документа.

Документи оформлюються секретарем, який здійснює їхню первинну обробку: фіксує факт надходження шляхом реєстрації у відповідному журналі, перевіряє правильність і цінність вкладень, проводить сортування відповідно до класифікації документів, передає документи адресату або виконавцю.

Класифікація документів для сортування може бути будь-якою. Приклад наведено на рис. 3.20.

Таких класифікаційних груп може бути декілька. Головне – забезпечити можливість їх пошуку за необхідності.

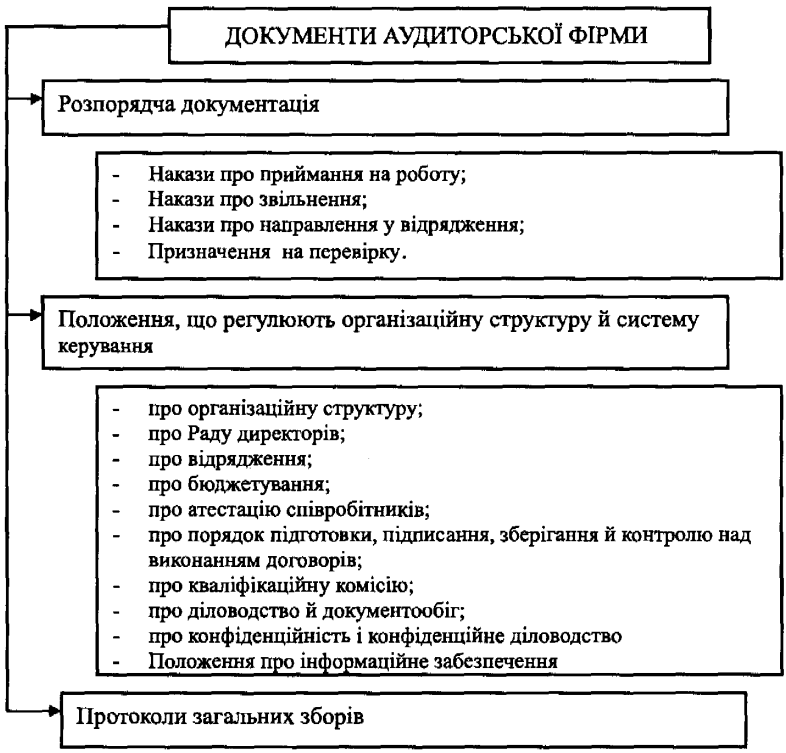

Рис. 3.20 Класифікація документів аудиторської фірми

Вихідні документи оформляються секретарем, аналогічно вхідним.

При формуванні справ необхідно дотримувати наступних вимог:

– у справу підшиваються документи, робота з якими завершена (за винятком підшивки копій документів);

– документи, що підшиваються в справи, повинні бути оригіналами або засвідченими копіями;

– документи різних строків зберігання підшиваються в різні справи;

– документи, що стосуються одного питання, підшиваються в одну справу;

– у справу включається тільки один ідентичний екземпляр документа;

– документи, що підшиваються в справи, повинні бути правильно оформлені;

– документи всередині справи розташовуються в хронологічній послідовності.

Іншим напрямком методичного забезпечення є забезпечення уніфікації внутрішньофірмової професійної документації, впровадження й підтримка в актуальному стані власних методологічних розробок фірми, а також створення внутрішньофірмових стандартів аудита на базі МСА. Виходячи з цього, методологічна робота в аудиторській фірмі включає наступні функції:

1. Розробка внутрішньофірмових стандартів аудиту (далі ВФСА);
2. Організація уніфікації робочої документації аудиторів і іншого персоналу. Впровадження єдиної форми аудиторського висновку й форм аудиторських звітів.
3. Розробка методологічних рекомендацій до ВФСА;
4. Методологічне забезпечення розробки й впровадження системи обліку робочого часу персоналу аудиторської фірми, розробка системи оплати праці.
5. Розробка комерційних пропозицій аудиторської фірми, планів надання аудиторських послуг.
6. Методологічне забезпечення наступного контролю формування аудиторських файлів (справ клієнтів).
7. Професійна адаптація нових співробітників аудиторської фірми.
8. Методологічна розробка нових технологій діяльності аудиторської фірми.

Говорячи про інформацію неможливо обійти питання її відповідного збереження. Забезпечення режиму конфіденційності є однією з головних умов ефективної діяльності аудиторської фірми.

Потреби аудиторської фірми у збереженні документації й період такого зберігання можуть варіюватися залежно від характеру договору на надання аудиторських послуг й обставин аудиторської фірми, наприклад, від того, чи необхідна документація для майбутніх завдань. У випадку проведення аудиторських перевірок період зберігання документів становить не менше п'яти років від дати аудиторського висновку, або від дати звіту керівника групи, якщо вона пізніше.

Процедури, які аудиторська фірма повинна застосовувати для зберігання документації за договором на надання аудиторських послуг, включають:

– забезпечення можливості доступу до документації за договором протягом періоду зберігання, особливо у випадку електронної документації, оскільки основна технологія може бути оновлена або змінена із часом;

– забезпечення при необхідності обліку змін, внесених у документацію після формування остаточних файлів договору;

– забезпечення вповноваженим зовнішнім контролером доступу й огляду певної документації для цілей контролю якості або інших цілей.

З практичних міркувань оригінальна документація на паперових носіях може бути просканована для перетворення в електронні файли. У такому випадку мають бути встановлені відповідні процедури, що вимагають від аудиторських груп:

– створювати скановані копії, що відображають весь зміст оригінального паперового документа, включаючи підпис, посилання й анотації;

– інтегрувати скановані копії у файли договору про надання аудиторських послуг;

– відновлювати й роздруковувати при необхідності скановані копії.

Аудиторська фірма самостійно ухвалює рішення про необхідність збереження паперових оригіналів документів, які були скановані, з юридичних або інших причин.

Незалежно від того, у якому виді зберігається документація (у паперовому виді, на електронних або інших носіях), аудиторська фірма зобов'язана розробити й впровадити відповідні заходи контролю над документацією.

При організації діяльності аудиторської фірми необхідно створити ефективну систему захисту інформації, що становить комерційну таємницю: інформації, що одержана в ході проведення аудита й власної інформації аудиторської фірми.

Етичні вимоги повинні встановлювати зобов'язання для персоналу аудиторської фірми неухильно дотримувати конфіденційність інформації, що міститься в документації, поки не буде отриманий спеціальний дозвіл клієнта розкрити інформацію, або коли є юридичний або професійний обов'язок її розкрити.

МСА 230 та Міжнародний стандарт контролю якості 1 (далі – МСКЯ 1) містять перелік заходів контролю, які аудиторська фірма може розробити і встановити для забезпечення конфіденційності, збереження, доступності й поновлювання документації (рис. 3.21).

Третя складова методичного забезпечення – *процедурне забезпечення.*

Не зважаючи на той факт, що багато авторів приділяють в своїх роботах значну увагу процедурам як збору доказів в аудиті, жодне з вивчених нами джерел не містить визначення процедурного забезпечення. Вивчивши місце процедурного забезпечення в аудиторському процесі маємо перейти до його визначення.

Виходячи з МСА аудитор повинен запланувати та здійснити достатню кількість аудиторських процедур. Таким чином, достатність процедур є необхідною умовою якості. Тобто неможливо розглядати якість відокремленої аудиторської процедури, тому що одна процедура не може

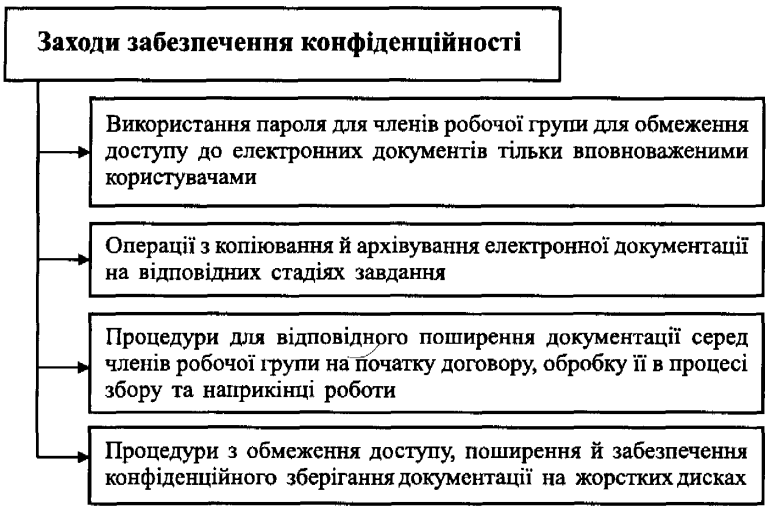

Рис. 3.21 Заходи забезпечення конфіденційності в аудиторській фірмі

задовольняти критеріям якості, бо за визначенням не враховує вимогу достатності. Щодо якості можна визначатися тільки на рівні процедурного забезпечення, тобто комплексу аудиторських процедур.

Аудиторські процедури – це інструментарій для вивчення (дослідження) об'єкту перевірки з метою отримання необхідних доказів для формування професійного судження (думки аудитора, висновку аудитора). Ми вважаємо, що для якісного надання послуг є дві необхідних вимоги.

По-перше, ми впевнені, що безсистемне, спонтанне застосування будь-яких процедур з невизначених міркувань не може забезпечити належне обґрунтування думки. Для цього необхідна систематизація (регламентація, стандартизація, формалізація) переліку та певна послідовність процедур, яка враховує багатоваріантність різних результатів.

Але з іншого боку стандартизація (систематизація та формалізація) без обов'язкового та неухильного виконання належних процедур та дотримання їх послідовності теж не забезпечить рівень впевненості, що вимагається.

Все викладене дає нам можливість сформулювати визначення терміну "процедурне забезпечення".

Процедурне забезпечення – це комплекс процедур аудиту, які регламентовані шляхом внутрішньофірмової стандартизації, та впроваджені в процесі надання аудиторських послуг. Процедурне забезпечення регулюється внутрішньофірмовими стандартами, а його застосування контролюється системою контролю якості (рис. 3.22).

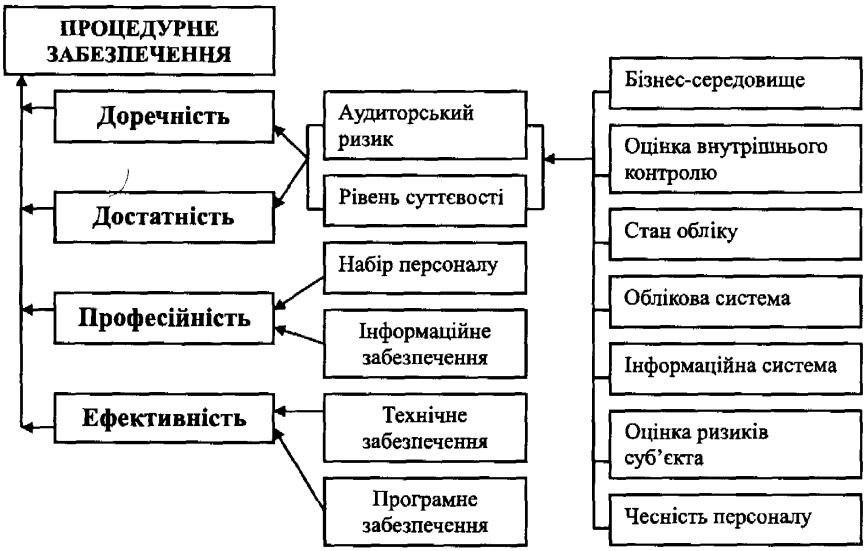

Рис. 3.22 Чинники впливу на процедурне забезпечення

У питаннях оптимізації й підвищення ефективності аудиторської діяльності розглядаються звичайно три складові цього процесу: якість управління, наявність необхідного інструментарію та професіоналізм працівників. В аудиторській діяльності важливу роль також відіграє формалізація процедур, методологічне забезпечення. Питання методології й технології аудиту, підвищення професійного рівня завжди були і є предметом пильної уваги аудиторів. На жаль, цього не можна сказати про питання керування й розробки професійного інструментарію, зокрема процедурного забезпечення та систем автоматизації аудиторської діяльності.

Питання якості аудиту, звичайно, стоять на першому місці, але вони нерозривно пов'язані із проблемами організації роботи та забезпечення аудиторської фірми та вимагають комплексного вирішення.

3.3 Аудиторські процедури за розділами аудиту (твердження та процедури на рівні тверджень)

Фінансова звітність, підготовлена суб'єктом господарювання для можливих користувачів, являє собою сукупність тверджень щодо стану активів, власного капіталу та зобов'язань, структури та обсягу доходів і витрат суб'єкта господарювання, викладену у вигляді відповідних звітних

форм. За своїм змістом твердження управлінського персоналу мають на меті сформувати у можливих користувачів фінансової звітності певне враження про фінансово-господарську діяльність суб'єкта господарювання та переконати їх у тому, що викладена у звітах фінансова інформація є якісною і дає змогу прийняти обґрунтовані економічні рішення.

На думку Аренса А. та Лоббека "...один із найперших обов'язків аудитора – визначити, чи правильні твердження адміністрації компанії стосовно фінансової звітності" [17, с. 161].

Таким чином, оцінка ступеня відповідності тверджень, висловлених у вигляді фінансових звітів, є основним завданням аудиторського дослідження. Рішення загального завдання аудиту фінансової звітності забезпечується через застосування тверджень управлінського персоналу, як основи для формування конкретних завдань перевірки на рівні окремих сегментів.

Визначення тверджень міститься в МСА 315: "твердження – твердження, надані управлінським персоналом, явні або інші, які містяться у фінансовій звітності та які використовує аудитор для розгляду потенційних викривлень різного типу, що можуть мати місце" [281 с. 277].

Взаємозв'язок між якісними вимогами, що висуваються до фінансової інформації, та аудиторськими процедурами полягає у певній залежності (рис. 3.23):



Рис. 3.23 Послідовність, що визначає аудиторські процедури

Це відповідає вимогам МСА 500, відповідно якому аудитор має використовувати твердження управлінського персоналу як основу для оцінювання ризиків суттєвого викривлення, планування та виконання аудиторських процедур.

Для підготовки та проведення якісної аудиторської перевірки необхідно ретельно дослідити перелік та зміст тверджень управлінського персоналу, оскільки якість аудиторської перевірки визначається саме повнотою та всеохопністю тверджень, які використовує аудитор, встановлюючи конкретні завдання перевірки.

Твердження, які аудитор використовує для розгляду різних типів потенційних викривлень, що можуть мати місце, поділяють на три категорії:

- твердження щодо класів операцій та подій;
- твердження про залишки на рахунках;
- твердження про подання та розкриття інформації.

Загальний перелік основних тверджень, наведений, зокрема, у МСА 315, МСА 500, поділяється на окремі категорії (рис. 3.24):

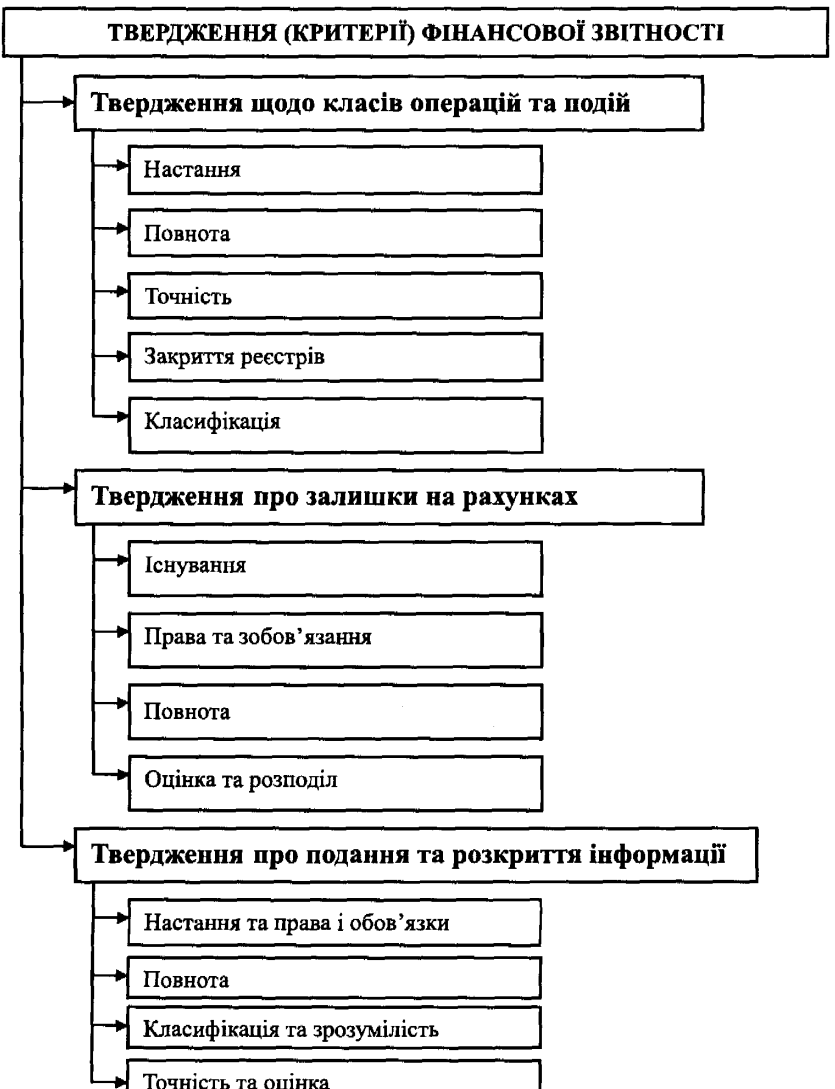

Рис. 3.24 Класифікація тверджень керівництва

Твердження мають наступний зміст [281]:

а) *Твердження щодо класів операцій та подій протягом періоду аудиту:*

– настання (Н) – операції та події, які були зареєстровані, настали та пов'язані із суб'єктом господарювання;

– повнота (П) – всі операції та події, які повинні реєструватися, були зареєстровані;

– точність (Т) – суми та інші дані, пов'язані із зареєстрованими операціями та подіями, були записані правильно;

– закриття реєстрів (ЗР) – операції та події були зареєстровані у відповідному обліковому періоді;

– класифікація (К) – операції та події були зареєстровані у належних рахунках.

б) *Твердження щодо залишків на рахунках на кінець періоду*:

– існування (І) – активи, зобов'язання та власний капітал наявні;

– права та обов'язки (ПО) – суб'єкт господарювання має або контролює права на активи, а зобов'язання є обов'язком суб'єкта господарювання;

– повнота (П) – всі активи, зобов'язання та власний капітал, які мають реєструватися, були зареєстровані;

– оцінка та розподіл (ОР) – активи, зобов'язання та власний капітал включені до фінансової звітності у відповідних сумах, усі пов'язані з цим коригування щодо оцінки або розподілу належно зареєстровані.

в) *Твердження щодо подання та розкриття:*

– настання та права і обов'язки (Н і ПО) – події, операції та інші питання, інформація щодо яких була розкрита, настали і пов'язані із суб'єктом господарювання;

– повнота (П) – всі розкриття інформації, які мали бути включені до фінансової звітності, включені;

– класифікація та зрозумілість (КЗ) – фінансова інформація належно подана та описана, розкриття інформації також чітко сформульоване;

– точність та оцінка (ТО) – фінансова та інша інформація розкрита достовірно та у відповідних сумах.

Запевняючи, що фінансові звіти відповідають застосованій концептуальній основі фінансової звітності, управлінський персонал прямо або опосередковано здійснює твердження щодо визнання, оцінки, подання і розкриття різних елементів фінансової звітності та матеріалів відповідного розкриття інформації.

Аудитор може використовувати твердження, як описано вище, або може виражати їх у інший спосіб за умови врахування всіх описаних вище аспектів. Наприклад, аудитор може вирішити поєднати:

– твердження щодо операцій та подій із твердженнями щодо залишків на рахунках та розкриття інформації стосовно повноти;

– твердження щодо залишків на рахунках із твердженнями про розкриття інформації стосовно прав та обов'язків й оцінки;

– твердження щодо операцій та подій із твердженнями про розкриття інформації щодо настання, точності та класифікації.

Все це випливає з аналізу застосування тверджень на різних рівнях класифікації (табл. 3.5).

Таблиця 3.5

Використання тверджень у процесі аудиту

Твердження управлінського персоналу	Твердження, щодо класів операцій та подій за період, що перевіряється	Твердження про залишки на рахунках на кінець періоду	Твердження про подання та розкриття інформації
Настання	+		+
Повнота	+	+	+
Точність	+		+
Закриття реєстрів	+		
Класифікація	+		+
Існування		+	
Права та обов'язки		+	+
Оцінка		+	+
Розподіл		+	
Зрозумілість			+

Об'єктом аудита є фінансова звітність, яка повинна бути підготовлена відповідно міжнародним і національним критеріям бухгалтерського обліку й фінансової звітності. Аудитор ще на етапі планування повинен розуміти вимоги, які пред'являються до ведення бухгалтерського обліку й складання фінансової звітності. Таким чином, він при плануванні аудиту має дотримуватися принципів і тверджень (якісних аспектів) подання фінансової звітності, а саме: існування, права й зобов'язання, наявність, повнота, оцінка вартості, вимірювання, подання й розкриття інформації [377, с. 104-108].

Аналіз врахування тверджень подання фінансової звітності в аудиті у вітчизняних і закордонних джерелах наведено в таблиці 3.6.

Перевірка, проведена на основі тверджень, викладених у МСА, дає змогу зробити обґрунтований висновок про відповідність фінансової інформації, наведеної у звітах клієнта, визначеним обліковим принципам та якісним вимогам, що до неї висуваються. Слід відзначити взаємозв'язок облікових та аудиторських стандартів. "Перші визначають, яка інформація

Таблиця 3.6

Систематизація тверджень (якісних аспектів) у проведенні й методології аудита у вітчизняних і закордонних літературних джерелах

	Існування	Права і зобов'язання	Наявність	Повнота	Оцінка вартості	Вимірювання	Подання і розкриття інформації
МСА [281]	+	+	+	+	+	+	+
Е. А. Аренс, Дж. К. Лоббек [17]	+	+	+	+	+	+	+
Філіп Л. Дефліз [20]	+	+	+	+	+	+	+
В. І. Подольський [356]	+	+	+	+	+	+	–
Н. І. Дорош [140]	+	+	+	+	+	+	+
О. А. Петрик [341]	+	+	+	+	+	+	+
Л. П. Кулаковська, Ю. В. Піча [237]	+	+	+	+	+	+	–
Л. О. Кадуріна [184]	+	+	+	+	+	+	–
В.П. Суйц, А.Н. Ахметбеков [495]	+	+	+	+	+	+	+
А. Д. Шеремет, В. П. Суйц [542]	+	+	+	+	+	+	+
В. В. Сопко та ін. [486]	+	+	+	+	+	+	+
Г. М. Давидов [113]	+	+	+	+–	+	+	–
Л. М. Чернелевський [526]	+	+	+	+	+	+	+
Ф. Ф. Бутинець, Б. Ф. Усач 50]	+	+	+	+	+	+	–
Б. Ф. Усач [509]	+	+	+	+	+	+	–
В. Я. Савченко [453]	+	+	+	+	+	+	–
А. Г. Загородній [157]	+	+	+	+	+	+	+
А. В. Бодюк [34]	+	+	–	+	+	+	–
М. Т. Білуха [31]	+	+	+	+	+	+	–
І. І. Сахарцева [460]	+	+	+	+	+	+	+

є корисною, другі – надійною та достовірною. Корисність та достовірність – важливі складові оптимізації процесу управління" [291, с. 40].

Відповідність тверджень якісним вимогам фінансової звітності та принципам обліку забезпечує логічний зв'язок облікової та контрольної функцій (табл. 3.7).

Таблиця 3.7

Аналіз відповідності тверджень якісним вимогам та принципам бухгалтерського обліку

Якісні вимоги, що висуваються до фінансової інформації щодо змісту за МСФЗ [284,с.28-32]		Принципи підготовки та формування фінансової звітності відповідно до П(С)БО [412]	Твердження управлінського персоналу, визначені МСА [281, с. 314-315]
Доречність	Своєчасність	Періодичності	Закриття реєстрів
	Зіставність	Послідовності	–
	Суттєвість	Безперервності	Класифікація та зрозумілість
Надійність	Правдивість	Нарахування та відповідності доходів і витрат	Точність Класифікація Існування Настання
	Повнота	Повне висвітлення	Повнота
	Нейтральність	Автономності	Права та обов'язки
	Обачність	Обачності	Оцінка
		Історичної собівартості	–
	Превалювання сутності над формою	Превалювання змісту над формою	Класифікація
–	–	Єдиного грошового виміру	–

Повнота – усі факти господарської діяльності, що відбулися протягом звітного періоду, в повному обсязі були відображені в обліку та наведені в поданій звітності. Перевірка даного твердження вимагає від аудитора оцінити не лише фінансову інформацію, а й інформацію про інші суттєві події, які відповідно до МСФЗ мають наводитись у фінансовій звітності Так, у п. 21 Концептуальної основи складання та подання фінансових звітів МСФЗ визначено, що фінансова звітність також має містити додаткові матеріали та іншу інформацію, важливу для задоволення потреб користувачів щодо ризиків та невизначеностей, що значною долею ймовірності можуть впливати на діяльність компанії в наступних періодах [281, с. 28]. Зокрема, суттєвою може бути інформація, про стан забезпечення ресурсами, інформація про структурні підрозділи, вплив на компанію коливання цін

чи можливість втрати ринків тощо. Таким чином, досліджуючи відповідність фінансової звітності даному критерію, аудитор має переконатися в тому, що вся суттєва для прийняття рішень можливими користувачами інформація розкрита в звітах та примітках до них.

Фактична наявність та обґрунтованість – усі відображені в обліку господарські операції, а також активи та зобов'язання, наведені в поданій звітності, мали місце у звітному періоді та можуть бути підтверджені фактично або документально.

Показники, що містяться в різних формах фінансової звітності, відображають всю сукупність тверджень керівництва підприємства. Окремі твердження відносяться до інформації різних форм звітності (табл. 3.8). Це цілком природно, адже форми звітності взаємопов'язані.

Оцінка аудитором ідентифікованих ризиків на рівні тверджень створює основу для розгляду прийнятого аудиторського підходу до розробки та виконання подальших аудиторських процедур [596]. Наприклад, аудитор може визначити, що:

а) лише через виконання тестів заходів контролю він може досягнути ефективної дії у відповідь на оцінені ризики суттєвого викривлення стосовно конкретного твердження;

б) стосовно деяких ризиків аудитор може винести судження про неможливість або недоцільність отримання достатніх та прийнятних аудиторських доказів лише за допомогою процедур перевірки по суті. Такі ризики можуть бути пов'язані із неточним або неповним відображенням звичайних та суттєвих класів операцій чи залишків на рахунках, характеристики яких часто дають змогу здійснювати їх автоматизовану обробку без або з незначною кількістю ручних операцій. У таких випадках заходи контролю суб'єкта господарювання стосовно таких ризиків є важливими для аудиту і аудитор повинен отримати їх розуміння.

в) тільки виконання процедур по суті є прийнятим для певних тверджень, тому аудитор виключає вплив заходів контролю з доречної оцінки ризиків. Це може бути наслідком того, що процедури оцінки ризиків аудитором не ідентифікували будь-яких ефективних заходів контролю, доречних для твердження, або того, що виконання тестів заходів контролю є неефективним, тому аудитор не планує довіряти ефективності функціонування процедур по суті;

г) ефективним є комплексний підхід із застосуванням як тестів заходів контролю, так і процедур по суті.

Проте, як вимагає параграф 18 МСА 315 [281, с. 281], незалежно від того, який підхід обрано, аудитор розробляє та виконує процедури по суті за кожним суттєвим класом операцій, залишком на рахунку і розкриттям інформації.

Таблиця 3.8

Взаємозв'язок між видами тверджень керівництва у фінансовій звітності та різними її формами

Твердження	Складові фінансової звітності			Зміст твердження
	Ф. 1	Ф. 2-4	Ф. 5	
Існування	X			Активи, зобов'язання та частки участі у капіталі існують
Права та обов'язки	X		X	Підприємство утримує чи контролює права на активи. Зобов'язання є зобов'язаннями підприємства. Події та операції, інформація про які розкрита, відбулися та стосуються підприємства
Повнота	X	X	X	Відображені всі активи, зобов'язання та частки участі у капіталі, всі операції та події, які мають бути відображені у звітності, фінансова та інша інформація розкрита достовірно і у відповідних сумах
Оцінка та розподіл	X		X	Активи, зобов'язання та частки участі у капіталі включені у фінансові звіти у відповідних сумах та відображені у звітності належним чином
Настання		X	X	Операції та події, які відображені у звітності, відбулися та стосуються підприємства
Точність		X	X	Суми, які стосуються відображених у звітності операцій та подій, відображені належним чином, фінансова інформація розкрита у відповідних сумах
Закриття реєстрів		X		Операції та події відображені у відповідному звітному періоді
Класифікація		X		Рахунки бухгалтерського обліку для систематизації інформації про господарські операції застосовані відповідно діючим вимогам
Зрозумілість			X	Фінансова інформація подана та визначена відповідним чином, розкриття інформації чітко сформульоване

Оцінка аудитором ризиків суттєвого викривлення на рівні тверджень може змінюватися в ході аудиту в міру отримання додаткових аудиторських доказів. За обставин, коли аудитор отримує аудиторські докази під час проведення подальших аудиторських процедур або при отриманні нової інформації, які не відповідають аудиторським доказам, на яких грунтувалася первинна оцінка аудитора, аудитор повинен переглянути таку оцінку та відповідно модифікувати подальші заплановані аудиторські процедури.

Для того, щоб створити основу для розробки й виконання подальших аудиторських процедур, недостатньо ідентифікувати та оцінити ризики суттєвого викривлення лише на рівні тверджень для класів операцій, залишків на рахунках і розкриття інформації. Не менш важливими є ризики на рівні фінансової звітності. Визначення цих ризиків та їх класифікація наведено в МСА 315 [281].

Ризики суттєвого викривлення на рівні фінансової звітності належать до ризиків, які значною мірою пов'язані з фінансовою звітністю в цілому і можуть потенційно впливати на багато тверджень. Вони відображають обставини, які можуть підвищувати ризики суттєвого викривлення на рівні тверджень, наприклад через блокування управлінським персоналом внутрішнього контролю. Ризики на рівні фінансової звітності можуть бути особливо важливими для розгляду аудитором ризиків суттєвого викривлення внаслідок шахрайства, що дуже актуально в теперішніх умовах.

Ризики на рівні фінансової звітності можуть виникати, зокрема, внаслідок недоліків середовища контролю. З іншого боку ці ризики можуть бути також пов'язані з іншими чинниками, такими як погіршення економічних умов. Наприклад, такі недоліки, як недостатня компетентність управлінського персоналу, можуть мати більш всеохоплюючий вплив на фінансову звітність і вимагати загальних дій у відповідь з боку аудитора. З цією метою аудитор повинен (МСА 315): ідентифікувати ризики у процесі отримання розуміння суб'єкта господарювання та його середовища, включаючи доречні заходи контролю, які стосуються ризиків; оцінити ідентифіковані ризики та встановити, чи мають вони більш всеохоплюючий вплив на фінансову звітність у цілому і чи впливають вони потенційно на більшість тверджень; ув'язати ідентифіковані ризики із тим, що може бути не так на рівні тверджень, враховуючи відповідні заходи контролю, які аудитор планує тестувати; розглянути ймовірність викривлення, включаючи можливість численних викривлень, і встановити, чи може потенційне викривлення призвести до суттєвого викривлення.

Ризик в аудиторській діяльності має своє, специфічне значення. Ризик є величиною суб'єктивною [321, с. 183-184; 73]. Хоча, навіть у поважних фахівців не має єдності у визначенні цього терміну (табл. 3.9).

Таблиця 3.9

Визначення аудиторського ризику у працях різних авторів

№ з/п	Джерело	Визначення
1	2	3
1.	А. Е. Аренс Дж. К. Лоббек [17, с. 241]	Аудиторський ризик полягає в наступному: аудитор приходить до висновку, що фінансова звітність складена правильно, і на цій підставі виражає в аудиторському висновку думку без застережень, а в дійсності фінансова звітність має суттєві помилки
2.	С. М. Бичкова [59, с. 140]	Аудиторський ризик визначається як ймовірність формування невірного судження та відповідно складення неправильного висновку по результатам перевірки
3.	І. Н.Богатая Н. Н. Хахонова [33, с. 123]	Аудиторський ризик – ймовірність, яка суб'єктивно визначається аудитором, визнати по результатам аудиторської перевірки, що бухгалтерська звітність може містити невиявлені суттєві викривлення після підтвердження її достовірності, або визнати, що вона містить суттєві викривлення, коли насправді таких викривлень у бухгалтерській звітності не існує
4.	Великий бухгалтерський словник / під ред. А. Н. Азріліяна. [40, с. 405]	Ризик аудиторський – ризик, який полягає в тому, що аудитори не зможуть визначити суттєву помилку та видадуть аудиторський висновок без застережень, в той час як більш доцільним був би аудиторський висновок із застереженням або негативна думка
5.	Н. О. Бондаренко В. Д. Понікаров С. М. Попова [43, с. 275]	Ризик аудиту або загальний ризик як такий, коли аудитор може висловити неадекватну думку в документах бухгалтерської звітності, в якій існують суттєві перекручення, інакше кажучи, за неправильно підготовленою звітністю буде представлено аудиторський висновок без зауважень
6.	А. Б. Борисов [44, с. 44]	Аудиторський ризик – об'єктивно існуюча ймовірність допущення можливих неточностей та можливих відхилень від реальних даних, яка виникає в ході аудиторської перевірки

Продовження табл. 3.9

1	2	3
7.	Н. А. Голощапов [99, с. 278]	Аудиторський ризик – оцінка ризику неефективності майбутньої перевірки аудитором, який у своєму висновку зробив висновок про те, що бухгалтерська звітність у клієнта достовірна. Ризик аудиторський – 1) ймовірність, яка суб'єктивно визначається аудитором, визнати по результатам аудиторської перевірки, що бухгалтерська звітність може містити невиявлені суттєві викривлення після підтвердження її достовірності або признати, що вона містить суттєві викривлення, коли насправді таких викривлень у бухгалтерській звітності не існує; 2) ризик, який полягає в тому, що аудитори не зможуть знайти суттєву помилку та видадуть аудиторський висновок без застережень, в той час коли більш доцільним був би аудиторський висновок із застереженням або ж відмова від висловлення думки, або ж негативна думка
8.	А. Г. Загородній [157, с. 367]	Аудиторський ризик – це ризик того, що аудитор висловить невідповідну думку, якщо фінансові звіти містять суттєво викривлену інформацію
9.	А. Г. Загородній Г. Л. Вознюк Г. О. Партин [158, с. 522]	Ризик аудиторський – ризик, який виникає, коли аудитор не може визначити суттєвої помилки і видає аудиторський висновок без застережень, тоді як доречнішим був би аудиторський висновок із застереженням, чи відмова від вираження висновку, чи несприятливий висновок
10.	В. А. Пипко Л. Н. Булавіна [346, с. 30]	Аудиторський ризик – апріорна (об'єктивно існуюча) ймовірність допущення будь-яких помилок, неточностей, відхилень від дійсних (істинних, нормативних) даних, які виникають в процесі аудиторської перевірки
11.	Б. А. Райзберг Л. Ш. Лозовський Є. Б. Стародубцева [420, с. 23]	Аудиторський ризик – об'єктивно існуюча ймовірність допущення можливих неточностей та відхилень від реальних даних, яка виникає в ході аудиторської перевірки
12.	А. А. Терехов [500, с. 435]	Суть аудиторського ризику полягає в тому, що аудитор може допустити деякі помилки у своїй роботі (здійснив тестування контрольних моментів та інші аудиторські процедури) і при підведенні загальних результатів зробить неправильні висновки
13.	Н. Г. Сичов, В. В. Ільїн [503, с. 171]	Аудиторський ризик – ймовірність, яка суб'єктивно визначається аудитором, визнати по результатам аудиторської перевірки, що бухгалтерська звітність може містити невиявлені суттєві викривлення після підтвердження її достовірності або визнати, що вона містить суттєві викривлення, коли насправді таких викривлень у бухгалтерській звітності не існує

Класифікація ризиків наведена в МСА 315 (рис. 3.25).

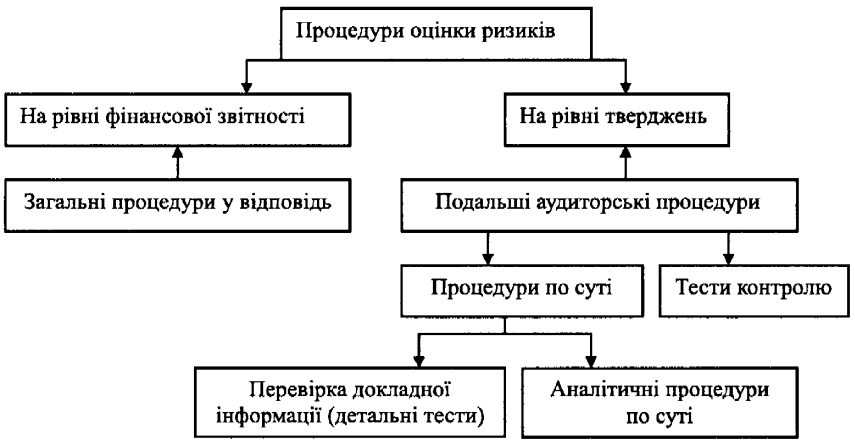

Рис. 3.25 Послідовність аудиторських процедур

Інформація, отримана внаслідок виконання процедур оцінки ризиків і пов'язаних заходів, може використовуватись аудитором як аудиторські докази для підтвердження оцінок ризиків суттєвого викривлення. Крім того, аудитор може отримати аудиторські докази щодо класів операцій, залишків на рахунках або розкриття інформації та відповідних тверджень, а також щодо операційної ефективності заходів контролю, навіть якщо такі процедури не планувались окремо як процедури по суті або тести заходів контролю. Аудитор може також вирішити виконати процедури по суті або тести заходів контролю одночасно з процедурами оцінки ризиків, оскільки це буде ефективно.

Аудитор використовує професійне судження для визначення обсягу необхідного розуміння. Основну увагу при розгляді аудитор приділяє визначенню того, чи є отримане розуміння достатнім для досягнення мети, зазначеної у цьому МСА.

У МСА та у Кодексі професійної етики термін "професійне судження" використовується на рівні з такими термінами як "впевненість аудитора", "думка аудитора", "розуміння аудитором", "висновок аудитора". Випадки, коли аудитор має право на "професійне судження", містять МСА: МСА 230, МСА 240, МСА 260, МСА 315, МСА 330, МСА 501, МСА 530, МСА 540, МСА 570, МСА 610, МСА 700, МСКЯ 1.

Право аудитора на "професійне судження" поширюється на:

– аудиторські процедури – обсяг аудиторських процедур, процедури по суті, процедури до оцінених ризиків, процедури одержання аудиторських доказів, достатність та відповідність аудиторських доказів,

результативність аудиторських процедур, процедури перевірки роботи внутрішнього аудитора, визначення облікових оцінок, визначення "справедливої вартості";

– предмет та обставини завдання з аудиту – критерії предмету перевірки, концептуальна основа бухгалтерського обліку, середовище суб'єкта господарювання, дії управлінського персоналу суб'єкта господарювання, аудиторський ризик та суттєвість, припущення про безперервність функціонування суб'єкта господарювання;

– ризики – ризик шахрайства, ризик викривлень внаслідок шахрайства, ризик невідповідності вимогам чинного законодавства, ризик суттєвого викривлення, ризик вірогідності викривлень фінансової звітності, оцінка властивого ризику, доступність фінансової звітності;

– робоча документація – опис важливих питань за перевіркою, надання робочих документів суб'єкту господарювання, модифікація наявної робочої документації, документування отримання аудиторських доказів, обсяг робочої документації.

ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 3

1. У науковій та навчальній літературі українських і зарубіжних авторів різним аспектам методу і методичного прийому аудиту приділена достатньо велика увага. Метод визначається як шлях пізнання, що спирається на деяку сукупність раніше отриманих загальних знань. Тобто, метод сприймається саме як можливість пізнання істини. Кожна наука, у тому числі аудит, досліджує свій предмет за допомогою певних наукових методів.

2. У вітчизняній та зарубіжній літературі велика увага приділена різним аспектам методу і методичним прийомам аудиту. Але серед науковців та аудиторів-практиків нема єдиних поглядів стосовно тлумачення цих понять. Різноманітність застосовуваних методів визначає різні підходи до їхньої класифікації. В монографії узагальнено та доповнено класифікацію методів та методичних прийомів аудиту.

3. Дослідивши місце аудиту в системі наук і в господарській діяльності, ми розробили організаційно-методологічну модель аудиту, яка включає цілі, завдання, методи аудиту, джерела інформації. Ця модель наочно демонструє, що на критерії аудиторської оцінки, а опосередковано – на професійне судження аудитора, впливають особливості бухгалтерського обліку і фінансової звітності.

4. Законодавчі та нормативні акти, що регулюють аудиторську діяльність, не містять ані визначення процедурного забезпечення, ані вимог до

нього. На думку автора, обов'язковим є матеріальне, кадрове та методичне забезпечення, однією зі складових якого є процедурне забезпечення.

5. Не зважаючи на той факт, що багато авторів приділяють в своїх роботах значну увагу процедурам як збору доказів в аудиті, жодне з вивчених нами джерел не містить визначення процедурного забезпечення. Ми сформулювали це визначення. Процедурне забезпечення – це комплекс процедур аудиту, які регламентовані шляхом внутрішньофірмової стандартизації та впроваджені в процесі надання аудиторських послуг.

6. Для підготовки та проведення якісної аудиторської перевірки необхідно ретельно дослідити перелік та зміст тверджень управлінського персоналу, оскільки якість аудиторської перевірки визначається саме повнотою та всеохопністю тверджень, які використовує аудитор, установлюючи конкретні завдання перевірки. Ми проаналізували застосування тверджень подання фінансової звітності в аудиті у вітчизняних і закордонних джерелах.

7. Оцінка аудитором ідентифікованих ризиків на рівні тверджень створює основу для розгляду прийнятого аудиторського підходу до розробки та виконання подальших аудиторських процедур. Не менш важливими є ризики на рівні фінансової звітності. Ризики на рівні фінансової звітності можуть бути особливо важливими для розгляду аудитором ризиків суттєвого викривлення внаслідок шахрайства, що дуже актуально в теперішніх умовах.

Розділ 4.

Процедури за розділами аудиту фінансової звітності

4.1 Загальні процедури, що передують аудиту

Загальні процедури щодо узгодження умов на проведення аудиту

До складання і підписання договору аудитор повинен ознайомитися з суб'єктом господарювання. Це передбачає особисте спілкування з його керівництвом, вивчення засновницьких документів, ознайомлення з результатами попередньої перевірки, оцінку можливості додержання аудитором норм професійної етики та загальних принципів при виконанні перевірки [404, с. 9-22].

Ще до початку аудиторської перевірки аудитор повинен виконати значну кількість аудиторських процедур, які регулюються різними стандартами аудиту.

МСКЯ 1 "Контроль якості для фірм, що виконують аудити та огляди фінансової звітності, а також інші завдання з надання впевненості і супутні послуги" (далі – МСКЯ 1) [280, с. 163-190] вимагає, щоб аудиторська фірма отримувала інформацію, яка вважається необхідною за певних обставин, до прийняття завдання з новим клієнтом, під час прийняття рішення чи продовжувати існуюче завдання та під час розгляду прийняття нового завдання з існуючим клієнтом.

МСА 300 вимагає, щоб на початку завдання аудитор виконав такі дії:

– процедури відповідно до вимог МСА 220 стосовно продовження стосунків з клієнтом та конкретного завдання з аудиту;

– оцінити дотримання відповідних етичних вимог, включаючи незалежність, відповідно до вимог МСА 220;

– отримати розуміння умов завдання відповідно до вимог МСА 210 [281, с. 265].

МСА 220 окреслює певну інформацію, за допомогої якої можливо визначити, чи є відповідними висновки стосовно прийняття та продовження стосунків з суб'єктом господарювання із завдань з аудиту:

– чесність власників, провідного управлінського персоналу та тих, кого наділено найвищими повноваженнями;

– компетентність аудиторської групи та чи має вона необхідні можливості, в тому числі час і ресурси;

– можливість аудиторської фірми та аудиторської групи дотримуватися відповідних етичних вимог;

– значні питання, які виникли під час поточного чи попереднього завдання з аудиту, та їхні наслідки для продовження стосунків.

В основі попереднього планування аудиторської перевірки лежить вивчення суб'єкта господарювання, який належить перевіряти. Підхід до планування перевірок постійних і нових клієнтів трохи відрізняється [21].

Всі вимоги виконуються за допомогою визначених процедур, які автор узагальнив у таблиці 4.1.

Відповідно МСА 210 САД повинен узгодити умови завдання з аудиту з керівництвом суб'єкта господарювання. Узгоджені умови завдання фіксуються у листі-зобов'язанні чи в іншій належній формі письмової угоди, та містять обов'язкові положення, зокрема:

Таблиця 4.1

Загальні процедури, що передують аудиту

№ з/п	Нового клієнта	Постійного клієнта
1	2	3
1.	Заповнення та аналіз анкети "Прийняття клієнта"	Оцінка незалежності аудиторської фірми й співробітників фірми щодо постійного клієнта станом на дату укладання договору або його продовження
2.	Вивчення інформації з питань щодо клієнта, отриманої з різних джерел. Аналіз і зіставлення (порівняння) інформації	Ідентифікація фактів і обставин, що мають загрозу фундаментальним принципам етики
3.	Вивчення ідентифікованих відхилень та взаємозв'язків від очікуваних значень з питань щодо клієнта, отриманих з різних джерел	Аналіз компетентності персоналу фірми
4.	Оцінка незалежності аудиторської фірми й співробітників фірми щодо клієнта	Наявна можливість фірми виконувати завдання у встановлений термін
5.	Отримання й аналіз фінансової інформації	Оцінка необхідності й можливості залучення вузьких фахівців відповідної галузі для здійснення аудиту

Продовження табл. 4.1

1	2	3
6.	Застосування попередніх аналітичних процедур, порівняння сальдо рахунків за поточний період з аналогічними сумами попереднього періоду в річній фінансовій звітності	Аналіз можливості розширення спектра послуг, що надаються
7.	Аналіз врахування зауважень попереднього аудитора	Огляд робочих документів аудиту за попередній рік, постійного файлу, фінансової звітності та аудиторських висновків
8.	Отримання від попереднього аудитора інформації про суперечки з керівництвом потенційного клієнта, що виникали в процесі аудиту, і про причини припинення співробітництва	Застосування попередніх аналітичних процедур, порівняння сальдо рахунків за поточний період з аналогічними сумами попереднього періоду в річній фінансовій звітності
9.	Аналіз аудиторського висновку за попередній період	Визначення долі та об'єму участі консультантів, спеціалістів та внутрішніх аудиторів, якщо такі будуть
10.	Аналіз компетентності персоналу аудиторської фірми	
11.	Наявна можливість аудиторської фірми виконувати завдання у встановлений термін	
12.	Оцінка необхідності й можливості залучення вузьких фахівців відповідної до галузі для здійснення аудиту	
13.	Ідентифікація фактів і обставин, що мають загрозу фундаментальним принципам етики	

– мету та обсяг аудиту фінансової звітності;

– відповідальність аудитора;

– відповідальність управлінського персоналу суб'єкта господарювання;

– ідентифікацію застосовної концептуальної основи фінансової звітності для складання фінансової звітності;

– посилання на очікувану форму й зміст будь-яких звітів, що їх надасть аудитор, і констатацію того, що можуть існувати обставини, за яких звіт може відрізнятися від очікуваної форми та змісту.

На виконання цих вимог аудитори повинні провести відповідні дії, пропонований склад яких у розрізі процедур наведено в табл. 4.2.

Таблиця 4.2

Процедури щодо узгодження умов на проведення аудиту

№ з/п	Перелік дій аудитора	Процедура
1.	Визначення сфери аудиту та термінів із власником (головою правління, наглядовою радою тощо)	Обговорення
2.	Одержання від клієнта листа-замовлення з умовами контракту	–
3.	Направлення на адресу суб'єкта господарювання проекту договору та переліку документів, необхідних для здійснення перевірки	–
4.	Визначення завдань персоналу, обговорення загального плану аудиту та ключових термінів виконання відповідних завдань із співробітниками, що проводять аудит	Обговорення

Місце знання бізнесу суб'єкта господарювання в процесі аудиту

Згідно МСА 300 одержання знань про бізнес суб'єкта господарювання є важливою частиною планування аудиторської перевірки. Знання бізнесу допомагає аудитору виявити події, операції та особливості діяльності, які можуть вплинути на фінансові звіти.

Згідно МСА 300 при розробці загального плану аудиту необхідно вивчити наступні питання [281]:

– загальноекономічні фактори та умови галузі, які впливають на бізнес суб'єкта господарювання;

– важливі характеристики суб'єкта господарювання та його бізнесу, фінансові результати й вимоги до його звітності;

– загальний рівень компетентності управлінського персоналу.

Рівень знань аудитора, необхідний для проведення аудиторської перевірки, складається із загального знання економіки й галузі, у якій діє суб'єкт господарювання, а також конкретних знань про його діяльність. Сфера застосування отриманої інформації представлена на рисунку 4.1.

Попередні відомості про галузь, структуру власності й діяльності суб'єкта господарювання рекомендується одержати до початку роботи. Безумовно, у процесі здійснення перевірки інформація безупинно оцінюється, поповнюється й оновлюється [376, с. 44-46].

На всіх стадіях проведення перевірки аудитор застосовує судження щодо багатьох аспектів, для яких знання бізнесу суб'єкта господарювання є важливим (рис. 4.2).

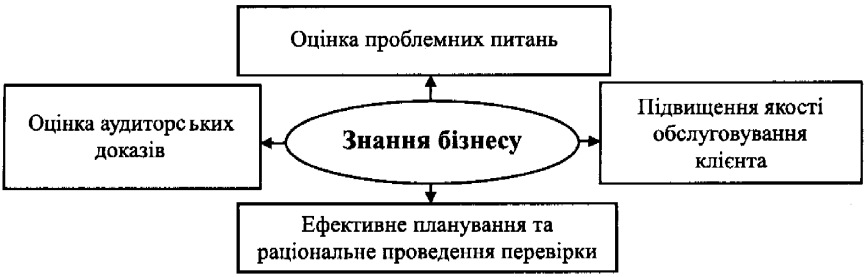

Рис. 4.1 Застосування знань бізнесу суб'єкта господарювання

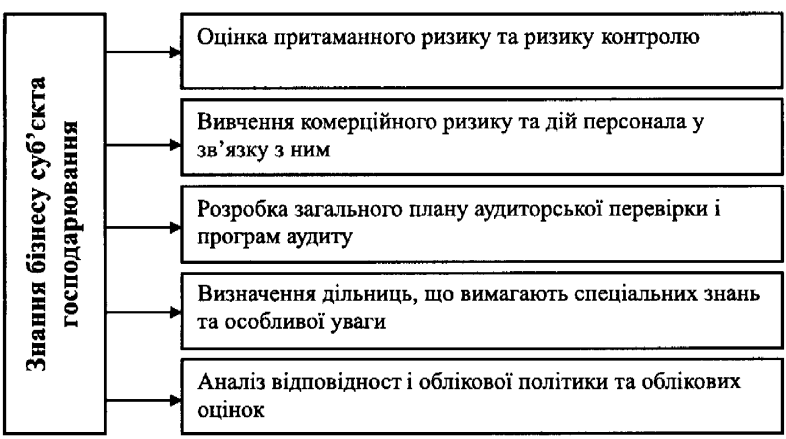

Рис.4.2 Приклади питань, при рішенні яких необхідні знання бізнесу суб'єкта господарювання

Перелік питань, що підлягають вивченню при проведенні конкретної аудиторської перевірки, наведений у додатку до МСА 310 [278, с. 286 – 289]. Той факт, що цей МСА відкликаний в 2004 році, не заважає скористатися його положеннями, бо вони не суперечать дійсному МСА 315. Вочевидь, що така зміна пояснюється зміщенням акцентів у бік ризикоорієнтованого аудиту. Але розуміння суб`єкта господарювання та його середовища залишається основою для розрахунку тих самих ризиків. Усі питання розділені на три групи:

- загальні економічні фактори;
- галузь: важливі умови, що впливають на бізнес;
- суб'єкт господарювання.

Вивчення діяльності безпосередньо суб'єкта господарювання вже стало нормою. Напрацьований у попередні роки досвід був вперше уза-

гальнений аудиторами Запорізького регіону в опублікованих типових формах робочих документів [138]. А ось вивчення перших двох аспектів недостатньо поширене серед аудиторів. Фактично, вивчення бізнесу, як правило, зводиться до аналізу даних ізольованого підприємства. Така інформація є необхідною, але не є достатньою. Протягом останніх років автором приділена особлива увага вивченню бізнесу в рамках галузі. Слід зазначити, що це дає зовсім іншу базу для аналізу результатів перевірки конкретного суб'єкта господарювання. Загальновідомо, що багато відносних величин (коефіцієнти) малоінформативні без критерію, а критеріальні значення, що дісталися нам у спадщину від радянської економіки або розроблені іноземними аналітиками, не завжди адекватні. У такій ситуації певним критерієм може стати значення того або іншого показника по галузі, у конкретному регіоні або вцілому по Україні.

Рекомендований перелік питань щодо вивчення зовнішніх факторів наведено в таблиці 4.3.

Таблиця 4.3

Вивчення зовнішніх факторів, що впливають на бізнес клієнта

№ з/п	Аспект дослідження	Досліджувані питання
1.	Загальні економічні фактори	Загальний рівень економічної діяльності (спад, зростання); ставки відсотка й наявність джерел фінансування; інфляція, ревальвація валюти; політика уряду: грошова, фіскальна, тарифи та обмеження, курс іноземних валют і механізми валютного контролю.
2.	Галузь (важливі умови, що впливають на бізнес)	Ринок і конкуренція; циклічний або сезонний характер діяльності; зміни в технології проведення; комерційний ризик (висока технологія, висока мода, легкий доступ до ринку для нових конкурентів); скорочення або розширення діяльності; основні коефіцієнти та операційні статистичні дані; нормативно-правова база
3.	Джерела одержання необхідної інформації	Офіційна статистика; друковані засоби масової інформації; інтернет

Доцільно коротко зупинитися на джерелах інформації. На перший погляд, нічого складного: знаючи, які дані необхідні, залишається тільки знайти їх та систематизувати. Насправді, як показала практика, збір інформації представляє певні труднощі, оскільки здійснювати його потрібно в різних джерелах.

Джерела інформації можна умовно розділити на три групи:
- офіційна статистика;
- друковані засоби масової інформації;
- інтернет.

Офіційна статистика. Абсолютно доступним широкому колу користувачів є Статистичний щорічник України, що видаєтья Державним комітетом статистики України. Останні 6 років щорічник розповсюджується як у друкованому виді, так і в електронному. Його відмінністю, безумовно, є всеосяжність: крім статистичних даних про стан промисловості, сільського господарства, торгівлі, сфери послуг і транспорту, окремими розділами представлені наука, культура, освіта, охорона здоров'я, демографія і т.д. Неоціненною перевагою перед іншими джерелами є надання інформації в розрізі регіонів. До недоліків можна віднести досить обмежену кількість представлених даних по кожній темі.

Більш докладну інформацію можна отримати на платній основі в регіональних (обласних) управліннях статистики. Крім щорічно видаваного збірника в розрізі області (аналогічного загальноукраїнському), видається цілий перелік статистичних збірників і бюллетней. Автор проаналізував видавані в обласних центрах збірники і бюлетні та систематизував інформацію за певними напрямками (табл. 4.4).

Таблиця 4.4

Перелік матеріалів,
що видаються регіональними органами статистики

№ з/п	Зміст інформації	Збірники	Бюлетені
1.	Загальноекономічна інформація	7	6
2.	Промисловість (у розрізі галузей), інноваційна діяльність	8	2
3.	Сільське господарство	5	3
4.	Торгівля, ресторанний і готельний бізнес	5	2
5.	Транспорт, зв'язок	1	–
6.	Капітальні інвестиції, будівництво, основні фонди	2	–
7.	Соціальна сфера	7	21
8.	Діяльність підприємств, малий бізнес	4	1

Статистичні збірники містять інформацію за рік, бюлетні формуються поквартально наростаючим підсумком. Більшість публікацій містить інформацію за відповідний період декількох років.

Друковані засоби масової інформації. Для виявлення тенденцій і формування прогнозів часом недостатньо офіційних даних, доцільно аналізувати думки різних фахівців і незалежних експертів. Саме тому доводиться звертатися до інших джерел. Найбільш доступні з них – друковані засоби масової інформації (далі – ЗМІ). Автором проведено аналіз більш 200 спеціалізованих видань по методу контент-аналізу.

Контент аналіз – метод дослідження друкованих ЗМІ, який застосовується для оцінки присутності компанії (персони, ідеї і т.д.) у пресі. Фактично, контент-аналіз являє собою скрупульозне й ретельне дослідження текстів з метою систематизації інформації відповідно до заданих параметрів [89, с. 92-93]. Застосовуючи цей інструмент, можна досліджувати такі параметри, як відношення ЗМІ до певної тематики, диференціювати матеріали по ініціаторах їх подачі (клієнт, конкурент, представник офіційних органів, аналітик, експерт). Послідовність дослідження представлена на рис. 4.3.

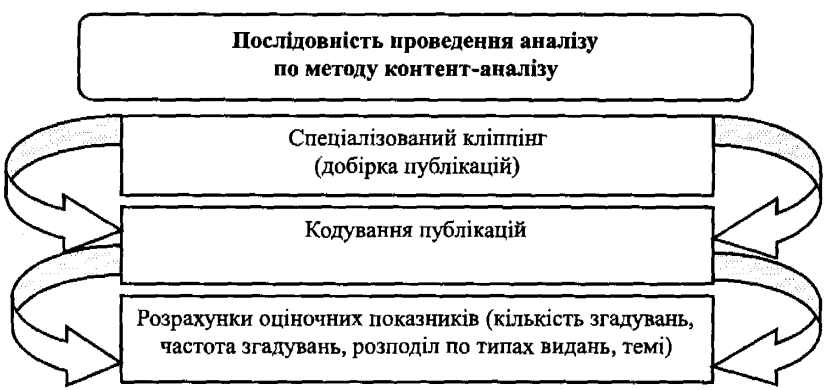

Рис. 4.3 Послідовність проведення аналізу по методу контент-аналізу

Перелік досліджуваних видань – винятково індивідуальний, формується виходячи з індивідуальних потреб дослідника (або замовника). Одна з деяких закономірностей контент-аналізу пов'язана з високою популярністю провідних ділових видань. Відбір здійснюється вибірково, залежно від імовірності присутності у виданні матеріалів тематики, що цікавить. Автором проаналізовано більше 200 видань, пропонованих до періодичної підписки передплатними агентствами. За результатами аналізу сформований перелік спеціалізованих видань, що може бути використаний в процесі збору інформації для вивчення бізнесу суб'єкта господарювання (табл. 4.5).

Таблиця 4.5

Перелік спеціалізованих видань

№ з/п	Найменування	Напрямок	Індекс
1.	Автоинформ плюс	Ринок автомобільної й с/г техніки, запчастин і комплектуючих	23300
2.	Агро Перспектива	Діяльність с/г галузі, перспективи розвитку, аналіз світового ринку	22951
3.	Вісник Пенсійного фонду України	Аналіз демографічних змін	23750
4.	Газ і нафта. Енергетичний бюлетень	Події в нафтогазовій галузі	74671
5.	Гроші й технології	Інвестиційні й фінансові аспекти українського промислового ринку, аналітичний огляд	22858
6.	Гроші плюс	Огляди валютних і фондових ринків	06828
7.	Деревообробник	Лісове господарство, меблева й деревообробна промисловість	22346
8.	Діван	Меблевий ринок, тенденції у світі меблевої моди	01248
9.	Економіка	Аналітичні огляди	90807
10.	Електроінформ	Енергетика, електротехніка, електроніка	23499
11.	Инвестгазета	Огляд фондового ринку й ринку цінних паперів	33782
12.	Кабінет	Ринок офісних меблів	08160
13.	Календар виставок і ярмарків	Виставки в Україні, Росії й за кордоном: новини, анонси, аналіз	21805
14.	Кераміка: стиль і мода	Ринок керамічної плитки й сантехніки	80065
15.	Комерційні автомобілі	Аналіз ситуацій і тенденція розвитку Українського авторинку	06212
16.	Комп'ютерний огляд	Аналітичні матеріали, огляди ринку в сегментах ІТ-Індустрії в Україні й за рубежем	33905
17.	Консалтинг в Україні	Огляд консалтингового ринку	80064
18.	Контракти	Огляд ринків	21575
19.	Медичний бізнес України	Ринок медичних послуг	40380
20.	Метал	Дослідження ринків чорної й кольорової металургії	22952
21.	Металургійна й гірничорудна промисловість	Досягнення й перспективи науково-технічного прогресу	74311
22.	Світ нафтопродуктів	Огляд ринку нафтопродуктів	79777

Інтернет. Найбільш прогресивним джерелом інформації є Інтернет. Пошук інформації у відкритих джерелах інформації вже став звичайним явищем. Відкриті джерела – джерела легально отриманої інформації, доступ до яких можливий на законних підставах. Базові навички збору й обробки даних необхідні більшості задіяних у бізнесі, незалежно від розміру компанії, сфери діяльності. У більшості випадків відкриті джерела Інтернету перекривають будь-яку окремо взяту комерційну службу баз даних. Основна комерційна інформація зосереджена в базах даних, 35% яких доступні безкоштовно [228, с. 84-86]. Якщо навчитися швидко виконувати у пошукових системах специфічні запити, то сформується малозатратна система спостереження за змінами умов певних напрямків бізнесу на базі відкритих джерел. Така технологія, безумовно, вимагає наявності в аудиторській фірмі фахівця з електронних джерел інформації.

Знання бізнесу суб`єкта господарювання є обов'язковою умовою забезпечення якості аудиторських послуг. Саме вивчення бізнесу – процес трудомісткий і тривалий, що включає не тільки інформації з різних джерел, а й ретельну її класифікацію з метою подальшого аналізу. Для виконання цього завдання аудиторська фірма повинна бути забезпечена:

– усіма доступними джерелами інформації;

– висококваліфікованим фахівцем в області інформаційних технологій;

– інформаційно-аналітичним відділом, або, як мінімум, висококваліфікованим аналітиком.

Процедури при першому завданні з аудиту

В МСА 300 наведені додаткові міркування щодо перших завдань з аудиту, згідно яких до початку виконання першого завдання з аудиту аудитор має виконати наступні дії:

– виконати процедури відповідно до вимог МСА 220 та МСКЯ 1 стосовно прийняття клієнта та конкретного завдання з аудиту;

– звернутися до попереднього аудитора, якщо змінився аудитор, згідно з відповідними етичними вимогами.

Конкретні рекомендації з цього приводу викладені у МСА 510. Аудитор повинен ознайомитися з фінансовою звітністю на останню звітну дату (якщо вона є) та звітом щодо неї попереднього аудитора, якщо такий є, для отримання інформації про залишки на початок періоду, включаючи розкриття інформації. Аудитор повинен отримати достатні та прийнятні аудиторські докази стосовно того, чи існують викривлення залишків на початок періоду, які суттєво впливають на фінансову звітність поточного періоду, через:

– визначення правильності перенесення залишків на кінець попереднього періоду на початок поточного періоду або в разі потреби їх коригування;

– визначення, чи відображають залишки на початок періоду застосування прийнятної облікової політики;

– виконання відповідних процедур.

Характер та обсяг аудиторських процедур, необхідних для отримання достатніх і прийнятних аудиторських доказів щодо залишків на початок періоду, залежать від таких чинників, як:

– облікова політика, якої дотримувався суб'єкт господарювання;

– характер залишків на рахунках, класів операцій і розкриття інформації, а також ризики суттєвого викривлення фінансової звітності поточного періоду;

– значущість залишків на початок періоду для фінансової звітності поточного періоду;

– чи проводився аудит фінансової звітності попереднього періоду та, якщо це так, чи було модифіковано думку попереднього аудитора.

Якщо аудит фінансової звітності попереднього періоду виконував попередній аудитор, аудитор може мати змогу отримати достатні та прийнятні аудиторські докази щодо залишків на початок періоду через огляд робочих документів попереднього аудитора. Питання, чи надає такий огляд достатні та прийнятні аудиторські докази, залежить від професійної компетенції та незалежності попереднього аудитора.

Достатність і доречність аудиторських доказів у відношенні початкових сальдо залежить від наступних основних факторів, які аудитор повинен ретельно проаналізувати:

– облікова політика суб`єкта господарювання;

– факт проведення аудиту фінансової звітності попереднього періоду;

– особливості робочого плану рахунків і ризику викривлення фінансової звітності поточного періоду;

– суттєвості початкових сальдо для фінансової звітності поточного періоду.

Виконуючи аудиторські процедури з метою аналізу вищевказаних факторів, аудитор визначає, чи відповідають початкові сальдо прийнятій суб`єктом господарювання обліковій політиці та чи застосовується вона послідовно при формуванні фінансової звітності. Автором розроблені відповідні аудиторські процедури (табл. 4.6).

Таблиця 4.6

Аудиторські процедури при першому завданні

№ з/п	Перелік аудиторських процедур
1	Запит до попереднього аудитора
2	Аналіз відповіді попереднього аудитора, документування рішення за наслідками листування
3	Аналіз висновку аудитора за попередній період
4	Аналіз зауважень попереднього аудитора та їх виправлення
5	Перевірка того, що залишки на початок періоду не містять викривлень, які суттєво впливають на фінансову звітність звітного періоду
6	Підтвердження того, що облікова політика використовується постійно
7	При наявності змін вивчення, чи відповідно враховані зміни в обліковій політиці при складанні фінансової звітності і розкриті в примітках

4.2 Процедури тестування системи внутрішнього контролю

Аудитор повинен отримати розуміння внутрішнього контролю, доречного для аудиту. Хоча більшість заходів контролю, доречних для аудиту, ймовірно, стосуються фінансової звітності, не всі заходи контролю, що стосуються фінансової звітності, є доречними для аудиту. Рішення, чи є захід контролю окремо або у поєднанні з іншими заходами доречним для аудиту, є питанням професійного судження аудитора.

Питанням аудиту СВК приділяли увагу багато авторів, зокрема С. М. Петренко [330, с. 261-264], І. І. Бабіч [22, с. 53-54], В. П. Пантелеєв [319, с. 101], В. Ф. Максімова [265, с. 174-179], О. Л. Шерстюк [545, с. 306-308].

Надійна СВК є ключовим елементом корпоративного управління суб'єкта господарювання і дозволяє його менеджменту приймати адекватні рішення щодо вдосконалення організації бізнес-процесів; оперативного виявлення, запобігання й обмеження операційних, фінансових та інших видів ризиків; забезпечення достатньої впевненості в досягненні стратегічних цілей підприємства та його акціонерів. Проведення аудиторських процедур призначено для збору достатніх належних доказів з метою формулювання обгрунтованих висновків, на яких грунтується думка аудиторів про ефективність системи внутрішнього контролю [382, с. 244-245].

При отриманні розуміння заходів контролю, що є доречними для аудиту, аудитор повинен оцінити їх структуру та визначити, чи були

вони впроваджені. Складові внутрішнього контролю визначені МСА 315 (рис. 4.4).



Рис. 4.4 Компоненти внутрішнього контролю

Послідовність дій аудиторів при оцінці СВК наведено на рис. 4.5.

Процедури оцінки контрольного середовища

У сучасному українському контрольному середовищі практично відсутні єдині методичні підходи чи документи, регламентуючі контрольні процедури документи [593].

МСА 315 окреслює вимоги до вивчення контрольного середовища та його оцінки. Аудитор повинен отримати розуміння щодо наступних аспектів (рис. 4.6).

Регуляторне середовище охоплює, серед іншого, застосовану концептуальну основу фінансової звітності та правове і політичне середовище. Прикладами чинників, які може проаналізувати аудитор, є такі:

– облікові принципи та галузеві практики;
– нормативна база для регульованої галузі;
– законодавчі та нормативні положення, які суттєво впливають на діяльність суб'єкта господарювання, включаючи прямий нагляд;
– урядова політика, що на даний момент впливає на ведення діяльності суб'єкта господарювання, а саме, монетарна, включаючи валютний контроль, фіскальна, фінансове стимулювання (наприклад, програми урядової допомоги) і тарифна політика, або політика торгових обмежень;
– оподаткування;
– екологічні вимоги, які впливають на галузь або діяльність суб'єкта господарювання.

Розуміння характеру суб'єкта господарювання дає змогу аудитору отримати розуміння структури, наприклад, дочірні підприємства або інші відокремлені підрозділи. Складна структура часто створює проблеми, які, в свою чергу, можуть спричинити виникнення ризиків суттєвого викривлення. Ці питання можуть включати таке: чи належно враховують-

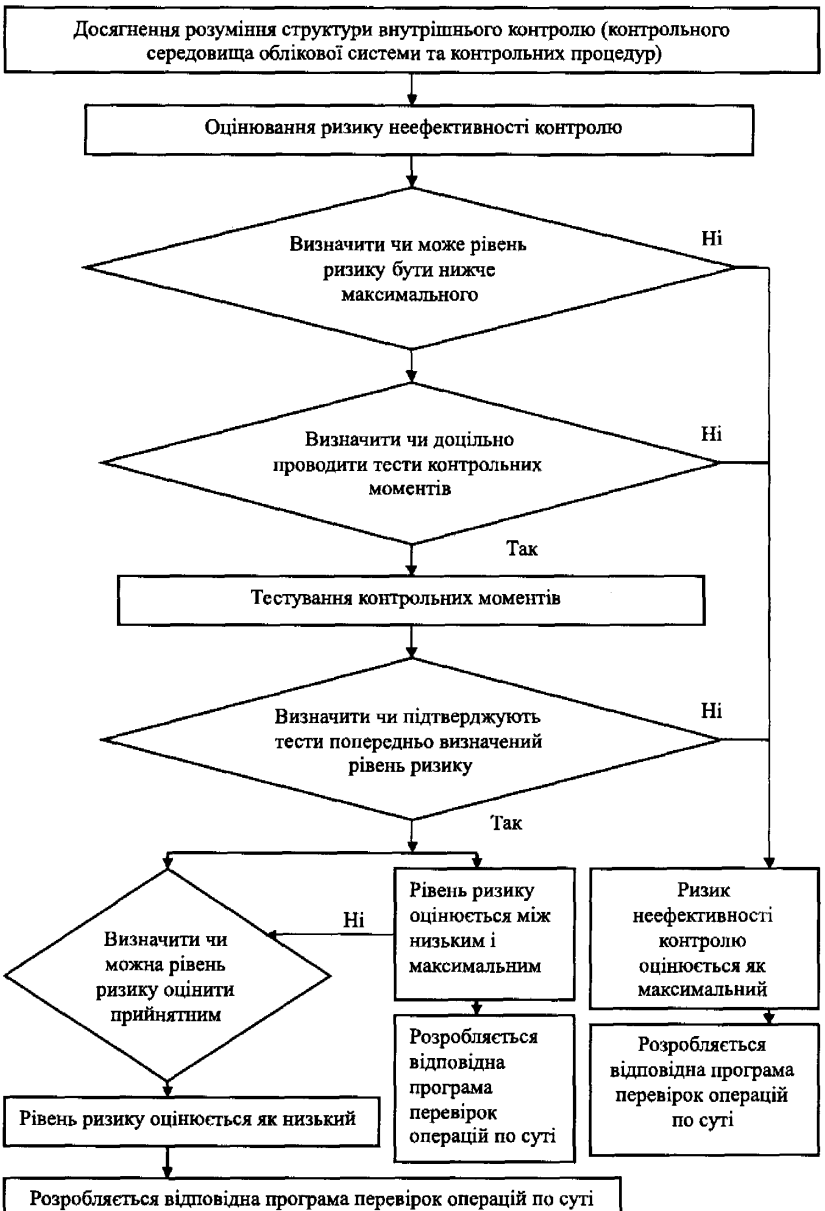

Рис. 4.5 Послідовність оцінювання системи внутрішнього контролю



Рис. 4.6 Складові дослідження контрольного середовища

ся гудвіл, спільні підприємства, інвестиції або суб'єкти господарювання спеціального призначення.

Розуміння вибору та застосування суб'єктом господарювання облікових політик може охоплювати такі питання:

– методи, які використовує суб'єкт господарювання для обліку;
– вплив важливих облікових політик у спірних або зростаючих сферах;
– зміни в облікових політиках суб'єкта господарювання;
– стандарти фінансової звітності, закони та нормативні акти, які є новими для суб'єкта господарювання.

Стратегіями служать підходи, за допомогою яких управлінський персонал має намір досягти своїх цілей. Цілі та стратегії суб'єкта господарювання можуть змінюватись у часі. Бізнес-ризик може виникнути внаслідок їх зміни або складності. Невизнання необхідності у змінах також може призвести до виникнення бізнес-ризику. Розуміння бізнес-ризиків, на які наражається суб'єкт господарювання, збільшує ймовірність ідентифікації ризиків суттєвого викривлення, оскільки більшість бізнес-ризиків зрештою матимуть фінансові наслідки і, отже, вплив на фінансову звітність. Однак аудитор не несе відповідальності за ідентифікацію або оцінку всіх бізнес-ризиків, оскільки не всі бізнес-ризики призводять до виникнення ризиків.

Середовище контролю включає функції тих, кого наділено найвищими повноваженнями, та управлінського персоналу, стосунки, інформованість і дії тих, кого наділено найвищими повноваженнями, та управлінського персоналу стосовно внутрішнього контролю суб'єкта господарювання і його важливості для суб'єкта господарювання. Се-

редовище контролю задає тон організації, впливаючи на усвідомлення контролю її працівниками.

Елементи середовища контролю, які можуть бути доречними при отриманні розуміння середовища контролю, зображени на рисунку 4.7.



Рис. 4.7 Елементи контрольного середовища для оцінки ефективності системи внутрішнього контролю.

Аудиторські процедури для отримання аудиторських доказів можуть бути різними:

- комбінації запитів та інших процедур оцінки ризиків;
- опитування, анкетування, обговорення;
- спостереження;
- перевірка документів.

Наприклад, через подання запитів до управлінського персоналу і працівників аудитор може отримати розуміння того, як управлінський персонал доводить до відома працівників свої погляди на бізнес-практики та етичну поведінку. Після цього аудитор може встановити, чи були запроваджені відповідні заходи контролю, наприклад, чи має управлінський персонал письмовий кодекс поведінки та чи діє він відповідно до нього.

Перелік можливих процедур наведено у табл. 4.7.

Але вивчення середовища без оцінки його надійності може сприяти помилці у подальшому визначенні (розрахунку) аудиторського ризику. З

Таблиця 4.7

Аудиторські процедури з вивчення бізнес-середовища

№ з/п	Перелік аудиторських процедур
1	2
1	Ознайомлення з установчими документами підприємства
2	Отримання інформації про структуру капіталу, вивчення складу засновників і акціонерів
3	Вивчення необхідної інформації: – схема організаційної структури; – види діяльності; – дислокація структурних підрозділів, складів; – посадові обов'язки керівників, фахівців бухгалтерської служби.
4	Визначення галузевих особливостей і специфіки діяльності суб'єкта господарювання
5	Отримання інформації про розвиток галузі як в Україні, так і за кордоном, порівнянної інформації про позиціонування суб'єкта господарювання в галузі, у регіоні, вибірка статистичних даних по галузі
6	Вивчення виробничого циклу
7	Отримання інформації про зміни методів виробництва, виробничих площ, асортиментів
8	Ознайомлення з підсумками аудита фінансової звітності за минулий рік з метою з'ясування: – обмеження обсягу аудита; – наявності особливих зауважень; – сумніву щодо можливості подальшого функціонування суб'єкта господарювання.
9	Аналіз взаємин з контролюючими органами (податковими органами, Пенсійним фондом, банками тощо)
10	Ознайомлення з фінансовими звітами, наданими зовнішнім користувачам, і переліком цих користувачів
11	Загальна оцінка фінансового стану суб'єкта господарювання
12	Загальний аналіз системи бухгалтерського обліку й внутрішньогосподарського контролю
13	Ознайомлення з обліковою політикою суб'єкта господарювання, з робочим планом рахунків, Головною книгою, системою накопичення та зберігання облікової інформації
14	Отримання інформації про всі поточні рахунки, відкриті суб'єктом господарювання, із зазначенням їх номерів і обслуговуючих банків
15	Отримання інформації про всі кредити, отримані підприємством, із зазначенням номерів кредитних рахунків і відповідних банків-кредиторів
16	Вивчення зразків первинних документів, що застосовуються суб'єктом господарювання

метою запобігання саме такої загрози автор пропонує оцінку надійності контрольного середовища здійснювати наступними процедурами:

– визначення переліку факторів, що впливають на контрольне середовище (табл. 4.8);

– визначення надійності кожного з напрямків контрольного середовища (табл. 4.9);

– підсумовування загального результату;

– визначення загальної оцінки.

Таблиця 4.8

Загальна оцінка надійності окремих напрямків контрольного середовища

№ з/п	Фактор	Низька	Середня	Висока
1.	Філософія та стиль роботи управлінського персоналу	Низька	Середня	Висока
2.	Організаційна структура	Низька	Середня	Висока
3.	Надання повноважень і відповідальності	Низька	Середня	Висока
4.	Кадрова політика і практика	Низька	Середня	Висока
5.	Порядок підготовки фінансової звітності	Низька	Середня	Висока
6.	Узгодження з вимогами, встановленими законодавством, яке застосовується, і регулюючими органами	Низька	Середня	Висока
7.	Підсумкова оцінка надійності контрольного середовища (необхідно внести в робочі документи з розрахунку аудиторського ризику)	Низька	Середня	Висока

Таблиця 4.8 заповнюється на підставі оцінки кожного окремого фактору, які визначаються у наступних таблицях-тестах. Вірну відповідь треба підкреслити, або позначити іншим чином.

Наступні тести містять перелік важливих питань та варіанти можливих відповідей (табл. 4.9).

Аудитор повинен отримати розуміння того, чи передбачено у суб'єкта господарювання процес:

– ідентифікації бізнес-ризиків, доречних для цілей фінансової звітності;

– оцінки значущості ризиків;

– оцінки ймовірності їх виникнення;

Таблиця 4.9

Тести оцінки впливу факторів на надійність контрольного середовища

№ з/п	Фактор	Низька	Середня	Висока
1	2	3	4	5
Філософія та стиль роботи управлінського персоналу				
1.	Розподіл обов'язків і повноважень	Одноособове керівництво	Помірний розподіл відповідальності і повноважень	Широкий розподіл відповідальності і повноважень
2.	Наявність стратегічних цілей розвитку суб`єкта господарювання	Стратегія відсутня	Стратегічні цілі встановлені частково	Стратегія затверджена та задокументована
3.	Зв'язок стратегічних цілей і поточної діяльності	Не пов'язані	Пов'язані частково	Пов'язані на постійній основі
4.	Ставлення керівництва до підприємницьких ризиків	Схильність до ризику	Помірна обережність	Не схильність до ризику
5.	Ставлення керівництва до внутрішнього контролю	Керівництво не приділяє уваги внутрішньому контролю	Керівництво розуміє необхідність внутрішнього контролю	Керівництво приділяє велику увагу внутрішньому контролю
6.	Ступінь пріоритетності системи внутрішнього контролю	Низька	Проміжна	Висока
7.	Процедури з метою контролю за бухгалтерськими записами	Відсутні	Часткова організація необхідних процедур	Добре організована система процедур і адекватна стратегія контролю
8.	Розуміння керівництвом значення фінансовій звітності	Недостатнє	Середній ступінь розуміння	Керівництво приділяє велику увагу питанням фінансової звітності
9.	Звернення до аудиторів за консультаціями з питань бухгалтерського обліку	Випадки звернення відсутні	Керівництво іноді звертається за консультаціями до аудиторів	Широке застосування практики проведення консультацій

Продовження табл. 4.9

1	2	3	4	5
10.	Сприйняття і виконання рекомендацій аудиторів	Керівництво не приймає ніяких дій в напрямку виконання рекомендацій	Часткове виконання рекомендацій	Керівництво контролює виконання аудиторських рекомендацій
Узагальнений рівень надійності				
			Організаційна структура	
1.	Відповідність організаційної структури ступеню складності діяльності клієнта	Негативна	Середня	Позитивна
2.	Напрямки відповідальності і повноважень	Не визначені	Визначені частково	Чітко визначена підзвітність в усіх сферах діяльності
3.	Нагляд і контроль за проведенням нетипових операцій	Відсутній	Епізодичний	Постійний
4.	Участь вищого керівництва в контролі за обробкою даних	Відсутня	Епізодична	Активна
5.	Нагляд і контроль за бухгалтерським обліком нетипових операцій	Відсутній	Епізодичний	Постійний
6.	Засідання ради директорів щодо ухвалення операцій, аналізу результатів і підготовки рекомендацій	Нерегулярні засідання з невідпрацьованим веденням протоколів і непродуманим порядком денним	Нерегулярні засідання з відпрацьованим веденням протоколів і продуманим порядком денним	Регулярні засідання з відпрацьованою процедурою ведення протоколів і продуманим порядком денним
7.	Організаційне закріплення функцій внутрішнього контролю/аудиту	Відсутнє	Окремі функції внутрішнього контролю закріплені за окремими працівниками	Спеціальний контрольний підрозділ працює
8.	При наявності в організації спеціального контрольного підрозділу			

Продовження табл. 4.9

1	2	3	4	5
8.1	Підзвітність	Керівникам перевіряємих підрозділів	Виконавчому директору чи фінансовому директору	Власнику (ам) чи особі, що не входить до складу виконавчого органу
8.2	Підготовка і досвід персоналу	Недостатні	Задовільні	Достатні з урахуванням ступеня відповідальності
8.3	Наявність інструкцій з виконання контрольних функцій	Відсутні	Ситуаційні, не формалізовані	Документально оформлені, затверджені
8.4	Наявність можливостей і повноважень для виконання контрольних обов'язків	Недостатні	Задовільні	Достатні
8.5	Документальне оформлення, планування і виконання контрольних процедур	Відсутнє	Містить обмежену інформацію	Детальне
8.6	Складання звітів за виявленим порушенням та висновків за результатами	Не складаються	Складаються нерегулярно, тільки на вимогу	Готуються детальні письмові звіти, постійно
8.7	Дії керівництва з виправлення виявлених недоліків	Не виконуються	Виконуються частково	Виконуються необхідні дії
8.8	Характер взаємодії з зовнішніми аудиторами	Відсутній	Напружений	Безпосередній
Узагальнений рівень надійності				
Надання повноважень і відповідальності				
1.	Розробка посадових інструкцій	Не розроблені	Розроблені частково	Розроблені і затверджені в документальному вигляді
2.	Розробка заходів з попередження конфлікту інтересів	Не розроблені	Розроблюються нерегулярно, частково	Розроблені, існують в документальному вигляді

Продовження табл. 4.9

1	2	3	4	5
3.	Встановлення відповідальності і повноважень щодо виявлення протизаконних дій	Відсутні	Встановлюються нерегулярно чи в обмеженій формі	Встановлені в цілому по організації
4.	Встановлення відповідальності та підзвітності службовців	Відсутні	Встановлені, не задокументовані	Встановлені в документальному вигляді
5.	Взаємозв'язки відповідальності керівників	Не взаємопов'язані	Взаємопов'язані частково	Зв'язки встановлені на постійній основі в цілому по організації
Узагальнений рівень надійності				
Кадрова політика і практика				
1.	Встановлення кадрової політики	Не встановлена	Встановлена, не задокументована	Встановлена та дотримується
2.	Наявність процедур з добору кадрів	Відсутні	В наявності частково	Встановлені та дотримуються
3.	Добір персоналу для ведення обліку	Випадковий	Добір персоналу, що відповідає певним вимогам	Добір персоналу у відповідності до цілей і розподілу відповідальності та повноважень
4.	Освіта, досвід, кваліфікація і компетенція персоналу			
4.1	Усього персоналу	Низькі	Задовільні	Достатні
4.2	Персоналу, що здійснює облік	Низькі	Задовільні	Достатні
5.	Розуміння персоналом своїх обов'язків			
5.1	Усього персоналу	Незадовільне	Задовільне	Добре
5.2	Персоналу, що зайнятий в обліку	Незадовільне	Задовільне	Добре

Продовження табл. 4.9

1	2	3	4	5
6.	Нагляд за персоналом	Відсутній	Несистематичний	Систематичний
7.	Навчання персоналу			
7.1	Усього персоналу	Відсутнє	Випадкове	Постійне
7.2	Персоналу, що зайнятий в обліку	Відсутнє	Випадкове	Постійне
8.	Плинність кадрів, що зайняті в обліку	Висока	Помірна	Низька
9.	Завантаженість персоналу, що зайнятий в обліку	Надмірна	Середня	Розумна
Узагальнений рівень надійності				
Порядок підготовки звітності для зовнішніх користувачів				
1.	Дотримання термінів підготовки та надання звітності	Звітність подається із запізненням	Звітність подається в останній день	Звітність подається до встановленого терміну
2.	Підготовка робочого плану рахунків і інструкцій по веденню обліку	Робочий план рахунків не затверджено	Робочий план рахунків складений формально	Робочий план рахунків відповідає особливостям організації
3.	Реакція на зміни в бухгалтерському обліку та звітності	Незадовільна	Середня	Необхідні заходи приймаються оперативно
4.	Встановлення заходів щодо захисту несанкціонованого доступу до облікової інформації	Не встановлені	Встановлені, але дотримуються нерегулярно чи частково	Встановлені та дотримуються
5.	Заходи щодо вдосконалення системи обліку	Відсутні	Здійснюються нерегулярно	Встановлені та здійснюються

Продовження табл. 4.9

1	2	3	4	5
Узагальнений рівень надійності				
Узгодження з вимогами, встановленими законодавством, яке може застосовуватись, і зовнішніми регулюючими органами				
1.	Наявність заходів, що гарантують узгодженість з вимогами нормативно-правових актів:			
1.1	Що регулюють облік та звітність	Не встановлені	Встановлені, не задокументовані	Встановлені, задокументовані
1.2	Щодо податкового законодавства	Не встановлені	Встановлені, не задокументовані	Встановлені, задокументовані
1.3	Щодо митного законодавства	Не встановлені	Встановлені, не задокументовані	Встановлені, задокументовані
1.4	Щодо валютного законодавства	Не встановлені	Встановлені, не задокументовані	Встановлені, задокументовані
1.5	Щодо вимог банків та інших кредитних організацій	Не встановлені	Встановлені, не задокументовані	Встановлені, задокументовані
1.6	Вимоги органів виконавчої влади по контролю за деякими видами діяльності	Не встановлені	Встановлені, не задокументовані	Встановлені, задокументовані
1.7	Інші вимоги законодавства та контролюючих органів (за наявності)	Не встановлені	Встановлені, не задокументовані	Встановлені, задокументовані
2.	Перевірка заходів, зазначених в п.1	Незадовільна	Середня	Добра
Узагальнений рівень надійності				

– прийняття рішень про механізми розгляду цих ризиків.

Процес оцінки ризиків суб'єкта господарювання створює основу для визначення управлінським персоналом ризиків, якими слід управляти. Якщо цей процес відповідає обставинам, включаючи характер, розміри та складність суб'єкта господарювання, то він допомагає аудитору при ідентифікації ризиків суттєвого викривлення. Питання, чи є процес оцінки ризиків суб'єкта господарювання прийнятним за певних обставин, є питанням судження аудитора.

Розрізняють два основні методи оцінки ризику: оцінний (інтуїтивний) та кількісний.

Оцінний (інтуїтивний) метод полягає в тому, що аудитори, виходячи із власного досвіду й знань клієнта, визначають ризик на підставі звітності в цілому або окремих груп операцій використовують оцінку в плануванні аудиту [374, с. 79-84]. Зразок тесту, який може бути застосований для оцінки підприємницького ризику, наведено в табл. 4.10.

Таблиця 4.10

Тести оцінки підприємницького ризику

№ з/п	Фактор ризику	Оцінка фактору ризику	Рівень підприємницького ризику
1.	Визначення економічної ситуації, у якій функціонує суб`єкт господарювання	Депресія	Високий
2.	Визначення галузі функціонування суб`єкта господарювання	Стабільна	Низький
3.	Політика управління у суб'єкта господарювання	Пасивна	Низький
4.	Система контролю суб'єкта господарювання	Слабкий	Високий
5.	Результати аудиту минулих років	Відсутні	Високий
6.	Частота зміни керівництва	Не змінювалося	Низький
7.	Фінансове становище суб'єкта господарювання	Посереднє	Високий
8.	Імовірність виникнення судових спорів	Малоймовірна	Низький
9.	Репутація керівників суб'єкта господарювання	Гарна	Низький
10.	Досвід роботи керівників суб'єкта господарювання	Достатній	Низький
11.	Власність	Колективна	Низький
12.	Розуміння ролі аудиту	Сумнівне	Високий
13.	Місцезнаходження суб'єкта господарювання	Велике місто	Низький

Зазвичай суб'єкти господарювання не мають формального процесу оцінки ризиків. У таких випадках існує ймовірність того, що управлінський персонал буде ідентифікувати ризики через пряму участь персоналу в діяльності. Однак незалежно від обставин, аудитори повинні направити запити щодо ідентифікованих ризиків та їх розгляду управлінським персоналом, а також оцінки процесу ризиків суб'єкта господарювання (прийнятний, не прийнятний).

Інформаційна система суб`єкта господарювання

Аудитор повинен отримати розуміння інформаційної системи, включаючи пов'язані бізнес-процеси, доречні для фінансової звітності. Складові інформаційної системи, що впливають на якість внутрішнього контролю, визначені МСА 315 (рис. 4.8).

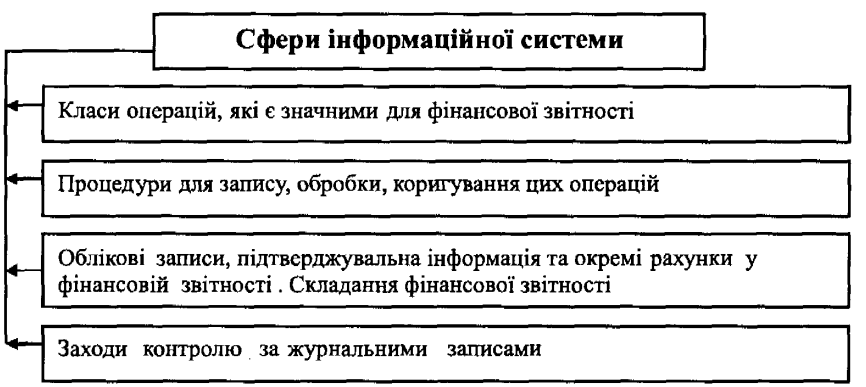

Рис. 4.8 Складові інформаційної системи суб`єкта господарювання

Інформаційна система, що відповідає цілям фінансової звітності, яка включає систему обліку, складається з процедур і записів, розроблених та встановлених суб'єктом господарювання для того, щоб:

– ініціювати, реєструвати, обробляти та вести облік операцій суб'єкта господарювання (а також подій і умов) та пов'язаних активів;

– виправляти некоректну обробку операцій;

– вести облік блокування системи або обходу заходів контролю;

– переносити інформацію із систем обробки операцій до Головної книги;

– реєструвати інформацію, важливу для фінансової звітності, щодо подій та умов, крім операцій, таких як знос та амортизація активів і зміни у можливості стягнення дебіторської заборгованості;

– забезпечувати збір, запис, обробку, узагальнення й належне внесення до фінансової звітності інформації.

Інформаційна система суб'єкта господарювання зазвичай включає використання стандартних записів, які постійно потрібні для реєстрації операцій. Прикладами можуть слугувати журнальні записи для реєстрації продажів, покупок і виплат грошових коштів у Головній книзі або для реєстрації облікових оцінок, які періодично здійснюються управлінським персоналом, таких як зміни в оцінці безнадійної дебіторської заборгованості.

Отримуючи розуміння заходів контролю суб'єкта господарювання, аудитори мають отримати розуміння того, як суб'єкт господарювання контролює ризики, що виникають в ІТ. Застосування системи ІТ впливає на спосіб запровадження заходів контролю. З погляду аудитора, заходи контролю за системами ІТ є ефективними в тому разі, якщо вони забезпечують цілісність інформації та захист даних, які оброблюються такими системами, і включають ефективні загальні засоби контролю ІТ та засоби контролю прикладних програм.

Загальні засоби контролю ІТ – це політика і процедури, які пов'язані з багатьма прикладними програмами та забезпечують ефективну роботу засобів контролю прикладних програм. Загальні засоби контролю ІТ, які забезпечують цілісність інформації та захист даних, зазвичай включають засоби управління такими аспектами:

- центр обробки даних і робота мережі;
- придбання, зміна та обслуговування системного програмного забезпечення;
- зміна програми;
- безпека доступу;
- придбання, розвиток та обслуговування прикладної системи.

Тестування системи внутрішнього контролю

Згідно МСА 315 розуміння внутрішнього контролю допомагає аудитору при ідентифікації типів потенційних викривлень інформації та чинників, які впливають на ризики суттєвого викривлення, а також при розробці характеру, строків і обсягу подальших аудиторських процедур. Також МСА 315 містить практичні рекомендації з організації тестування системи внутрішнього контролю.

Характер, терміни й обсяг процедур, що виконує аудитор з метою досягнення розуміння системи внутрішнього контролю, поряд з іншими факторами, залежать від:

- суттєвості;
- значущості пов'язаного ризику;
- застосовних законодавчих та нормативних вимог;
- розмірів і складності структури суб'єкта господарювання та комп'ютерної системи;

– погодженого масштабу перевірки;
– характеру документації суб'єкта господарювання.

Можливі різні варіанти документального оформлення інформації про систему внутрішнього контролю. Найпоширенішим є складання тестів. Обсяг тестів залежить від розміру суб'єкта господарювання, його структури. При здійсненні аудиту доцільно застосовувати типові тести.

Розглядаючи доцільність використання тестів контролю і їх обсяг, аудитор повинен враховувати різноманітні фактори, а саме:

– частоту виконання контролю суб'єктом господарювання;
– тривалість часу протягом періоду, якщо аудитор довіряє операційної ефективності контролю;
– обсяг одержання аудиторських доказів від тестів інших процедур;
– ступінь, до якого аудитор планує довіряти операційної ефективності контролю при оцінці ризику;
– загальні вимоги до системи внутрішнього контролю (табл. 4.11).

Таблиця 4.11

Вимоги до системи внутрішнього контролю

Вимоги	Склад вимог
1	2
Підконтрольність кожного суб'єкта внутрішнього контролю	У посадових інструкціях необхідно передбачити, що якість виконання контрольних функцій кожного суб'єкта може бути перевірена іншим суб'єктом внутрішнього контролю. У належному виконанні контрольних функцій ряду суб'єктів внутрішнього контролю (голова правління, президент, віце-президент, головний виконавчий директор, керівник служби внутрішнього аудиту, головний контролер, голова ревізійної комісії) зацікавлені насамперед власники суб`єкта господарювання. Тому діяльність таких суб'єктів повинна контролюватися власниками підприємства за допомогою послуг незалежних експертів різного профілю, у тому числі САД.
Обмеження інтересів	Необхідно створювати спеціальні умови, за яких наявність відхилень ставить відповідального працівника або підрозділ в невигідне становище та спонукає їх до регулювання вузьких місць.
Недопущення концентрації прав первинного контролю в руках однієї особи	Зосередження первинного контролю в одних руках може привести до зловживань.

Продовження табл. 4.9

1	2
Зацікавленість управлінського персоналу	Функціонування СВК не може бути ефективним без чесності, належної зацікавленості та участі посадових осіб управління.
Компетентність, сумлінність і чесність суб'єктів внутрішнього контролю	Якщо персонал суб`єкта господарювання, у службові функції якого входить здійснення контролю, не має вказаних характеристик, то навіть ідеально організована СВК не зможе бути ефективною.
Прийнятність (придатність) методології внутрішнього контролю	Цілі контролю, що ставляться перед центрами відповідальності, і завдання повинні бути раціональними. Розподіл контрольних функцій, програми внутрішнього контролю та застосовувані методи повинні бути доцільними.
Пріорітетність	Абсолютний контроль над звичайними та незначними операціями не має сенсу, відволікає від важливих завдань. В областях же, що мають стратегічне значення, контроль повинен бути налагоджений, навіть якщо такі області піддаються виміру за принципом "витрати – ефект".
Оптимальна централізація (або адекватність організаційної структури)	Динамічність, стабільність, безперервність функціонування СВК обумовлюється єдністю та оптимальним рівнем централізації. Оргструктура повинна відповідати розмірам і ступеню складності суб`єкта господарювання. Звичайно, у кожного типу організаційних структур є свої недоліки, наприклад повільний рух інформації та прийняття рішень у лінійно-функціональній структурі або розбіжність інтересів "верхів" та "низів" у багаторівневій дивізіональній ієрархії. Необхідно оцінювати сильні та слабкі сторони кожного варіанта.
Одинична відповідальність	Кожну контрольну функцію слід закріплювати тільки за одним центром відповідальності. Щоб уникнути безвідповідальності не слід закріплювати окрему функцію за двома або декількома центрами відповідальності. Але закріплення декількох контрольних функцій за одним центром відповідальності цілком припустимо.

Продовження табл. 4.9

1	2
Потенційне функціональне заміщення	Тимчасове вибуття окремих суб'єктів внутрішнього контролю не має переривати контрольні процедури. Для нього кожен працівник (суб'єкт внутрішнього контролю) повинен уміти виконувати контрольну роботу вищого та нижчого за посадою співробітника та одного – двох працівників свого рівня. Так можливо уникнути втрати зв'язку з об'єктом контролю на час вибуття працівників.
Регламентація	Ефективність функціонування СВК є прямо пов'язаною з тим, наскільки підлягає регламенту контрольна діяльність у суб'єкта господарювання. Звичайно, усе передбачити неможливо, тим більше не часто доводиться приймати рішення в умовах невизначеності. Але там, де це можливо, необхідно формально встановити правила, що регулюють порядок діяльності.
Взаємодія та координація	Контроль повинен здійснюватися на основі чіткої взаємодії всіх підрозділів і служб суб'єкта господарювання.
Документальне підтвердження виконання робіт з контролю	Кожна посадова особа, що виконує важливі контрольні функції, повинна регулярно звітувати в письмовій формі, засвідченій підписом, на підтвердження виконання контрольних функцій. Звіти повинні надходити в певний координаційний центр. Особа, що перевіряє дані звіти, також повинна підписом посвідчувати, що звіти є перевіреними. Виконання цього правила дозволяє координувати та контролювати роботу ланок системи внутрішнього контролю
Безперервність розвитку та удосконалення	З часом навіть найпрогресивніші методи управління застарівають. Система внутрішнього контролю має бути побудована з можливістю гнучкої перебудови для рішення нових завдань, які виникають у результаті зміни внутрішніх і зовнішніх умов функціонування суб'єкта господарювання, забезпечення можливості розширення та модернізації

Послідовність дій на етапі тестування внутрішнього контролю наступна (рис. 4.9):

Значення методичного забезпечення аудиторської оцінки системи внутрішнього контролю підсилюється в умовах жорсткості вимог до аудиту у світлі міжнародної стандартизації.



Рис. 4.9 Інформаційно-організаційна модель тестування внутрішнього контролю

З урахуванням затвердження КМСА МФБ нового варіанта МСА 240 безпосереднє проведення процедур аудиторської оцінки СВК стає обов'язковою умовою обґрунтування незалежної думки аудитора і якості проведеної аудиторської перевірки. Акцент при цьому робиться на висвітленні в аудиторському звіті здатності СВК попереджати шахрайство (особливо виникаюче з боку вищого рівня управлінського персоналу в обхід СВК). МСА 240 розглядає відповідальність аудитора, що стосується шахрайства, при аудиті фінансової звітності.

Говорячи про внутрішній контроль, важливо усвідомлювати, що він корисний тільки в тому випадку, якщо спрямований на досягнення конкретних цілей, і, перш ніж оцінювати результати контролю, необхідно визначити ці цілі.

Основними цілями внутрішнього контролю є надійність і повнота інформації; відповідність політиці, планам, законодавству; забезпечення збереження активів; економічне й ефективне використання ресурсів; досягнення підрозділами компанії поставлених цілей і задач [400, с. 48-49]. При отриманні розуміння заходів контролю, що є доречними для аудиту, аудитор повинен оцінити їх структуру та визначити, чи були вони впроваджені, через виконання відповідних процедур на додаток до подання запиту до персоналу суб'єкта господарювання.

Згідно МСА 315, характер аудиторської процедури є найважливішим при провадженні дій у відповідь на оцінені ризики. Характер аудиторської процедури стосується її мети (тобто тест заходів контролю або процедура по суті) та типу (тобто перевірка, спостереження, запит, підтвердження т.і.).

Отже, складаючи тести внутрішнього контролю, по-перше, треба сформулювати цілі тестування, наприклад (табл. 4.12).

Визначаючи обсяг аудиторських процедур, аудитор повинен всебічно дослідити сукупний вплив цілого ряду різних факторів.

Виконуючи тести засобів контролю, слід ураховувати наступне:

– визначення ступеня довіри аудиторів до систем бухгалтерсько-

Таблиця 4.12

Цілі тестування системи внутрішнього контролю за розділами

№ з/п	Об'єкт контролю	Мета контролю
1	2	3
1.	СВК	1. СВК існує.
2.	Система електронної обробки інформації ?	1. Процедури контролю несанкціонованого доступу встановлені. 2. Контроль за своєчасною архівацією регістрів обліку за підсумками автоматизованої обробки інформації здійснюється. 3. Несумісні обов'язки розподілено.
3.	Необоротні активи	1. Придбання, виготовлення, рух необоротних активів належним чином відображаються в обліку. 2. Записи по придбанню, виготовленню, руху необоротних активів відображаються достовірно у відношенні рахунку, суми, періоду. 3. Фізичні втрати не допускаються, а якщо мають місце, то за них своєчасно дають звіти.
4.	Інвестиції	1. Операції з фінансовими інвестиціями схвалюються та належним чином відображаються в документації. 2. Операції з фінансовими інвестиціями реєструються вчасно і точно у відношенні рахунка, суми і періоду. 3. Всі цінні папери та інші інвестиції належним чином класифіковані та оцінені.
5.	Запаси	1. Придбання, виготовлення, рух запасів належним чином відображаються в обліку. 2. Записи з придбання, виготовлення, руху запасів відображаються достовірно в відношенні рахунку, суми, періоду. 3. Оцінка проводиться достовірно, запаси, які втратили очікувані економічні вигоди, виявляються і відображаються своєчасно. 4. Фізичні втрати не допускаються, а якщо мають місце, то за них своєчасно дають звіти.
6.	Грошові операції	1. Несумісні обов'язки розподілені. 2. Касові операції здійснюються у відповідності з діючим законодавством. 3. Збереження грошей та їх еквівалентів забезпечено належним чином. 4. Касові операції належним чином контролюються.

Продовження табл. 4.9

1	2	3
7.	Кредиторська заборгованість	1. Закупівлі ґрунтуються на дійсних підтверджених запитах, належним чином складених у відношенні ціни, кількості, якості і постачальника. 2. Рахунки-фактури точні (терміни, кількості, ціни і пролонгації), розподіл рахунків правильний, а операції вчасно і точно враховуються у відношенні ремітента, суми і періоду. 3. Усі закупівлі сумуються і точно проводяться по бухгалтерських документах.
8.	Дебіторська заборгованість	1. Продаж представляє дійсні операції (тобто товари відвантажені чи послуги надані). 2. Продаж товарів чи послуг реєструються вчасно і точно у відношенні рахунка, суми і періоду. 3. Грошові надходження відповідають балансовим рахункам дебіторів. 4. Повернення товарів замовниками затверджуються і реєструються точно у відношенні рахунка, суми і періоду. 5. Усі замовлення відповідним чином затверджуються з урахуванням ризику неплатежу, сумнівні рахунки визнаються і забезпечуються вчасно.
9.	Кредити та позики	1. Несумісні обов'язки розподілені. 2. Кредитні операції здійснюються у відповідності з діючим законодавством. 3. Всі кредитні операції за витратами санкціонуються відповідною особою.
10.	Розрахунки з підзвітними особами	1. Несумісні обов'язки розподілені. 2. Операції за розрахунками з підзвітними особами контролюються належним чином. 3. Всі операції з підзвітними особами реєструються та відображаються в обліку.
11.	Доходи та витрати	1. Аналітичний облік доходів та витрат здійснюється з достатнім рівнем деталізації. 2. Відвантаження (придбання) товарів, робіт (послуг) санкціонується належним чином. 3. Дані аналітичного обліку з синтетичними реєстрами та Головною книгою звіряються.

го обліку й внутрішнього контролю суб'єкта господарювання (вимагає збільшення обсягу вибірки, тому що аудитору необхідно зібрати більше аудиторських доказів, що підтверджують низьку оцінку ризику СВК цього суб'єкта);

– підвищення передбачуваної норми відхилень (припустимої помилки) від прийнятої процедури контролю, яку аудитори можуть визнати припустимою, збільшують обсяг вибірки (чим нижче ця норма, тим, відповідно, більше повинен бути обсяг вибірки);

– ріст ступеня впевненості аудиторів в тому, що результати аудиторської вибірки є показовими з огляду фактичного допущення помилок і генеральної сукупності (збільшує її обсяг);

– значне число елементів генеральної сукупності, що досліджувались у вибірці (практично не впливає на коливання величини її обсягу). При незначній величині генеральної сукупності аудиторська вибірка може бути неефективна з погляду одержання достатніх і доречних аудиторських доказів).

Загальними є тести контролю системи бухгалтерського обліку та з питань електронної обробки інформації (табл. 4.13 – 4.14).

Таблиця 4.13

Тест наявності внутрішнього контролю системи бухгалтерського обліку

№з/п	Питання
1	2
1.	Кому підпорядкована ця служба: – головному бухгалтеру; – раді директорів (правлінню); – керівництву (директору); – інше?
2.	Хто розробляє політику внутрішнього контролю ?
3.	Чи існує взаємозамінність персоналу ?
4.	Як часто здійснюється підвищення кваліфікації фахівців ?
5.	Чи встановлені професійні вимоги до фахівців внутрішнього контролю?
6.	Служба внутрішнього контролю використовує: – типові форми документів; – розроблені самостійно; – інші (вкажіть)?
7.	Чи перевіряється службою внутрішнього контролю фінансова звітність до затвердження її керівництвом?
8.	Чи формуються та надаються керівництву звіти служби внутрішнього контролю? (Якщо так, вкажіть періодичність звітності)?
9.	Чи здійснюються перевірки системи обліку та фінансової звітності ревізійною комісією (Якщо так, вкажіть періодичність перевірок)?
10.	Чи затверджується звітність на річних загальних зборах акціонерів (засновників)?

Таблиця 4.14

Тест внутрішнього контролю з питань електронної обробки інформації

№з/п	Питання
1.	Чи підпорядковується відділ електронної обробки даних службам, інформацію яких обробляє?
2.	Чи санкціонують операції працівники відділу електронної обробки даних?
3.	Чи має можливість персонал відділу електронної обробки даних виправляти помилки (крім помилок набору)?
4.	Хто має доступ у приміщення, де розташований відділ електронної обробки даних?
5.	Чи обмежений визначеним колом осіб доступ до комп'ютерів ?
6.	Чи розділені рівні доступу для різних категорій співробітників?
7.	Чи використовуються паролі для контролю доступу?
8.	Чи регулярно здійснюється зміна паролів?
9.	Паролі звільнених співробітників анулюються вчасно?
10.	Чи встановлені процедури контролю несанкціонованого доступу?
11.	Чи встановлений і дотримується графік обробки даних?
12.	Чи забезпечено безперебійне живлення на випадок відключення електроенергії? При відповіді "так" указати, за допомогою яких засобів?
13.	Чи систематично архівується інформація?
14.	Чи переносяться на тверді копії (паперові носії) сформовані облікові регістри? (Вказати, з якою періодичністю)?
15.	Чи здійснюється контроль за своєчасним формуванням і архівацією регістрів обліку за підсумками автоматизованої обробки інформації? (При відповіді "так" указати, ким і з якою періодичністю)?

Всі інші тести розміщені у наступних розділах відповідно до статей звітності та класів операцій, що тестуються.

Тестування внутрішнього контролю є одним з необхідних етапів (або однією з необхідних умов), що передують визначенню аудиторського ризику.

Процедури визначення (оцінки) ризику

МСА містять вимоги щодо визначення аудиторського ризику, проте в них відсутні рекомендації щодо методології його розрахунку.

Автором запропоновано визначення оцінки ризику за модульно-рейтинговим принципом, що здійснюється наступними процедурами:

1. Визначення переліку факторів, що впливають на ризик (тобто, модулів).

2. Визначення значущості кожного з цих факторів (тобто, визначення відповідного кофіцієнта до кожного показника). Значення вагових коефіцієнтів визначаються по методу аналізу ієрархій, є постіними величинами, закріпленими у внутрішніх стандартах (таблиця 4.15).

Таблиця 4.15

Вагові коефіцієнти

№	Фактор ризику	Позначення	Вага показника
1.	Обсяг операцій	A1	0,90
2.	Ризик регламентації	A2	0,85
3.	Ефективність внутрішнього контролю	A3	1,00
4.	Ефективність керівництва	A4	0,85
5.	Постійність персоналу	A5	1,00
6.	Новизна систем /продуктів/	A6	0,75
7.	Складність операцій	A7	0,80
8.	Результати попереднього аудиту	A8	1,00
9.	Ризик репутації	A9	0,90
Усього			

3. Встановлення критеріїв для загальної оцінки ризику.

Критерії оцінки ризику:

Ризик (R)	Низький	Середній	Високий
Рейтинг	менше 10	Від 10 до 16,1	Більше 16,1

4. Оцінювання ризиків. Фактори та застосовні до них оцінки, безумовно, є суб'єктивними. Значення, запропоновані автором, наведено в табл. 4.16.

Таблиця 4.16

Оцінка ризику за факторами

№ з/п	Значення показника	Оцінка (фактор m складової)
1	2	3
1.	*Обсяг операцій*	
	Невелика кількість	1
	Середня кількість	2
	Велика кількість	3
2.	*Ризик регламентації обліку*	
	Цілком регламентовано	1
	Наявність нових вимог; існування незначної кількості питань, що потребують розробки	2

Продовження табл. 4.16

1	2	3
	Регламентація недостатня	3
3.	*Ефективність внутрішнього контролю*	
	Контроль достатній	1
	Контроль недостатній	2
	Контроль недієвий або системи контролю застарілі/ відсутні/	3
4.	*Ефективність керівництва*	
	Достатня	1
	Достатня з окремими пропозиціями щодо підвищення	2
	Недостатня	3
5.	*Постійність керівництва та облікового персоналу*	
	Значні зміни за останні півтора роки не відбувались	1
	Суттєві зміни за останні півтора роки	2
	Часті зміни за останній рік	3
6.	*Новизна систем /програмних продуктів*	
	Процедури відпрацьовані, регламентація достатня	1
	Програми нові, процедури відпрацьовані регламентація достатня	2
	Програми нові, регламентація недостатня	3
7.	*Складність операцій*	
	Низький ступінь складності	1
	Середній* ступінь складності	2
	Високий** ступінь складності	3
8.	*Результати попереднього аудиту*	
	Відсутність порушень	1
	Окремі незначні порушення, своєчасні виправлення	2
	Значні порушення, несвоєчасне виправлення	3
9.	*Ризик репутації*	
	Низький	1
	Середній	2
	Високий	3

* – до середнього ступеня належать операції в сфері ЗЕД, в іноземних валютах, з фінансовими інвестиціями, векселями, взаєморозрахунки з філіями, взаємозаліки.
** – до висого ступіня відноситься діяльність торговців цінними паперами, фінансових посередників, компаній з управління активами.

5. Розрахунок та оцінка ризику на підставі визначених значень. Оцінка загального ризику розраховується по формулі:

$$R=\sum_{i=1}^{i=9} A_i M_i \qquad (4.1)$$

R – ризик при проведенні аудиторської перевірки;
A – фактичний рейтинг;
M – вага показника.

Документування оцінювання ризику може здійснюватися наступним чином (табл. 4.17).

Таблиця 4.17

Розрахунок-оцінка ризику при проведенні аудиторської перевірки

№ з/п	Фактор ризику	Фактичний рейтинг A	Вага показника m	Значення показника R
1.	Обсяг операцій		0,90	
2.	Ризик регламентації		0,85	
3.	Ефективність внутрішнього контролю		1,00	
4.	Ефективність керівництва		0,85	
5.	Постійність персоналу		1,00	
6.	Новизна систем / програмних продуктів/		0,75	
7.	Складність операцій		0,80	
8.	Результати попереднього аудиту		1,00	
9.	Ризик репутації		0,90	
Разом:				

Одним з найважливіших питань щодо ризику викривлень у фінансовій звітності є ризик шахрайства. Вважаємо, що процедури його ідентифікації потребують особливої уваги.

Ризик шахрайства при проведені аудиту

Наступним кроком оцінки ризику невиявлення є оцінка ризику шахрайства.

Кримінальний кодекс України визначає шахрайство як "Заволодіння чужим майном або придбання права на майно шляхом обману чи зловживання довірою" [592]. Цей аспект оцінки ризиків є дуже чутливим, тому що ведення бізнесу в Україні має певні національні особливості. Експерти ВЕФ включили Україну та Росію до групи країн, "де злочинність, корупція і відкрите нехтування податковими законами настільки стали нормами життя, що право, засноване на законі, серйозно підірвано" [583]. За інформацією Служби безпеки України, 40% підприємців та близько 90% комерційних структур мають корумповані зв'язки в різних органах влади і управління [252, с. 17.]. Вплив корупції на умови ведення бізнесу відмічають майже всі автори, хто торкається цієї теми [85, с. 131–136; 87, с. 2–6; 153, с. 89-92; 165, с. 13–17; 317, с. 162–171; 563, с. 25–31].

За даними "Всесвітнього огляду динаміки економічних злочинів (Global Economic Crime Survey) міжнародної аудиторської компанії" за 2009 р. Україна посідає шосте місце в світі за обсягами шахрайства, поступаючись лише Росії, ПАР, Кенії, Мексиці та Канаді [588, с. 23].

Поняття шахрайства, яке використовує Асоціація сертифікованих спеціалістів із розслідування шахрайства (ACFE), означає використання службового становища для цілей особистого збагачення шляхом неналежного використання або крадіжки власності чи ресурсів організації [364, с. 5].

За даними "Європейського дослідження з питань управління ризиками шахрайства", яке було проведено аудиторською компанією Ernst & Young, внутрішній аудит посідає перше місце серед засобів контролю у виявленні фактів шахрайства на підприємстві [149, с. 10].

Згідно МСА 240 аудитор має ідентифікувати можливі ризики та оцінити їх. Викривлення у фінансовій звітності можуть виникнути внаслідок або шахрайства, або помилки. Чинник, який відрізняє шахрайство від помилки, полягає в навмисності або ненавмисності основної дії, яка призводить до викривлення фінансової звітності.

З точки зору ймовірності виявлення шахрайства та помилок аудитором їх можна класифікувати таким чином (табл. 4.18).

Для цілей МСА аудитори мають розглядати шахрайство, яке спричиняє суттєве викривлення фінансової звітності. Два типи навмисних викривлень стосуються аудитора:

– викривлення, які є наслідком неправдивої фінансової звітності;
– викривлення, які є наслідком незаконного привласнення активів.

Аудитор може визнавати облікові записи та документи справжніми, якщо він не має підстави вважати протилежне. Якщо умови, ідентифіковані під час аудиту, змушують аудитора вважати, що документ може бути несправжнім або що умови в документі були змінені, але інформація про це не повідомлялася аудитору, він повинен продовжити дослідження.

У ході планування завдання аудитори повинні врахувати потенційні області здійснення шахрайств, з якими доведеться мати справу. Отже, аудитори мають бути знайомі з чинниками ризиків та ознаками шахрайств, ретельно аналізувати ознаки або дії, які асоціюються з шахрайством. Ці ознаки за суттю є суб'єктивними. Тому цілком можливо, що якась з ознак може не потрапити у поле зору аудиторів під час належного виконання завдання. Як вже відзначалося, фактори, які сприяють здійсненню шахрайств, різноманітні та численні. Знання слабких місць бізнесу, дає аудиторам можливості щодо виявлення та запобігання шахрайства.

Деякі з факторів, що сприяють здійсненню шахрайств, виникають з загальних недоліків процедур внутрішнього контролю (табл. 4.19).

Таблиця 4.18

Класифікація помилок та шахрайства [406]

Помилка – ненавмисне перекручення звітності, яке є наслідком ненавмисних дій або без дій персоналу перевіряємого суб'єкту (арифметична та методологічна)		*Шахрайство* – навмисне перекручення звітності яке є наслідком навмисної дії або без дії перевіряємого суб'єкту (в тому числі зловживання, які мають мотиви незаконного особистого збагачення)	
Припущені за неуважністю, некомпетентністю, недбалістю	Викликані недосконалістю системи бухгалтерського обліку, діючим законодавством (в тому числі податковим)	Персоналу	Адміністрації
Помилки повинні бути виявлені та усунені в системі внутрігосподарчого контролю	Помилки повинні бути виявлені як внутрішніми, так і зовнішніми аудиторами	Ймовірність їх виявлення внутрішніми аудиторами вища, ніж зовнішніми	Ймовірність їх виявлення невисока при поточних перевірках, але підвищується при перевірках правоохоронними органами

Згідно статистичним даним Association of Certified Fraud Examiners, тільки за 2004 рік у результаті шахрайств у фінансовій звітності сукупний збиток, нанесений її користувачам, склав 660 млрд дол. США [573].

Незважаючи на різноманіття схем викривлення даних у фінансовій звітності, усі вони так чи інакше націлені на завищення виторгу, прибутку та валюти балансу. Тому, навіть якщо використовувати тільки загальнодоступну інформацію, можна виявити ознаки шахрайства у звітності й скласти власну думку про достовірність представлених у ній відомостей.

Беручи до уваги, що сьогодні в українських підприємствах активно впроваджується звітність за міжнародними стандартами, слід очікувати тих же тенденцій, що й у світовій практиці. За даними професійних організацій США [568, 575, 595] американське середовище контролю хворіє такою ж хворобою, як і інші країни, які тільки-но переходять до ринкових відносин. Тому Україна не є виключенням, а просто знаходиться на відповідному відрізку місця та часу.

Зважаючи на складну ситуацію у сучасній економіці України та стан її тіньового сектору, не визиває сумнівів, що ризики викривлення фінансової

Таблиця 4.19

Ознаки шахрайства

№ з/п	Ознаки шахрайств	Зміст
1	2	3
1.	Збіг даних	Наявність дублюючих документів та однакових сум, перерахованих на адресу одного контрагента. Зазвичай шахрай відносить особисті витрати на рахунок клієнта або на рахунок підставної фірми, створеної спеціально для цих цілей. Працівник може оформити платіж двічі на адресу однієї фірми, але фактично платіж буде адресовано на його персональний розрахунковий рахунок.
2.	Копії документів замість оригіналів	В деяких підприємствах оплатити рахунок або перевезти продукцію в межах організації можливо на підставі копій документів. Такі документи нескладно підробити за допомогою сканування печатки та підписів. За допомогою фальсифікованих документів є можливість вивезти продукцію з території підприємства та не довезти її за призначенням. З метою запобігання подібних ситуацій слід заборонити використання копій у внутрішньому обороті.
3.	Відсутність підтверджувальних документів	Зазвичай ретельно контролюються великі суми, тому дрібні витрати можуть пройти непоміченими. Різновид шахрайства – списання у брак значних обсягів продукції частинами, невеликими сумами, за допомогою коректувальних записів без документів.
4.	Необгрунтовані знижки	Наявність випадків, коли покупцеві надається знижка, значно більше звичайних. Аудиторам слід звертати увагу на подібні випадки. Такі факти можуть сигналізувати про змову працівника, відповідального за продаж, з контрагентом. Для виявлення необгрунтованого надання знижок доречно проаналізувавши ціни відвантаження різним покупцям за певний період.
5.	Затоварення	Наявні утворення значних запасів сировини, матеріалів і готової продукції на складах дає широкі можливості для розкрадання товарно-матеріальних цінностей: розкрадання декількох одиниць стає менш помітним.
6.	Підвищення цін для постачальника	Нерідко працівники, що займаються закупівлями, вступають у змову з постачальником товарів (робіт, послуг). Вони одержують винагороду за придбання товарів саме у такого покупця, а постачальник - підвищений дохід або постійні продажі. Для виявлення таких випадків доречно порівняти ціни різних постачальників.

Продовження табл. 4.19

1	2	3
7.	Збільшення простроченої заборгованості	Один зі способів приховування фактів розкрадання – списання майна як проданого. У цьому випадку в бухгалтерському обліку відображається продаж майна та виникнення дебіторської заборгованості. За такого виду шахрайства гроші від боржника ніколи не надійдуть. Якщо такі дії є злочинною змовою за участю керівництва, то є імовірність, що після закінчення строку позовної давності дебіторську заборгованість буде списано на збитки. Дане шахрайство може не передбачати доступу до облікової системи, а бути вчинене за допомогою фальсифікації документів.
8.	Порушені взаємні зв'язки між показниками	1. Обсяги запасів падають, а відходи виробництва зростають. Це може бути не тільки результатом проблем з технологічним устаткуванням, але й непрямою ознакою існування неврахованого виробництва. 2. Обсяги сировини зростають, відходи зростають, а випуск продукції падає. Якщо не спостерігається зростання залишків незавершеного виробництва, це може служити непрямою вказівкою визнання придатної продукції за брак. При відсутності відповідних систем контролю за процесом виробництва ймовірність використання подібної схеми дуже висока.
9.	Відхилення фактичних даних від нормативних	На багатьох підприємствах діють внутрішні нормативи, розраховані виходячи з технології виробництва. Стандартний аудиторський аналіз – зіставлення нормативних і фактичних даних. Аудиторів має насторожити той факт, якщо фактичні дані дорівнюють або є трохи нижчими від нормативних. Доречно в цьому випадку зіставити нормативи підприємства з нормативами галузі (при порівнянності технології та видів продукції). Якщо метод демонструє, що нормативи підприємства є вищими, ніж у галузі, це може бути приводом для перегляду нормативів, або змусити аудиторів провести більш детальний аналіз фактичних даних за попередні періоди. Цілком ймовірно, що дані виявляться невірними з метою приховування розкрадань.
10.	Рівень життя співробітників	Керівникам підприємств та внутрішнім аудиторам слід звертати особливу увагу на відповідність стилю життя працівників їх доходам. Якщо рівень життя значно перевершує рівень заробітку співробітника, це може бути приводом задуматися про те, де працівник бере гроші. Цілком ймовірно, що працівник, користуючись службовим становищем, викрадає на підприємстві цінності.

звітності вітчизняних суб'єктів господарювання ніяк не нижче зарубіжних. Тому аудиторам України з метою максимальної ідентифікації шахрайств варто скористатися досвідом своїх колег з цього питання.

Західні фахівці зосереджують увагу на способах викривлення, які зустрічаються найчастіше (рис. 4.10).

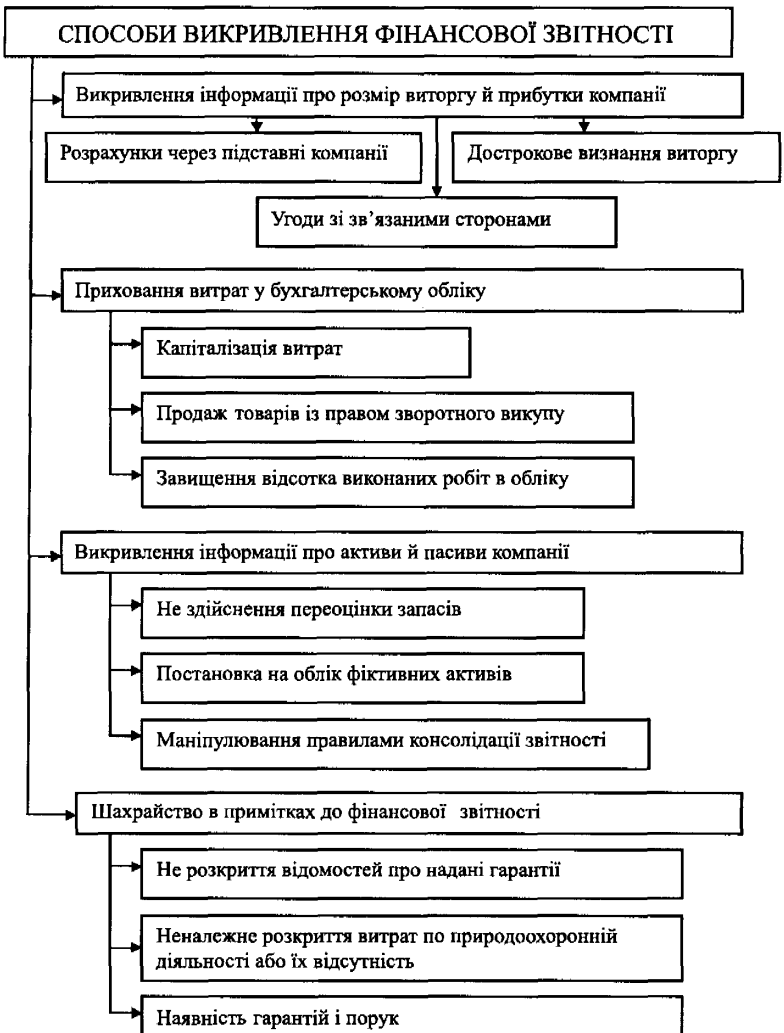

Рис. 4.10 Розповсюджені способи викривлення фінансової звітності

Зупинемося докладніше на підходах, що дозволяють виявити шахрайство у фінансовій звітності (табл. 4.20).

Таблиця 4.20

Основні фактори ризику появи викривлень у звітності

№ з/п	Фактор	Можливі ознаки
1.	Система корпоративного управління й організаційна структура	Звернути увагу на часту зміну організаційної структури, децентралізовану систему керування, відсутність аудиторського комітету й служби внутрішнього контролю.
2.	Кадровий склад і репутація керівництва	Ознаками можливого шахрайства у звітності можуть бути часта зміна топменеджерів, родинні або дружні зв'язки між ними, негативна ділова репутація керівників.
3.	Бухгалтерські "аномалії"	Зниження частки виторгу від продажів у сукупних доходах компанії, що залишаються стабільними, суттєва величина непокритого збитку, висока дебіторська заборгованість, більший прибуток при дефіциті власних коштів
4.	Взаємодія із зовнішніми аудиторами	Часта ротація зовнішніх аудиторів, знаходження підрозділів (філій) у важкодоступні для аудиторів регіонах.

Сьогодні найбільш повну статистику в цій області мають США, тому реальні випадки викривлень фінансової звітності розглядаються на прикладі американських компаній [572, 570, 581, 569, 598, 571, 574].

Проблеми діагностування можливого викривлення показників звітності привертають увагу багатьох авторів [288, с. 66-67; 102, с. 61-63; 273, с. 288-296; 521; 517; 155; 515; 576]. Актуальним залишається питання підвищення ефективності такого діагностування, тобто уніфікації методів, спрощення розрахунків.

Якщо у звітності виявлені "симптоми" можливого викривлення інформації, то вважається доречним розрахувати так звані індикатори шахрайства. Для аналізу звітності на предмет викривлення даних зазвичай використовуються такі показники, як темпи зниження маржинального прибутку, росту якості активів, оборотності активів і т.д. У міжнародній практиці така система показників одержала назву "Карта нормативних відхилень фінансових індикаторів". Вона розроблена професором Мессодом Бенишем (Messod Beneish, Університет штату Індіана, США) (табл. 4.21).

Таблиця 4.21

Карта нормативних відхилень фінансових індикаторів

№ з/п	Найменування показника	Формула розрахунків	Коментарі
1	2	3	4
1.	Темп росту виторгу	$В_t / В_0$, де $В_t$, $В_0$ – розмір виручки за звітний і попередні роки	Якщо темп зниження маржинального доходу більше одиниці, то його частка у виторгу від продажу скоротилася. Відповідно знизилася "якість" виторгу й, як наслідок, погіршилися перспективи підприємства на ринку. При цьому якщо виторг від продажів зростає (темп росту виторгу більше одиниці), а частка маржинального доходу у виторгу знижується, то в наявності ознаки шахрайства у фінансовій звітності.
2.	Темп зниження частки маржинального доходу у виторгу	$[(В_0 - З_0) / В_0] / [(В_t - З_t) / В_t]$, де $В_t$, $В_0$ – розмір виручки за звітний і попередні роки; $З_t$, $З_0$ – собівартість продажу за звітний і попередні роки	
3.	Темп росту якості активів	$[(А_t - ТА_t - ОЗ_t) / А_t] / [(А_0 - ТА_0 - ОЗ_0) / А_0]$, де $А_t$ $А_0$ – сукупна величина активів на кінець та початок звітного періоду; $ТА_t$ $ТА_0$ – величина оборотних (поточних) активів станом на кінець та початок звітного періоду; $ОЗ_t$ $ОЗ_0$ – залишкова вартість основних засобів на кінець та початок звітного періоду	Якщо темп росту якості активів перевищує одиницю, підприємство, найімовірніше, збільшує частку необоротних активів у сукупному обсязі активів. Ріст необоротних активів, не пов'язаний зі збільшенням кількості основних засобів, може свідчити про необгрунтовану капіталізацію витрат.

Продовження табл. 4.21

1	2	3	4
4.	Темп росту оборотності дебіторської заборгованості	($ДЗ_1$ / $В_1$ / 365 дн.) / ($ДЗ_0$ / $В_0$ / 365 дн.), де $ДЗ_1$ $ДЗ_0$ – дебіторська заборгованість на кінець та початок звітного періоду; $В_1$ $В_0$ – розмір виручки за звітний і попередній період	В умовах стабільності або помірного росту бізнесу цей показник буде залишатися приблизно на одному рівні. Про шахрайство може свідчити ситуація, коли оборотність дебіторської заборгованості різко зростає або знижується. У першому випадку велика ймовірність того, що здійснюються маніпуляції з виторгом від продажів, у другому – не можна виключити, що дебіторська заборгованість штучно завищується.
5.	Темп росту частки витрат у виручки від реалізації	(Р1 / В1) / (Р0 / В0), де Р1 Р0 – собівартість реалізованої продукції, включаючи витрати на збут за звітний та попередній період, В1 В0 – розмір виручки за звітний і попередній період	Темп росту частки витрат у виручці від реалізації не повинен суттєво відрізнятися від темпів росту продажів. Якщо ж темп росту частки витрат, що доводяться на виторг від продажів, суттєво відхиляється від одиниці, це, швидше за все, спотворюється або собівартість реалізованої продукції, або виручка.
6.	Темп росту частки амортизаційних відрахувань	(А1 / П31) / (А0 / П30), де А1 А0 – сума амортизаційних відрахувань за звітний та попередній період; П31 П30– первісна вартість основних засобів на кінець та початок звітного періоду	Темп росту частки амортизаційних відрахувань у звичайних умовах приблизно дорівнює одиниці. Отже, у випадку різкої зміни даного показника можна зробити висновок про ймовірне шахрайство у фінансовій звітності.
7.	Темп росту фінансового важеля	(К31 / ВК1) / (К30 / ВК0), де К31 К30 – величина кредиторської заборгованості на кінець та початок звітного періоду; ВК1 ВК0 – власний капітал на кінець та початок звітного періоду	Ринкова вартість акцій компанії залежить від величини фінансового важеля. З метою підвищення ринкової вартості акцій керівництво компанії може штучно занижувати рівень фінансового важеля, включаючи кредиторську заборгованість до складу прибутку. У таких випадках темпи росту фінансового важеля будуть суттєво коливатися.

Аудитор повинен зробити запити управлінському персоналу, які стосуються:

– оцінки управлінським персоналом ризику того, що фінансова звітність може бути суттєво викривленою внаслідок шахрайства, включаючи характер, обсяг та періодичність таких оцінок. Доречно робити запити управлінському персоналу, що стосуються власної оцінки ризику шахрайства управлінським персоналом та встановлених заходів контролю для запобігання й виявлення шахрайства;

– процесу управлінського персоналу для ідентифікації та застосування дій у відповідь на ризики шахрайства у суб'єкта господарювання, включаючи будь-які конкретні ризики шахрайства, які ідентифікував управлінський персонал або які привернули його увагу, або класи операцій, залишки на рахунках чи розкриття інформації, щодо яких ймовірно існування ризику шахрайства;

– повідомлення управлінським персоналом інформації, якщо вона є, тим, кого наділено найвищими повноваженнями, яка стосується процесів ідентифікації та дій у відповідь на ризики шахрайства у суб'єкта господарювання;

– повідомлення управлінським персоналом інформації, якщо вона є, працівникам, яка стосується його поглядів на практики ведення бізнесу та етичну поведінку.

Приклади інших осіб у межах суб'єкта господарювання, яким аудитор може надіслати запити про існування або підозру шахрайства згідно МСА 240, охоплюють:

– технічний персонал, який безпосередньо не бере участі в процесі фінансової звітності;

– працівників з різним рівнем повноважень;

– працівників, які беруть участь у веденні, обробці або відображенні в бухгалтерському обліку складних чи незвичайних операцій, або тих, хто здійснює нагляд або моніторинг таких працівників;

– юристи підприємства;

– головного спеціаліста з питань етики або особу, яка обіймає еквівалентну посаду;

– особу або осіб, що розглядають звинувачення у шахрайстві.

Таким чином, процедури з виявлення ризиків шахрайства полягають у наступному: направлення запитів управлінському персоналу та іншим особам у межах суб'єкта господарювання; аналіз відповідей на запити; розрахунок та аналіз нормативних відхилень фінансових індикаторів.

Аудиторам необхідно проаналізувати та задокументувати у робочих документах, чи виявлено:

– факти можливого шахрайства з боку найманих робітників;

– факти можливого шахрайства з боку управлінського апарата,

пов'язані з викривленнями в результаті несумлінного складання звітності;

– факти можливого шахрайства з боку управлінського апарату, що пов'язані з викривленнями в результаті незаконного присвоєння активів;

– нормативні відхилення фінансових індикаторів.

Кожному аспекту з вищенаведених необхідно приділити достатню увагу. Документальне оформлення результатів дослідження може здійснюватися в типових формах (табл. 4.22).

Таблиця 4.22

Оцінка ризиків шахрайства

№ з/п	Опис	Факт виявлення	Оцінка ризику (В, С, Н)
1	2	3	4
1.	Факти можливого шахрайства з боку найманих працівників		
2.	– нестандартні дані в бухгатерських документах		
3.	– слабкості внутріфірмового контролю		
4.	– відхилення від середніх (нормальних) значень величин тих або інших показників		
5.	– спосіб життя, що виходить за звичні рамки, незвичайна поведінка		
6.	Факти можливого шахрайства з боку управлінського апарату, пов'язані з викривленнями в результаті несумлінного складання фінансової (бухгалтерської) звітності		
7.	– керівництво не може дотримувати належних норм корпоративного управління та етики, або наслідує неналежним етичним принципам		
8.	– у складі керівництва одна особа або група осіб займає домінуюче положення при відсутності заходів, що компенсують відсутність контролю (наприклад, нагляду з боку представників власника)		

Продовження табл. 4.22

1	2	3	4
9.	– керівництво не здійснює належним чином моніторинг важливих засобів контролю		
10.	– керівництво ставить невиправдано амбіційні фінансові цілі та завдання перед бухгалтерськими працівниками		
11.	– є тенденція наймання керівництвом неналежних співробітників для роботи в області бухгалтерського обліку, інформаційних технологій або внутрішнього аудиту		
12.	– необгрунтовані вимоги до аудиторів, у тому числі невиправдане обмеження термінів проведення аудиту або складання аудиторського висновку		
13.	– обмеження доступу аудиторів до співробітників та інформації або можливості спілкування аудиторів із представниками власника		
14.	– нездатність враховувати грошові потоки в результаті господарської діяльності при відображенні розміру виручки або росту виторгу		
15.	– незвичайні або навмисне ускладнені господарські операції (особливо ближче до закінчення звітного періоду), проблематичні з погляду вимоги пріоритету змісту перед формою		
16.	– операції з афілійованими особами, які не відносяться до звичайного ведення господарської діяльності		
17.	Факти можливого шахрайства з боку управлінського апарата, пов'язані з викривленнями в результаті незаконного присвоєння активів		

Продовження табл. 4.22

1	2	3	4
18.	– обіг великих сум готівки		
19.	– відсутність належних процедур відбору й перевірки кандидатів на заміщення посад, що мають доступ до активів, схильних до присвоєння		
20.	– відсутність порядку в системі обліку активів, схильних до присвоєння		
21.	– відсутність належного розподілу обов'язків між відповідальними співробітниками або проведення регулярних незалежних перевірок		
22.	– відсутність звірки рахунків бухгалтерського обліку		
23.	– суми дебіторської заборгованості, які не погашаються протягом тривалого часу й ін.		
24.	– менше, чим очікувалося, кількість одержуваних підтверджень у відповідь на розіслані запити або виявлення значних розбіжностей у результаті одержання підтверджень		

У разі виявлення фактів шахрайства, або визначення ризику шахрайства як середнього та високого, керівником перевірки плануються додаткові процедури (табл. 4.23).

Таблиця 4.23

Додаткові процедури у відповідь на виявлені ризики шахрайства

№ з/п	Перелік аудиторських процедур
1	2
1	Відвідати виробничі приміщення або провести фактичний контроль без попередження (наприклад, організація спостереження за інвентаризацію в офісах або раптове перерахування готівкових коштів).
2	Провести аналітичні процедури перевірки по суті, зокрема, порівняти обсяг продажів і собівартість реалізованих товарів по виробничих об'єктах і видах діяльності з величинами, що розраховано по оцінках аудиторів.

Продовження табл. 4.23

1	2
3	Провести детальну перевірку коригуючих бухгалтерських записів підприємства на кінець року, більш детально дослідити ті з них, які видаються незвичайними з погляду змісту або величини числових показників.
4	Провести бесіду з працівниками, що мають відношення до тих питань, які викликають стурбованість у частині ризику можливого суттєвого викривлення в результаті несумлінних дій, щоб перевірити їхнє розуміння такого ризику, а також того, чи здатні наявні засоби контролю знизити ризик.
5	Провести аудиторські процедури відносно звірянь взаєморозрахунків із третіми особами, підготовлених підприємством, у тому числі на проміжні дати.
6	Перевірити достовірність записів і операцій, отриманих при веденні бухгалтерського обліку за допомогою електронно-обчислювальної техніки.

Загальна схема послідовності процедур щодо виявлення ризиків шахрайства наведена на рис. 4.11.



Рис. 4.11 Інформаційно-організаційно модель визначення ризику шахрайства

Для ідентифікації ризиків шахрайства та планування подальших відповідних процедур доречно класифікувати їх за наступними критеріями (рис. 4.12):



Рис. 4.12 Класифікаційні ознаки та типологія шахрайств

Отже, загальні процедури, що передують аудиту, починаються з узгодження умов на його проведення та завершуються визначенням аудиторського ризику. Тільки визначивши ризик невиявлення аудитор має можливість перейти до планування саме аудиторських процедур як інструменту досягнення загальної цілі аудиту.

4.3 Процедури на стадії планування аудиту

Забезпечення високого рівня конкурентоспроможності аудиторських фірм значною мірою залежить від адекватного планування аудиту. Планування конкретної аудиторської перевірки здійснюється у процесі аудиту від моменту вибору клієнта і укладення договору до формулювання висновку. Незважаючи на те, що аудиторські фірми можуть, у певній мірі, використовувати типові форми планів і програм, їх треба уточнювати і переглядати, оскільки кожна аудиторська перевірка із врахуванням зовнішніх та внутрішніх факторів впливу на діяльність суб'єкта перевірки потребує розробки конкретного плану і програми.

У спеціальній економічній літературі приділено достатньо багато уваги плануванню конкретного аудиту, проте автори по-різному підходять до висвітлення цього важливого організаційного і методологічного питання. Так Р. Адамс вважає, що "планування в аудиті – це визначення засобів для досягнення цілей в аудиті" [3]. Інші автори [493, с. 39] розширюють цей термін та зазначають, що планування аудиту – це розробка загальної стратегії та деталізованого підходу щодо характеру, строків і масштабу аудиторської перевірки. В. Є. Труш щодо планування зосереджується на проблемах загального підходу до проведення аудиту і переліку аспектів, які слід враховувати при складанні плану [506, с. 64-67].

С. Я. Зубілевич [172, с. 68-77] вважає найголовнішим мету і завдання аудиту, вимоги стандартів щодо змісту планів, підходи до групування рахунків бухгалтерського обліку за господарськими процесами, наводить варіанти плану й програми аудиту тощо. Е. А. Аренс і Дж. К. Лоббек пропонують дещо інший підхід до планування аудиторської перевірки, зокрема акцентують увагу на етапах процесу планування аудиту [17, с. 261]. В. І. Подольський [353, с.217], А. Д. Шеремет, В. П. Суйц [541, с. 111] та ін. визначають, що планування, як початковий етап проведення аудиту, полягає в розробці аудиторською організацією загального плану аудиту з визначенням очікуваного об'єму, графіків та строків проведення аудиту, а також в розробці аудиторської програми, яка визначає об'єм, види та послідовність виконання аудиторських процедур, що є необхідними для формування аудиторською організацією об'єктивної та обґрунтованої думки про бухгалтерську звітність організації.

Вимоги до планування встановлені МСА 300. Планування аудиту включає встановлення загальної стратегії аудиту для завдання та розробку плану аудиту. Адекватне планування допомагає у виконанні аудиту фінансової звітності, зокрема (рис. 4.13).

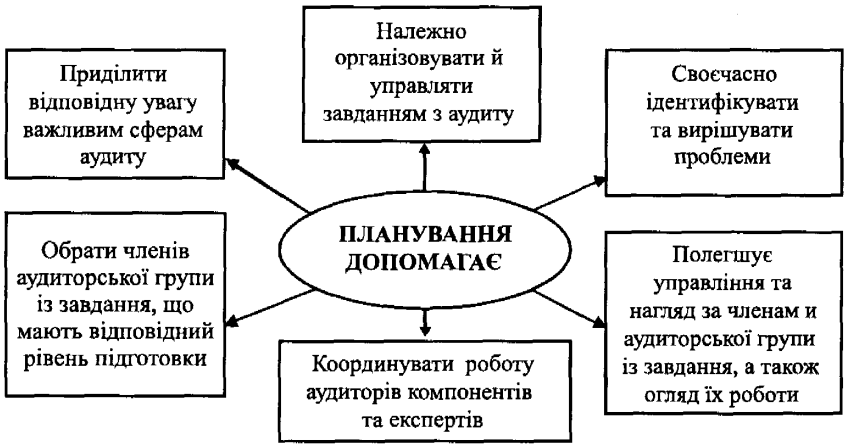

Рис. 4.13 Функції планування аудиту

Аудитори мають визначити загальну стратегію аудиту, яка б встановлювала обсяг, час і напрям аудиту, а також спрямовувала розробку плану аудиту.

Встановлюючи загальну стратегію аудиту, аудитор повинен:

– ідентифікувати характеристики завдання, які визначатимуть його обсяг;

– встановити звітні цілі завдання для планування часу аудиту та характеру необхідного повідомлення інформації;

– розглянути чинники, які з погляду професійного судження аудитора є важливими для спрямування зусиль аудиторської групи із завдання;

– розглянути діяльність, що передує завданню;

– уточнити характер, час та обсяг ресурсів, необхідних для виконання завдання.

Після визначення стратегії необхідно розробити план аудиту з описом:

– характеру, часу та обсягу запланованих процедур оцінки ризиків;

– характеру, часу та обсягу запланованих процедур на рівні твердження;

– інших запланованих аудиторських процедур, які слід виконати для дотримання вимог МСА.

Дослідивши різні джерела, автор узагальнив всі дії на етапі планування та визначив структуру планування аудиторської перевірки (рис. 4.14).

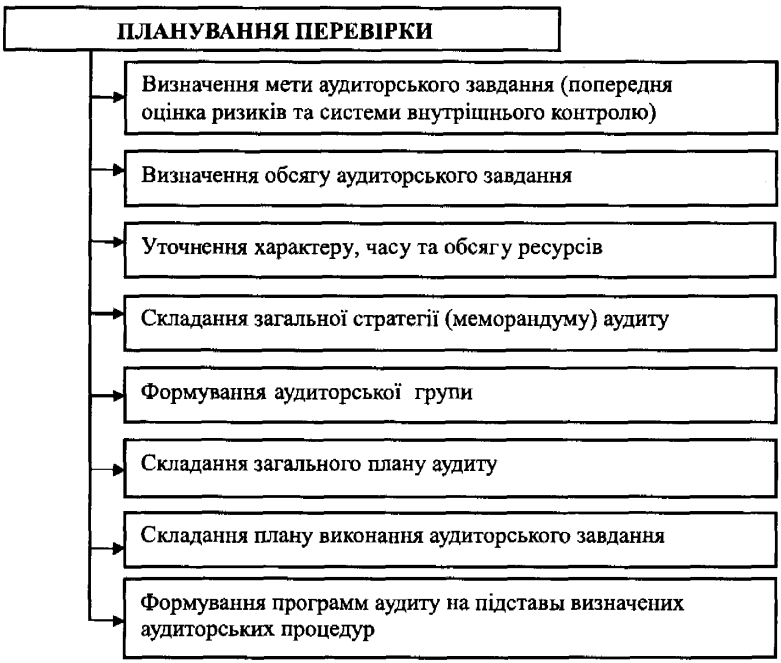

Рис. 4.14 Процесс планування аудиторського завдання

Отже, *планування* – це процес, що дає можливість раціонально виконати аудит і одночасно зменшити ризик невиявлення найсуттєвіших моментів діяльності клієнта. Обсяг робіт з планування аудиту залежить від таких факторів: масштаб і складність аудиту, кваліфікація аудитора та його практичний досвід, бізнес клієнта, наявність постійних замовників, чинне законодавство та ін.

На процес планування аудиту великий вплив мають масштаб і складність аудиту, що залежить від бізнесу клієнта, його величини та діяльності. Щоб планування було ефективним, аудитори повинні здійснювати контроль за виконанням робіт та підтвердити їх результати в своїх робочих документах.

Автором узагальнено основні процедури на стадії планування (табл. 4.24).

Процедури з визначення суттєвості та ризику для цілей планування

Відповідно до МСА під час перевірки аудитор має оцінити суттєвість отриманої інформації. При цьому необхідно враховувати як кількісну,

Таблиця 4.24

Процедури на стадії планування

№ з/п	Стадії	Перелік аудиторських процедур
1	Процедури з оцінки аудиторського ризику	Заповнення з метою оцінки ризиків анкети, що затверджена внутрішньофірмовим стандартом (з урахуванням зовнішніх та внутрішніх факторів)
		Розрахунок оцінки ризику
2	Процедури з визначення суттєвості для цілей планування	Розрахунок рівня суттєвості для валюти балансу відповідно стандарту аудиторської фірми
		Розрахунок рівня суттєвості для статей балансу відповідно стандарту аудиторської фірми
		Тестування показників звіту про фінансові результати на суттєвість
3	Складання плану аудиту	Підготовка робочих документів з планування (за класифікацією фінансової звітності, або за циклами)
		Затвердження загального плану керівником аудиторської фірми
		Розробка програм аудиту

так і якісну сторону виявлених порушень або помилок. Будь-яке порушення, виявлене аудитором, має в своїй основі якісну природу, і залежно від характеру порушень може мати або не мати кількісної оцінки [397, с. 65-67].

Відповідальність аудитора за застосування концепції суттєвості під час планування та проведення аудиту фінансової звітності регламентована МСА 320. В МСА 450 пояснюється, як застосовується суттєвість під час оцінки впливу ідентифікованих викривлень на сам аудит і впливу невиправлених викривлень, якщо такі є, на фінансову звітність.

Хоча концептуальні основи фінансової звітності і можуть розглядати суттєвість, використовуючи різну термінологію, зазвичай в них йдеться про те, що:

– викривлення, включаючи пропуски, вважаються суттєвими, якщо обгрунтовано очікується, що вони, окремо або в сукупності, можуть вплинути на економічні рішення користувачів, що приймаються на основі фінансової звітності;

– судження щодо суттєвості робляться з урахуванням супутніх обставин і залежать від розміру або характеру викривлення, або їх поєднання;

– судження щодо питань, які є суттєвими для користувачів фінансовою звітністю, робляться на основі розуміння загальних потреб у фінансовій інформації користувачів як групи. Можливий вплив викривлень

на окремих користувачів, потреби яких можуть значно відрізнятися, не розглядається.

Дослідженнями питання визначення суттєвості і ризиків на етапі планування аудиторської перевірки займалися такі фахівці як: С. М. Бичкова [63, с. 102]; А. А. Кулагін [236, с. 139-140; 235, с. 25]; С. Н. Петренко [333, с. 12]; Л. М. Полякова, М. В. Корягін, В. І. Воськало, В. М. Чубай [360, с. 96]; Н. Д. Бровкіна [46, с. 3-14]; П. Н. Денчук, В. М. Рожелюк [119, с. 107-109].

Визначення аудитором суттєвості є предметом професійного судження та залежить від розуміння аудитором потреб користувачів фінансової звітності у фінансовій інформації. У закордонній практиці розрізняють два підходи до оцінки суттєвості (рис. 4.15).

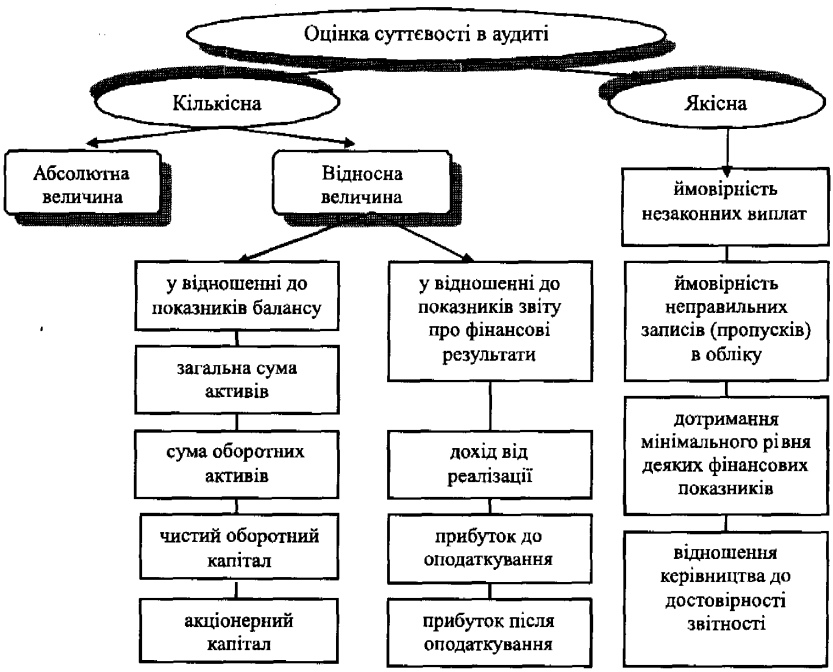

Рис. 4.15 Модель оцінки суттєвості в аудиті

Абсолютна величина – це суб'єктивна думка аудиторів, що вне залежності від розміру компанії помилка може визнаватися ними суттєвою через значимість суми вне залежності від інших обставин. Слід зазначити, що така методика розрахунку суттєвості на практиці застосовується дуже рідко у зв'язку з тим, що неможливо визначити одне значення в грошовому

виразі як універсальну попередню оцінку для всіх клієнтів аудиторської фірми [383, с. 197 - 203].

Відносна величина – визначається в процентному відношенні до відповідної прийнятої базової величини (валюта балансу, прибуток до оподатковування, обсяг реалізації, вартість необоротних активів, товарообіг, сума чистих активів і т.п.). Базова величина для визначення суттєвості вибирається аудиторами самостійно на підставі їх професійного судження і специфіки роботи компанії.

При плануванні аудиту аудитори застосовують судження щодо розміру викривлень, який вважатиметься суттєвим. Таке судження є основою для:

- визначення характеру, часу й обсягу процедур оцінки ризику;
- ідентифікації та оцінки ризиків суттєвого викривлення;
- визначення характеру, часу й обсягу подальших аудиторських процедур.

Суттєвість, визначена при плануванні аудиту, не обов'язково встановлює суму, нижче від якої невиправлені викривлення, окремо або в сукупності, будуть завжди вважатися несуттєвими. Обставини, пов'язані з деякими викривленнями, можуть змусити аудитора визнати їх суттєвими, навіть якщо вони нижчі від рівня суттєвості. Хоча розробка аудиторських процедур для виявлення викривлень, які вважатимуться суттєвими виключно внаслідок свого характеру, не є виправданою з практичного погляду, аудитор розглядає не тільки розмір, а й характер невиправлених викривлень, а також конкретні обставини їх виникнення при оцінці впливу на фінансову звітність.

Єдиної чіткої думки щодо величини рівня суттєвості немає ні серед науковців, ні серед аудиторів-практиків. Цікавим представляється відношення до концепції суттєвості, представлене персоналом Американської комісії із цінних паперів – SEC (Бухгалтерський бюлетень № 99) [610], згідно з яким оцінка суттєвості зобов'язує суб'єкта господарювання і його аудитора розглянути всі відповідні обставини, при яких викривлення нижче 5% цілком можуть бути суттєвими.

Визначаючи загальну стратегію аудиту, аудитор повинен визначити суттєвість на рівні фінансової звітності в цілому. Якщо за конкретних обставин суб'єкта господарювання існує один або кілька окремих класів операцій, залишків на рахунках або розкриття інформації, для яких обґрунтовано очікується, що викривлення, нижче від рівня суттєвості, прийнятого на рівні фінансової звітності в цілому, можуть вплинути на економічні рішення користувачів, прийнятих на основі фінансової звітності, аудитор має також визначити рівень або рівні суттєвості, що застосовуватимуться до цих конкретних класів операцій, залишків на рахунках та розкриття інформації.

До аудиторської документації необхідно включати суми, а також чинники, використані для їх визначення:

– суттєвість на рівні фінансової звітності в цілому;

– рівень або рівні суттєвості для окремих класів операцій, залишків на рахунках і розкриття інформації;

– суттєвість виконання;

– інформацію щодо будь-яких переглядів під час виконання аудиту.

Часто до контрольного показника при початковому визначенні суттєвості на рівні фінансової звітності в цілому застосовується відсоток.

До чинників, що можуть вплинути на ідентифікацію контрольного показника, належать такі (рис. 4.16).



Рис. 4.16 Чинники впливу на визначення рівня суттєвості

Автором визначені можливі процедури розрахунку рівня суттєвості та аналізу суттєвості виявлених помилок (рис. 4.17).

Для запропонованого розрахунку необхідно, по-перше, визначити базові (найбільш важливі) показники, що характеризують достовірність звітності. При цьому можуть бути обрані як показники поточного року, так і усереднені їх значення за поточний і попередній роки. На думку автора, доцільніше використовувати дані за поточний рік, у зв'язку з



Рис. 4.17 Процедури розрахунку суттєвості

тим, що аудитори підтверджують достовірність фінансової звітності за цей же поточний рік, а показники діяльності суб'єкта господарювання за попередній і поточний роки можуть значно відрізнятися.

Одним із важливих моментів, на який варто звернути увагу – це можливість вибору або розрахунку єдиного показника суттєвості для перевірки, або набору показників, що характеризують окремі групи рахунків і статей фінансової звітності.

За умов визначення єдиного показника рівня суттєвості аудитори обчислюють середнє арифметичне величин, які отримані шляхом розрахунку з базових показників з урахуванням встановленої для них частки. Далі кожна із сум, які беруть участь у розрахунку середньої арифметичної, порівнюється з отриманим середнім значенням. Суми з найбільшими відхиленнями виключаються з розрахунку, після чого необхідно перерахувати середню арифметичну. Очевидно, що при цьому можуть бути виключені найважливіші показники. З цієї причини, на наш погляд, варто застосовувати набір показників, а не єдиний рівень суттєвості. Крім того, допускається можливість округлення отриманої середньої величини в той або інший бік так, щоб її значення після округлення відрізнялося б від середнього не більше ніж на 15 – 20%.

Для документування розрахунку рівня суттєвості доцільно використовувати типову таблицю (табл. 4.25).

Таблиця 4.25

Визначення межі рівня суттєвості

№ з/п	Найменування базового показника	Значення базового показника	Критерій (%)	Значення, що застосовується для розрахунку рівня суттєвості
1	2	3	4	5
1.	Балансовий прибуток		5	
2.	Обсяг реалізації без ПДВ		2	
3.	Валюта балансу		5	
4.	Необоротні активи		5	
5.	Запаси		10	
6.	Власний капітал		5	
7.	Прибуток		2	
8.	Загальні витрати		2	

Рівень суттєвості розраховується наступним чином:

1. Значення фінансових показників, які наведені в графі 1 таблиці, заносяться у графу 2 в грошових одиницях, в яких підготовлена фінансова звітність.

2. Рівень суттєвості визначається множенням значення показника в графі 1 на відсоток графи 3, результат заноситься в графу 4. За відсутності значень відповідні графи таблиці не заповнюються, або прокреслюються. Наприклад, підприємство може не мати прибутку за підсумками року, або може мати невеликий прибуток, який на думку аудитора, з урахуванням аналізу показників за попередні роки, є нехарактерним для цього підприємства. Суб'єкт господарювання може не проводити операції відвантаження товарів, робіт (послуг), і як наслідок – не мати суми реалізації, наприклад, якщо це неприбуткова організація. В цих випадках у відповідних графах таблиці ставляться прочерки.

3. Аналізуються числові значення графи 4. Якщо деякі показники значно відхиляються від інших (більше 20%), їх можна виключити з розрухунку.

4. На базі показників, що залишилися, розраховується середня величина. Для зручності в роботі її можна округлити, але так, щоб після округлення значення змінилося не більше ніж на 5% в той чи інший бік від середнього значення. Ця величина і є єдиним показником рівня суттєвості, який можуть використовувати аудитори у своїй роботі.

5. Після одержання значення єдиного показника це значення розподіляється пропорційно питомій вазі конкретної статті в загальній валюті балансу. Отриманий результат – це рівень суттєвості для кожної статті балансу.

Щодо статей доходів і витрат доцільно враховувати значення рівня суттєвості, які не перевищують значення, отримані в графі 4.

Процедура обчислення рівня суттєвості, усі арифметичні розрахунки, усереднення, округлення та причини, на підставі яких аудитори виключили будь-які значення з розрахунків, повинні бути відображені в робочій документації перевірки.

При оцінці достовірності фінансової звітності аудиторам варто визначити, чи є сукупність невиправлених перекручень, виявлених під час проведення аудиту, суттєвою. Сукупність невиправлених перекручень включає:

– конкретні виявлені перекручення, включаючи результати невиправлених перекручень, виявлених під час попереднього аудиту;

– аудиторську оцінку інших перекручень, що не можуть бути конкретно визначені (тобто прогнозовані помилки).

Якщо аудитори дійдуть висновку, що перекручення можуть виявитися суттєвими, то необхідно знизити аудиторський ризик за допомогою проведення додаткових аудиторських процедур або вимагати від керівництва клієнта внесення виправлень у фінансову звітність. Керівництво має право внести виправлення у фінансову звітність з урахуванням виявлених перекручень.

Якщо керівництво суб'єкта господарювання відмовляється вносити виправлення у фінансову звітність, а результати розширених (додаткових) аудиторських процедур не дозволяють аудиторам дійти висновку про те, що сукупність невиправлених перекручень не є суттєвою, то аудиторам варто розглянути питання про належну модифікацію аудиторського висновку відповідно до МСА 705.

Якщо сукупність невиправлених перекручень, виявлених аудиторами, наближається до рівня суттєвості, то аудиторам необхідно визначити, чи існує імовірність того, що невиявлені перекручення, розглянуті в сукупності з виявленими, але невиправленими перекрученнями, можуть перевищити рівень суттєвості, який визначений аудитором. Отже, по мірі того, як сукупні невиправлені перекручення наближаються до рівня суттєвості, аудитори повинні розглянути питання про зниження ризику за допомогою проведення додаткових аудиторських процедур або вимагати від керівництва суб'єкта господарювання внесення виправлень у фінансову звітність з урахуванням виявлених перекручень.

Складання загального плану та розробка програм детально викладені в розділі 2.2.

4.4 Процедури аудиту за розділами

Аудит необоротних активів

На етапі вивчення контрольного середовища та визначення ризику здійснюється тестування внутрішнього контролю, у тому числі – внутрішнього контролю необоротних активів. З метою уніфікації робочих документів автором розроблено типові тести (табл. 4.26).

Таблиця 4.26

Тест внутрішнього контролю необоротних активів

№ з/п	Питання
1	2
	Основні засоби
1.	Чи є на підприємстві основні засоби (далі – ОЗ): – власні; – передані та /або прийняті в оренду; – передані у фінансовий лізинг; – прийняті на підставі фінансового лізингу?
2.	Чи проставляються інвентарні номери ОЗ у первинних документах, які служать підставою для прийняття до обліку або зняття з обліку об'єктів?
3.	Чи зберігаються у бухгалтерії первинні документи з обліку об'єктів ОЗ?
4.	Чи створена постійно діюча комісія для вирішення проблем щодо використання та обліку необоротних активів?
5.	Чи проведена класифікація ОЗ?
6.	Чи проводилась інвентаризація ОЗ: – при встановлені фактів зловживань, крадіжок тощо; – перед складанням річної фінансової звітності?
7.	Чи ведеться аналітичний облік переоцінки ОЗ з рознесенням даних в аналітичному обліку?
8.	Чи є у складі ОЗ повністю зношені об'єкти?
9.	Чи збільшується вартість ОЗ у зв'язку з витратами на їх покращення?
10.	Чи зменшений додатковий капітал на суму індексації ОЗ, списаних з балансу?
11.	Чи було вибуття ОЗ шляхом: – реалізації за гроші; – безкоштовної передачі; – внеску до Статутного капіталу?
12.	Чи є ОЗ, які передані під заставу?

Продовження табл. 4.26

1	2
	Нематеріальні активи
1.	Чи зберігаються у бухгалтерії первинні документи з обліку об'єктів нематеріальних активів (далі – НА)?
2.	Чи розподілені НА по групах?
3.	Чи проводилася інвентаризація НА?
4.	Чи було вибуття НА?
	Малоцінні необоротні матеріальні активи
1.	Чи встановлена вартісна межа ОЗ та малоцінних необоротних матеріальних активів (далі – МНМА)?
2.	Чи зберігаються у бухгалтерії первинні документи з обліку об'єктів МНМА?
3.	Чи проводилася інвентаризація МНМА?
4.	Чи було вибуття МНМА?
	Капітальне будівництво
1.	Чи проводилися у поточному року будівництво об'єктів ОЗ?
2.	Чи проводилось фінансування капітального будівництва за рахунок: – власних обігових коштів; – кредитних коштів?
3.	Чи ведеться аналітичний облік капітального будівництва окремо по кожному об'єкту будівництва?
4.	Чи зберігаються первинні документи, які є підставою для прийняття до обліку або зняття з обліку об'єктів ОЗ у бухгалтерії?

Подальші аудиторські процедури здійснюються у відповідності до інформаційно-організаційної моделі, яка викладена автором у розділі 2.2.

Мета аудиту необоротних активів полягає в:

– перевірці твердження, що необоротні активи, які відображені у звітності, належать підприємству;

– перевірці відповідності оцінки та класифікації необоротних активів діючим П(С)БО;

– перевіркці відповідності нарахування та відображення зносу необоротних активів обраній обліковій політиці;

– перевірці достовірності відображення залишків необоротних активів у звітності суб'єкта господарювання.

Предмет аудиту: господарські процеси та операції, пов'язані з наявністю, рухом та використанням основних засобів, інших необоротних активів, а також відносини, що виникають при цьому.

Об'єкти аудиту: елементи облікової політики, операції з обліку, записи в первинних документах, обліку та звітності.

Джерела інформації:

1. Законодавчі акти, нормативні документи.
2. Договори, проектно-кошторисна документація, приймально–здавальні акти, реєстраційні посвідчення, технічні паспорти тощо.
3. Інвентарні картки обліку необоротних активів, відомості, журнали, машинограми, інші первинні документи, дані аналітичного обліку витратних рахунків.
4. Інвентаризаційні описи та результати поточної інвентаризації.
5. Відомості, таблиці амортизаційних відрахувань.
6. Відомості переоцінки, висновки експертів.

Процедурне забезпечення складається з переліку запланованих в програмі аудиторських процедур з вказівками відповідних тверджень (табл. 4.27)[1].

Узагальнення результатів. За результатами здійснених процедур аудитор формує висновки щодо цілей аудиту необоротних активів: відсутності порушень діючого законодавства щодо операцій з необоротними активами та достовірності відображення залишків необоротних активів у фінансовій звітності.

Документування включає відображення всіх процедур, їх результатів та висновків за розділом.

Аудит оборотних активів

На етапі вивчення контрольного середовища та визначення ризику здійснюється тестування внутрішнього контролю, у тому числі – внутрішнього контролю оборотних активів. Застосовуються типові тести, зразок яких розроблено автором (табл. 4.28).

Подальші процедури здійснюються у відповідності до інформаційно-організаційної моделі, яка викладена автором у розділі 2.2.

Мета аудиту оборотних активів полягає в:

– встановленні достовірності первинних даних бухгалтерського обліку щодо фактичної наявності та руху виробничих запасів, напівфабрикатів, МШП, готової продукції, товарів;

– перевірці повноти та своєчасності відображення первинних даних по обліку запасів в зведених документах та облікових регістрах;

– перевірці правильності ведення обліку запасів відповідно до діючих законодавчих та нормативних актів, облікової політики господарюючого суб'єкта;

– перевірці достовірності відображення залишку запасів у звітності.

Об'єкти аудиту: елементи облікової політики, операції з обліку, записи в первинних документах, обліку та звітності.

[1] Умовні позначення застосовані в таблицях 4.27, 4.29, 4.31, 4.33, 4.35, 4.37, 4.39, 4.41, 4.43, 4.45, 4.47, 4.48 наведені на стор. 261.

Таблиця 4.27

Аудиторські процедури аудиту необоротних активів

№ з/п	Перелік аудиторських процедур	Твердження		
		щодо залишків на рахунках	щодо класів операцій та подій протягом періоду аудиту	щодо подання та розкриття
1	2	3	4	5
	Загальні процедури			
1.	Узгодження даних регістрів обліку необоротних активів з даними Головної книги та фінансової звітності.	–	–	КЗ, ТО
2.	Направлення запиту щодо дати проведення інвентаризації наявних необоротних активів.	ПО, П	Н, Т, ЗР, П	НіПО, КЗ, ТО, П
3.	Спостереження за проведенням інвентаризації необоротних активів.	І	–	–
4.	Інспектування документального оформлення відображення в бухгалтерському обліку результатів інвентаризації необоротних активів.	ПО, П	Н, Т, ЗР, К, П	НіПО, КЗ, ТО, П
5.	Сканування записів з метою виявлення "нетипових операцій" і.т.д.	–	ЗР,К	–
	Капітальні інвестиції (далі – КІ).			
6.	Вивчення (ознайомлення) контрактів на проведення.		П, Н, Т, ЗР, К	
7.	Інспектування наявності документів на оприбуткування.	ПО, П	Н, Т, ЗР, К, П	НіПО, КЗ, ТО, П
8.	Простежування відображення у обліку операцій з оприбуткування КІ.	П, ПО, ОР	Т, ЗР	–
9.	Вивчення формування первісної вартості КІ в частині придбання ОЗ, інших необоротних матеріальних активів(далі НМА), НА та модернізації ОЗ.	–	П, Н, Т, ЗР, К	–
10.	Оцінка виконання зобов'язань за проведеними капіталовкладеннями.	ОР	–	П, НіПО, КЗ

Продовження табл. 4.27

1	2	3	4	5
11.	Простежування відображення в обліку витрат на проведення поліпшень ОЗ, НМА та МНМА.	П, ПО, ОР	Т, ЗР	–
12.	Вивчення використання капіталовкладень.	–	П, Н, Т, ЗР, К	–
	Основні засоби			
13.	Диференціація основних засобів по відношенню до виробництва.	ОР	К	
14.	Верифікація ОЗ відповідно критеріїв визнання за ПСБО 7 "Основні засоби".	ОР	ЗР, К	
15.	Вивчення формування первісної вартості ОЗ.	–	П, Н, Т, ЗР, К	–
16.	Верифікація застосовної клієнтом кореспонденції рахунків при відображенні в обліку операцій з оприбуткування ОЗ відповідно вимогам нормативних актів України.	ОР	ЗР, К	–
17.	Інспектування документального забезпечення та простежування відображення у обліку операцій з оприбуткування ОЗ.	ПО, П	Н, Т, ЗР, К, П	НіПО, КЗ, ТО, П
18.	Перерахунок (або повторне виконання) формування первісної вартості ОЗ.	П, ОР	Т	
19.	Верифікація застосовної кореспонденції рахунків при відображенні в обліку операцій з вибуття основних засобів відповідно вимогам нормативних актів України.	ОР,	ЗР, К	–
20.	Вивчення правоустановчих документів на продаж ОЗ.	–	П, Н, Т, ЗР, К	–
21.	Інспектування документального забезпечення та простежування відображення у обліку операцій з вибуття ОЗ.	ПО, П	Н, Т, ЗР, К, П	НіПО, КЗ, ТО, П
22.	Простежування в обліку операцій з внутрішнього переміщення ОЗ та МНМА.	П, ПО, ОР	Т, ЗР	–
23.	Повторне обчислення нарахування амортизації ОЗ та МНМА, перевірка її віднесення на відповідні рахунки витрат.	П, ОР,	Т	–

Продовження табл. 4.27

1	2	3	4	5
24.	Диференціація ОЗ щодо зношеності.	ОР,	К	–
25.	Простежування відображення в обліку операцій з ОЗ, які мають нульову вартість і можуть принести економічну вигоду.	П, ПО, ОР	Т, ЗР	–
26.	Сканування записів на наявність ОЗ, по яких не нараховується амортизація.	–	ЗР, К -	–
27.	Оцінка повноти розкриття інформації по ОЗ та МНМА в примітках до фінансової звітності.	ОР	–	П, НіПО, КЗ
28.	Інспектування документального забезпечення та простежування відображення у обліку операцій з фінансового лізингу.	ПО, П	Н, Т, ЗР, К, П	НіПО, КЗ, ТО, П
29.	Простежування відображення в обліку витрат на проведення ремонтів ОЗ.	П, ПО, ОР	Т, ЗР	–
30.	Вивчення (або ознайомлення) з договорами оренди.	–	П, Н, Т, ЗР, К	–
31.	Підтвердження договорів оренди та фінансового лізінгу	П, ПО	Н, Т, ЗР, П	НіПО, КЗ, ТО, П
32.	Огляд ОЗ, переданих та взятих в оренду.	І	Н, К	–
33.	Звіряння об'єктів, суми орендної плати за даними бухгалтерського обліку та договорами оренди.	П, ПО	Н, Т, ЗР, К	–
34.	Направлення запиту, щодо ОЗ, переданих та взятих в оперативну оренду.	ПО, П,	П, Н, Т, ЗР,	П, НіПО, КЗ, ТО
35.	Підтвердження майна, що передано у заставу та знаходяться у заставі та іпотеці.	П, ПО	Н, Т, ЗР, П	НіПО, КЗ, ТО, П
36.	Інспектування операцій з ОЗ, що знаходяться на консервації чи реконструкції.	ПО, П	Н, Т, ЗР, К, П	НіПО, КЗ, ТО, П
37.	Ідентифікація, підрахунок (або перерахунок) операцій з переоцінки ОЗ.	І, ПО	Н, К	–

Продовження табл. 4.27

1	2	3	4	5
	Інші необоротні матеріальні активи (далі – ІНМА)			
38.	Інспектування документального забезпечення та простежування відображення у бухгалтерському обліку операцій з оприбуткування ІНМА.	ПО, П	Н, Т, ЗР, К, П	НіПО, КЗ, ТО, П
39.	Інспектування документального забезпечення та простежування відображення у бухгалтерському обліку операцій з вибуття ІНМА.	ПО, П	Н, Т, ЗР, К, П	НіПО, КЗ, ТО, П
40.	Простежування відображення у бухгалтерському обліку операцій з руху ІНМА у розрізі контрагентів, об'єктів і т.д.	П, ПО, ОР	Т, ЗР	–
41.	Повторне обчислення нарахування амортизації ІНМА та перевірка її віднесення на відповідні рахунки витрат.	П, ОР,	Т	–
42.	Оцінка повноти розкриття інформації по ІНМА в примітках до фінансової звітності.	ОР,	–	П, НіПО, КЗ
	Нематеріальні активи			
43.	Інспектування документального забезпечення та простежування відображення у обліку операцій з оприбуткування НА.	ПО, П	Н, Т, ЗР, К, П	НіПО, КЗ, ТО, П
44.	Інспектування документального забезпечення та простежування відображення у обліку операцій з вибуття НА.	ПО, П	Н, Т, ЗР, К, П	НіПО, КЗ, ТО П
45.	Простежування відображення в обліку операцій з руху НА.	П, ПО, ОР	Т, ЗР	–
46.	Повторне обчислення нарахування амортизації НА та перевірка її віднесення на відповідні рахунки витрат.	П, ОР	Т	–
47.	Оцінка повноти розкриття інформації по НА в примітках до фінансової звітності.	ОР	–	П, НіПО, КЗ
48.	Верифікація застосовної кореспонденції рахунків при відображенні в обліку операцій з оприбуткування та списання НА відповідно вимогам нормативних актів України.	ОР	ЗР, К	–

Таблиця 4.28

Тест внутрішнього контролю оборотних активів

№ з/п	Питання
1	2
	Виробничі запаси
1.	Чи зберігаються запаси у складських приміщеннях?
2.	Чи забезпечується окреме зберігання запасів: – отриманих, але ще не прийнятих за кількістю та якістю запасів; – що пройшли перевірку, але не відповідають встановленим вимогам?
3.	Чи забезпечено обмеження доступу до місць зберігання запасів?
4.	Чи забезпечена цілодобова охорона місць зберігання запасів?
5.	Чи забезпечені місця зберігання запасів протипожежними засобами?
6.	Чи регулярно перевіряється вимірювальне обладнання (підтримується в робочому стані)?
7.	Чи ведеться аналітичний облік запасів за: – картками складського обліку; – відомістю обліку залишків на складі?
8.	Чи проводилися інвентаризації запасів: – позапланові; – планові?
9.	Чи були за результатами інвентаризації виявлені відхилення фактичних залишків запасів від даних бухгалтерського обліку: – надлишки; – нестачі?
10.	Чи оформлені результати інвентаризації відповідними типовими документами?
11.	Чи затверджує керівник підприємства протокол інвентаризаційної комісії?
12.	Чи проводиться перевірка строків придатності запасів?
13.	Чи регулярно виявляються застарілі та залежалі запаси?
14.	Чи були виявлені протягом року списання запасів з причин: – розкрадання; – зловживання; – псування; – позавиробничого витрачання?
15.	Чи було списання запасів внаслідок псування при зберіганні?
16.	Чи є інструкція з процесу отримання та оприбуткування запасів?
17.	Чи складаються акти на браковані або не укомплектовані за кількістю партії запаси?

Продовження табл. 4.28

1	2
18.	Чи здійснюється відпуск запасів зі складу тільки при наявності дозволу відповідних посадових осіб?
19.	Чи є запаси, що передані за договорами: – консигнації; – комісії; – доручення?
20.	Чи встановлені ліміти відпуску запасів зі складу у виробництво?
21.	Чи здаються на склад деталі, які підлягають обміну?
22.	Як обліковуються транспортно-заготівельні витрати: – у складі запасів; – на відкритому аналітичному рахунку до рахунку запасів?
23.	Чи відбувається розподіл транспортно-заготівельних витрат з використанням: – середнього відсотку; – прямим шляхом?
24.	Чи проводилася переоцінка запасів: – уцінка; – дооцінка в межах суми попередньої уцінки?
25.	Чи є запаси, які знаходяться в дорозі?
26.	Чи є запаси, які знаходяться у заставі?
	Малоцінні та швидкозношувані предмети (далі – МШП)
1.	Чи ведеться аналітичний облік МШП
2.	Чи ведеться кількісний облік, переданих в експлуатацію МШП: – за місцями експлуатації; – за відповідальними особами?
3.	Чи проводиться з метою посилення контролю за збереженням МШП маркування спеціального одягу, взуття, інвентарю?
4.	Чи були виявлені при інвентаризації МШП: – нестачі; – надлишки?
5.	Чи було списання МШП з причин: – нестач; – втрат від псування?
6.	Чи нараховується знос на МШП?
	Готова продукція
1.	Чи існує контрольно-відпускна система готової продукції?
2.	Чи містять залишок готової продукції у собі: – основну продукцію; – побічну продукцію; – супутню продукцію?
3.	Чи проводилась інвентаризація готової продукції?

Продовження табл. 4.28

1	2
4.	Чи було виявлено під час проведення інвентаризації готової продукції: – нестачі; – надлишки; – псування; – знецінення?
5.	Чи проводилась переоцінка готової продукції?
6.	Чи ведуться протягом місяця накопичувальні відомості випуску та відвантаження готової продукції в: – натуральному вираженні; – вартісному вираженні; – натурально-вартісному вираженні?
7.	Чи складаються калькуляції собівартості продукції: – планові; – фактичні?
8.	Чи використовувалася готова продукція для внутрішніх потреб та для потреб соціально-культурного призначення?
9.	Чи мав місце у поточному році брак у виробництві?
10.	Чи ведеться аналітичний облік браку за видами виробництва?
	Товари
1.	Яка визначена "одиниця" бухгалтерського обліку товарів: – найменування; – однорідна група?
2.	Чи ведеться аналітичний облік товарів в бухгалтерії: – у вартісному вираженні; – у розрізі матеріально відповідальних осіб?
3.	Чи забезпечується окреме зберігання товарів: – отриманих, але ще не прийнятих за кількістю та якістю товарів; – що пройшли перевірку, але не відповідають встановленим вимогам?
4.	Чи прийнята на підприємстві система підтвердження замовлень на отримання товарів?
5.	Чи складаються акти на браковані або не укомплектовані за кількістю партії товарів?
6.	Чи були за результатами інвентаризації виявлені відхилення фактичних залишків товарів від даних бухгалтерського обліку: – надлишки; – нестачі?
7.	Чи проводиться перевірка строків придатності товарів?
8.	Чи регулярно виявляються застарілі та залежалі товари?

Продовження табл. 4.28

1	2
9.	Чи проводилася переоцінка товарів: – у випадку, якщо товари не мають збиту більш ніж три місяці та не користуються попитом у споживачів; – частково втратили свої первісні якості?
10.	Чи були випадки відвантаження товарів зі складу без дозволу уповноважених посадових осіб?
11.	Чи проводились операції з товарами за наступними договорами: – комісії; – консигнації; – бартеру; – експорту та імпорту; – відповідального зберігання?
12.	Чи здійснюється облік товарів у роздрібній торгівлі з урахуванням торгівельної націнки?
13.	Чи встановлена система знижок на товари, які надаються покупцям?
14.	Чи проводиться реєстрація повернених від покупців товарів?
15.	Чи відбувається розподіл транспортно-заготівельних витрат з використанням: – середнього відсотку; – прямим шляхом?

Предмет аудиту: господарські процеси та операції, пов'язані з наявністю, рухом та використанням виробничих запасів, МШП, браку у виробництві, напівфабрикатів, готової продукції, товарів, а також відносини, що виникають при цьому.

Джерела інформації:

1. Законодавчі акти, нормативні документи, наказ про облікову політику.
2. Договори, накладні, товарно-транспортні накладні, рахунки-фактури, акти виготовлення.
3. Інвентарні картки обліку запасів, відомості, журнали, машинограми, інші первинні документи, дані аналітичного обліку витратних рахунків.
4. Інвентаризаційні описи та результати поточної інвентаризації.
5. Відомості розрахунку, фактичне списання, норми витрат на виробництво, норми природного убутку, акти непридатності тощо.

Процедурне забезпечення складається з переліку запланованих в програмі аудиторських процедур з вказівками щодо відповідних тверджень (табл. 4.29).

Таблиця 4.29

Аудиторські процедури аудиту оборотних активів

№ з/п	Перелік аудиторських процедур	Твердження		
		щодо залишків на рахунках	щодо класів операцій та подій протягом періоду аудиту	щодо подання та розкриття
1	2	3	4	5
	Загальні процедури			
1.	Узгодження залишку товарно – матеріальних цінностей (далі за програмою – ТМЦ) за даними Головної книги з залишками в облікових регістрах та фінансовій звітності.	–	–	КЗ, ТО
2.	Диференціація ТМЦ за місцями зберігання.	ОР	К	–
3.	Вивчення (або ознайомлення) умов договорів про повну матеріальну відповідальність.	–	П, Н, Т, ЗР, К	–
4.	Направлення запиту щодо дати проведення інвентаризації наявних ТМЦ.	ПО, П	Н, Т, ЗР, П	НіПО, КЗ, ТО, П
5.	Спостереження (або перевірка матеріальних активів) за проведенням інвентаризації ТМЦ.	І	–	–
6.	Інспектування документального оформлення відображення в обліку результатів інвентаризації ТМЦ.	ПО, П	Н, Т, ЗР, К, П	НіПО, КЗ, ТО, П
7.	Інспектування документального оформлення та відображення в бухгалтерському обліку результатів переоцінки ТМЦ.	ПО, П	Н, Т, ЗР, К, П	НіПО, КЗ, ТО, П
8.	Огляд документального оформлення ТМЦ, які знаходяться на відповідному зберіганні.	І	Н, К	–
9.	Підтвердження ТМЦ, які зберігаються у третьої особи на відповідному зберіганні.	ПО, П	Н, Т, ЗР, П	НіПО, КЗ, ТО, П
10.	Сканування записів з метою виявлення "нетипових операцій" і т.д.	–	ЗР,К	–
	Виробничі запаси			
11.	Верифікація застосовної кореспонденції рахунків при відображенні в обліку операцій з оприбуткування виробничих запасів відповідно вимогам нормативних актів України.	ОР	ЗР, К	–

Продовження табл. 4.29

1	2	3	4	5
12.	Співставлення даних договору, документів на оплату, прибуткових накладних, інших супровідних документів з даними відображеними у аналітичному та бухгалтерському обліку.	–	Н, П, Т, ЗР	КЗ
13.	Перерахунок (або повторне виконання) формування первісної вартості виробничих запасів при їх надходженні.	П, ОР,	Т	–
14.	Огляд підтвердження первинними документами операцій з руху запасів.	І	Н, К	–
15.	Інспектування документального оформлення та відображення в бухгалтерському обліку оприбуткування корисних матеріалів після ліквідації ОЗ.	ПО, П	Н, Т, ЗР, К, П	НіПО, КЗ, ТО, П
16.	Верифікація застосовної кореспонденції рахунків при відображенні в обліку операцій з вибуття виробничих запасів відповідно вимогам нормативних актів України.	ОР	ЗР, К	–
17.	Інспектування документального оформлення, простежування відображення в бухгалтерському обліку та вивчення незмінності методу оцінки вибуття виробничих запасів.	ПО, П	Н, Т, ЗР, К, П	НіПО, КЗ, ТО, П
18.	Огляд залишків деяких видів ТМЦ, з метою уникнення приписок чи по надмірного списання.	І	Н, К	–
	Малоцінні швидкозношувані предмети			
19.	Ідентифікація МШП помилково віднесених до нематеріальних активів та МНМА.	І, ПО	Н, К	–
20.	Верифікація застосовної кореспонденції рахунків при відображенні в обліку операцій по оприбуткуванню МШП відповідно вимогам нормативних актів України.	ОР	ЗР, К	–
21.	Перерахунок (або повторне виконання) формування первісної вартості МШП при надходженні їх на склад.	П, ОР,	Т	–
22.	Порівняння первинних документів із записами карток складського обліку з метою виявлення не оприбутковування або необґрунтованого списання МШП на витрати.	П, ОР	–	–

Продовження табл. 4.29

1	2	3	4	5
23.	Інспектування документального оформлення і відображення у бухгалтерському обліку своєчасності оприбутковування та списання МШП.	ПО, П	Н, Т, ЗР, К, П	НіПО, КЗ, ТО, П
24.	Диференціація МШП за термінами використання.	ОР,	К	–
25.	Простежування списання МШП, що прийшли у непридатність.	П, ПО, ОР,	Т, ЗР	–
26.	Верифікація видачі спецодягу, спецвзуття відповідно нормативів.	ОР,	ЗР, К	–
27.	Інспектування (або аналіз, або простежування) операцій з руху тари.	ПО, П	Н, Т, ЗР, К, П	НіПО, КЗ, ТО, П
	Готова продукція			
28.	Ознайомлення з системою передачі готової продукції з виробництва на склад та умов зберігання її на складі.	Х	Х	Х
29.	Огляд (обстеження) організації аналітичного обліку готової продукції за місцями її зберігання та окремими видами.	І	Н, К	–
30.	Верифікація застосовної кореспонденції рахунків при відображенні в обліку операцій з оприбуткування готової продукції відповідно вимогам нормативних актів України.	ОР	ЗР, К	–
31.	Перерахунок (або повторне виконання) формування первісної вартості готової продукції.	П, ОР,	Т	–
32.	Верифікація застосовної кореспонденції рахунків при відображенні в обліку операцій з вибуття готової продукції відповідно вимогам нормативних актів України.	ОР	ЗР, К	–
33.	Простежування відображення в бухгалтерському обліку відвантаженої та реалізованої продукції.	П, ПО, ОР	Т, ЗР	–
34.	Диференціація готової продукції за степенем ліквідності.	ОР	К	–
35.	Інспектування відображення в бухгалтерському обліку сум витрат від знецінення, псування, списання непридатної для продажу готової продукції.	ПО, П	Н, Т, ЗР, К, П	НіПО, КЗ, ТО П

Продовження табл. 4.29

1	2	3	4	5
36.	Диференціація складу залишку по б/р 26 "Готова продукція" на: закінчені вироби; повернення від покупців;виявлені надлишки під час проведення інвентаризації; дооцінка (в межах попередньої уцінки).	ОР	К	–
	Сільськогосподарська продукція			
37.	Вивчення системи зберігання сільськогосподарської продукції та огляд (обстеження) складських приміщень.	І	Н, К	–
38.	Огляд (обстеження) організації аналітичного обліку сільськогосподарської продукції за місцями її зберігання та окремими видами.	І	Н, К	–
39.	Інспектування облік собівартості продукції.	ПО, П	Н, Т, ЗР, К, П	НіПО, КЗ, ТО, П
40.	Інспектування операцій з руху кормів.	ПО, П	Н, Т, ЗР, К, П	НіПО, КЗ, ТО П
41.	Верифікація застосовної кореспонденції рахунків при відображенні в обліку операцій з руху сільськогосподарської продукції відповідно вимогам нормативних актів України.	ОР	ЗР, К	–
42.	Інспектування операцій з руху птиці і т.д.	ПО, П	Н, Т, ЗР, К, П	НіПО, КЗ, ТО, П
	Товари			
43.	Диференціація товарів за ступенем ліквідності.	ОР,	К	–
44.	Верифікація застосовної кореспонденції рахунків при відображенні в обліку операцій по оприбуткуванню товарів відповідно вимогам нормативних актів України.	ОР,	ЗР, К	–
45.	Перерахунок (або повторне виконання) формування первісної вартості товарів при їх надходженні.	П, ОР,	Т	–
46.	Простежування своєчасності оприбуткування товарів з формуванням вибірки випадків їх не своєчасного відображення в обліку.	П, ПО, ОР	Т, ЗР	–
47.	Перерахунок (або повторне виконання) обсягів та цін, розрахунку націнок та знижок, вказаних в накладних (рахунках-фактурах).	П, ОР,	Т	–

Продовження табл. 4.29

1	2	3	4	5
48.	Верифікація застосовної клієнтом кореспонденції рахунків при відображенні в обліку операцій по списанню товарів відповідно вимогам нормативних актів України.	ОР	ЗР, К	–
49.	Інспектування документального оформлення, відображення в бухгалтерського обліку вибуття товарів.	ПО, П	Н, Т, ЗР, К, П	НіПО, КЗ, ТО, П
50.	Вибіркове простежування руху товарів у бухгалтерському обліку, своєчасності їх оприбуткування та списання.	П, ПО, ОР	Т, ЗР	–
51.	Звіряння відповідності даних, відображених в накладній даним в товарному звіті.	П, ПО,	Н, Т, ЗР, К	–
52.	Інспектування правильності оформлення товарних звітів.	ПО, П	Н, Т, ЗР, К, П	НіПО, КЗ, ТО, П
53.	Інспектування правильності заповнення специфікацій.	ПО, П	Н, Т, ЗР, К, П	НіПО, КЗ, ТО, П
54.	Інспектування документального оформлення товарів, які знаходяться на комісії з формуванням переліку документів, оформлення яких не відповідає вимогам законодавства.	ПО, П	Н, Т, ЗР, К, П	НіПО, КЗ, ТО, П
55.	Звіряння відповідності даних, відображених у накладних, даним у специфікаціях.	П, ПО	Н, Т, ЗР, К	–
56.	Вивчення облікової політики, інших регламентуючих документів клієнта відносно порядку розподілу загальновиробничих витрат та методу оцінки незавершеного виробництва.	–	П, Н, Т, ЗР, К	–
57.	Інспектування документального оформлення та простежування відображення в обліку операцій з руху незавершеного виробництва.	ПО, П	Н, Т, ЗР, К, П	НіПО, КЗ, ТО, П

Продовження табл. 4.29

1	2	3	4	5
58.	Оцінка виконання планових показників при виробництві продукції.	ОР	–	П, НіПО, КЗ
59.	Верифікація методики розрахунку частини загальновиробничих витрат, які включаються до незавершеного виробництва відповідно облікової політики (інших регламентуючих документів).	ОР	ЗР, К	–
60.	Інспектування документального оформлення та простежування відображення в обліку операцій з руху в інкубаторії.	ПО, П	Н, Т, ЗР, К, П	НіПО, КЗ, ТО, П
	Інші оборотні активи			
61.	Узгодження залишків інших оборотних активів за даними Головної книги з залишками в облікових регістрах та фінансовій звітності.	–	–	КЗ, ТО
62.	Диференціація залишку інших оборотних активів станом на 31.12.20__р.	ОР	К	–
63.	Направлення запиту щодо дати проведення інвентаризації інших оборотних активів.	ПО, П	Н, Т, ЗР, П	НіПО, КЗ, ТО, П
64.	Спостереження за проведенням інвентаризації інших оборотних активів.	І	–	–
65.	Інспектування документального оформлення відображення в обліку результатів інвентаризації інших оборотних активів.	ПО, П	Н, Т, ЗР, К, П	НіПО, КЗ, ТО, П
66.	Верифікація застосовної клієнтом кореспонденції рахунків при відображенні в обліку операцій з іншими оборотними активами вимогам нормативних актів України.	ОР	ЗР, К	–
67.	Інспектування документального оформлення та простежування відображення в обліку операцій з іншими оборотними активами.	ПО, П	Н, Т, ЗР, К, П	НіПО, КЗ, ТО, П

Узагальнення результатів. За результатами здійснених процедур аудитор формує висновки щодо цілей аудиту оборотних активів: відсутності порушень діючого законодавства щодо операцій з оборотними активами та достовірності відображення залишків оборотних активів у фінансовій звітності.

Документування включає відображення всіх процедур, їх результатів та висновків за розділом.

Аудит дебіторської заборгованості

На етапі вивчення контрольного середовища та визначення ризику здійснюється тестування внутрішнього контролю, у тому числі – внутрішнього контролю дебіторської заборгованості. Застосовуються типові тести, зразок яких розроблено автором (табл. 4.30).

Таблиця 4.30

Тест внутрішнього контролю дебіторської заборгованості

№ з/п	Питання
1.	Чи залежить ведення аналітичного обліку дебіторської заборгованості від ведення Головної книги?
2.	Чи обмежений доступ до комп'ютеризованих записів дебіторської заборгованості тими особами, яким необхідний такий доступ у рамках їхніх службових обов'язків?
3.	Чи розносить виписки по банківському рахунку особа, що не пов'язана з обліком дебіторської заборгованості?
4.	Чи перевіряються детальне звірення аналітичного обліку дебіторської заборгованості із синтетичним рахунком власником, менеджером чи іншою відповідною особою?
5.	Чи є у компанії чіткі процедури для зміни звітних періодів, і їхнє виконання постійне перевіряється відповідною особою?
6.	Чи оцінюється періодично відповідною особою адекватність резерву на покриття сумнівних боргів по рахунках?

Подальші процедури здійснюються у відповідності до інформаційно-організаційної моделі, яка викладена автором у розділі 2.2.

Мета аудиту дебіторської заборгованості полягає в:

– перевірці наявності і правильності оформлення первинних документів, що є підставою для записів по дебіторській заборгованості;

– оцінці синтетичного та аналітичного обліку, правильності використання рахунків Плану рахунків;

– перевірці правильності розрахунків по дебіторській заборгованості (оплата коштами, векселями);

– перевірці належної класифікації дебіторської заборгованості і розкриття необхідної інформації в примітках до фінансової звітності.

Предмет аудиту: господарські процеси та операції, що пов'язані з виникненням та погашенням дебіторської заборгованості, а також відносини, що виникають при цьому.

Об'єкти аудиту: елементи облікової політики, операції з обліку, записи в первинних документах, обліку та звітності.

Джерела інформації:

1. Законодавчі акти, нормативні документи, наказ про облікову політику.
2. Договори, накладні, товарно-транспортні накладні, рахунки-фактури, акти виготовлення, акти виконаних робіт (послуг).
3. Синтетичні та аналітичні регістри бухгалтерського обліку, розрахунки резерву сумнівних боргів, бухгалтерські довідки.

Процедурне забезпечення складається з переліку запланованих процедур (табл. 4.31).

Узагальнення результатів. За результатами здійснених процедур аудитор формує висновки щодо цілей аудиту дебіторської заборгованості: наявність дебіторської заборгованості, належна її класифікація, достовірність відображення сум у фінансовій звітності та розкриття необхідної інформації в примітках до фінансової звітності.

Документування включає відображення всіх процедур, їх результатів та висновків за розділом.

Аудит фінансових інвестицій

На етапі вивчення контрольного середовища та визначення ризику здійснюється тестування внутрішнього контролю, у тому числі – внутрішнього контролю фінансових інвестицій. Застосовуються типові тести, зразок яких розроблено автором (табл. 4.32).

Мета аудиту фінансових інвестицій полягає в перевірці:

– реальності фінансових інвестицій, відображених в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності;

– правильності та обґрунтованості розподілу фінансових інвестицій на довгострокові та поточні;

– взаємоузгодження форм фінансової звітності.

Об'єкти аудиту: елементи облікової політики, операції з обліку, записи в первинних документах, обліку та звітності.

Предмет аудиту: господарські процеси та операції, пов'язані з наявністю та рухом фінансових інвестицій, а також відносини, що виникають при цьому.

Таблиця 4.31

Аудиторські процедури аудиту дебіторської заборгованості

№ з/п	Перелік аудиторських процедур	Твердження		
		щодо залишків на рахунках	щодо класів операцій та подій протягом періоду аудиту	щодо подання та розкриття
1	2	3	4	5
	Загальні процедури			
1.	Узгодження залишку дебіторської заборгованості (далі – ДЗ) за даними Головної книги з залишками в облікових регістрах та фінансової звітності.	–	–	КЗ, ТО
2.	Направлення запиту щодо дати проведення інвентаризації ДЗ.	ПО, П	Н, Т, ЗР, П	НіПО, КЗ, ТО, П
3.	Огляд результатів проведення інвентаризації ДЗ.	І	Н, К	–
4.	Інспектування наявності актів звірки і відповідності їх даним аналітичного і синтетичного обліків.	ПО, П	Н, Т, ЗР, К, П	НіПО, КЗ, ТО, П
5.	Сканування записів з метою виявлення "нетипових операцій" і т.д.	–	ЗР,К	–
	Розрахунки з вітчизняними покупцями за товари (роботи, послуги)			
6.	Порівняння суми залишку заборгованості покупців станом на 31.12.20__р. з залишком заборгованості за цими ж покупцями на початок року.	П, ОР	–	–
7.	Ідентифікація великих дебіторів, які мають найбільшу питому вагу в загальній заборгованості за відвантажені товари, надані роботи, послуги і складання їх переліку.	І, ПО,	Н, К	–
8.	Отримання підтвердження залишку заборгованості від крупних покупців шляхом засобів комунікації.	ПО, П	Н, Т, ЗР, П	НіПО, КЗ, ТО, П
9.	Верифікація правильності оформлення документів на відвантаження відповідно діючого законодавства.	ОР	ЗР, К	–
10.	Простежування повноти та своєчасності відображення в обліку первинних документів.	П, ПО, ОР	Т, ЗР	–

Продовження табл. 4.31

1	2	3	4	5
11.	Вибіркове звіряння ідентичності сум за даними накладних, актів, отриманих від покупців, з даними бухгалтерського обліку.	П, ПО	Н, Т, ЗР, К	–
12.	Верифікація правильності оформлення отриманих довіреностей до вимог нормативних актів України.	ОР	ЗР, К	–
13.	Інспектування повноти і своєчасності оплати.	ПО, П	Н, Т, ЗР, К, П	НіПО, КЗ, ТО, П
14.	Сканування закриття ДЗ "незвичайними" бухгалтерськими записами (об'єднання дебіторської та кредиторської заборгованості, сторнування зроблених відвантажень необгрунтоване списання заборгованості на витрати, перенесення її на інші рахунки бухгалтерського обліку).	–	ЗР, К	–
15.	Оцінка відображення розрахунків за взаємозаліками.	ОР	–	П, НіПО, КЗ
16.	Вивчення заборгованості, яка протягом поточного року залишалася незмінною.	–	П, Н, Т, ЗР, К	–
17.	Диференціація ДЗ за строками погашення (за терміном позовної давності).	ОР	К	–
18.	Оцінка доцільності обраного методу створення резерву сумнівних боргів.	ОР	–	П, НіПО, КЗ
19.	Перерахунок (або повторне виконання, або оцінка) резерву сумнівних боргів та застосування кореспонденції рахунків по його створенню.	ОР	–	П, НіПО, КЗ
20.	Простежування відображення в бухгалтерському обліку погашення заборгованості, що була раніше віднесена до сумнівної.	П, ПО, ОР	Т, ЗР	–
21.	Простежування відображення в бухгалтерському обліку списання безнадійної заборгованості (в т.ч. на позабалансовому рахунку та у випадку перерахування (погашення) боржником (дебітором) боргу після визнання його безнадійним на предмет відображення доходу).	П, ПО, ОР	Т, ЗР	–
22.	Інспектування документального оформлення операцій на відвантаження готової продукції.	ПО, П	Н, Т, ЗР, К, П	НіПО, КЗ, ТО, П

Продовження табл. 4.31

1	2	3	4	5
23.	Співставлення залишків в бухгалтерському обліку за спорідненими рахунками.	І, ПО	–	–
24.	Проведення тестів відсікання за сумами доходу на межі звітного періоду.	–	ЗР	–
	Розрахунки за виданими авансами			
25.	Вивчення (ознайомлення) договорів за виданими авансами.	–	П, Н, Т, ЗР, К	–
26.	Ідентифікація великих дебіторів, на адресу яких перераховані великі суми авансів і складання їх переліку.	І, ПО	Н, К	–
27.	Отримання підтвердження залишку заборгованості за крупними дебіторами шляхом засобів комунікації.	ПО, П	Н, Т, ЗР, П	НіПО, КЗ, ТО, П
28.	Інспектування розрахунків за виданими авансами за товари, роботи, послуги.	ПО, П	Н, Т, ЗР, К, П	НіПО, КЗ, ТО, П
29.	Диференціація сплачених авансів за строками погашення (за терміном позовної давності).	ОР	К	–
30.	Диференціація авансів за термінами погашення.	ОР	К	–
	Розрахунки з іншими дебіторами			
31.	Інспектування розрахунків з іншими дебіторами.	ПО, П	Н, Т, ЗР, К, П	НіПО, КЗ, ТО, П
32.	Диференціація залишку за б/р 377 "Розрахунки з іншими дебіторами" на: – заборгованість учасників спільної діяльності; – заборгованість за розрахунками із працівниками підприємства крім розрахунків по зарплаті і розрахунків з підзвітними особами; – будь-яку ДЗ, для якої не передбачено окремого рахунка відповідно до плану рахунків; – заборгованість, що не залежить від виду валюти і виду діяльності підприємства.	ОР	К	–

Таблиця 4.32

Тестування внутрішнього контролю фінансових інвестицій

№ з/п	Зміст питання
1	2
1.	Чи враховані на балансі підприємства фінансові інвестиції?
2.	Чи розподіляються в обліку фінансові інвестиції на довгострокові та поточні?
3.	Чи ведеться аналітичний облік поточних фінансових інвестицій за видами інвестицій?
4.	Чи забезпечено відповідне збереження цінних паперів згідно діючого законодавства?
5.	Чи входять до складу фінансових інвестицій: – фінансові інвестиції, які придбані та утримуються виключно для продажу; – фінансові інвестиції, які придбані та утримуються до їх погашення; – фінансові інвестиції, які придбані та утримуються, як внесок до: 1) асоційованих підприємств; 2) дочірніх підприємств?
6.	Чи укладені договори про повну матеріальну відповідальність з особами, на яких покладено обов'язок по збереженню цінних паперів?
7.	Чи укладено договір з депозитарієм?
8.	Чи відображається в бухобліку фінансовий доход за фінансовими інвестиціями у вигляді: – дивідендів; – відсотків; – роялті?
9.	Чи обмежений доступ до комп'ютеризованих записів по інвестиціям особами, які мають необхідний доступ у рамках службових обов'язків?
10.	Купівля та продаж інвестицій затверджується завчасно власником, правлінням?

Джерела інформації:

1. Законодавчі акти, нормативні документи, наказ про облікову політику.
2. Договори, акти приймання-передачі, правоустановчі документи.
3. Первинні документи, дані аналітичного обліку рахунків.
4. Інвентаризаційні описи та результати поточної інвентаризації.
5. Відомості, журнали, машинограми, тощо.

Процедурне забезпечення складається з переліку запланованих в програмі аудиторських процедур з вказівками щодо відповідних тверджень (табл. 4.33).

Таблиця 4.33

Аудиторські процедури аудиту фінансових інвестицій

№ з/п	Перелік аудиторських процедур	Твердження		
		щодо залишків на рахунках	щодо класів операцій та подій протягом періоду аудиту	щодо подання та розкриття
1	2	3	4	5
1.	Узгодження залишку фінансових інвестицій (далі – ФІ) за даними Головної книги з залишками в облікових регістрах.	–	–	КЗ, ТО
2.	Сканування записів з метою виявлення "нетипових операцій" і т.д.	–	ЗР,К	–
3.	Направлення запиту щодо дати проведення інвентаризації ФІ.	ПО, П	Н, Т, ЗР, П	НіПО, КЗ, ТО, П
4.	Спостереження за проведенням інвентаризації ФІ.	І	–	–
5.	Огляд результатів проведення інвентаризації ФІ.	І	Н, К	–
6.	Вивчення (ознайомлення) документів, що підтверджують право власності на ФІ.	–	П, Н, Т, ЗР, К	–
7.	Диференціація ФІ за складом та структурою.	ОР	К	–
8.	Інспектування документального оформлення операцій, що пов'язані з цінними паперами.	ПО, П	Н, Т, ЗР, К, П	НіПО, КЗ, ТО, П
9.	Ідентифікація ФІ як активів.	ОР	–	П, НіПО, КЗ
10.	Оцінка первісної вартості ФІ.	ОР,	–	П, НіПО, КЗ
11.	Простежування відображення в обліку операцій з погашення, викупу та продажу цінних паперів.	П, ПО, ОР	Т, ЗР	–
12.	Огляд стану синтетичного та аналітичного обліку ФІ.	І	Н, К	–
13.	Простежування відображення в обліку операцій з ФІ.	П, ПО, ОР	Т, ЗР	–
14.	Простежування відображення в обліку операцій за довгостроковими ФІ.	П, ПО, ОР	Т, ЗР	–
15.	Веріфікація переоцінки ФІ.	ОР	–	П, НіПО, КЗ

Узагальнення результатів. За результатами здійснених процедур аудитор формує висновки щодо цілей аудиту фінансових інвестицій: реальності фінансових інвестицій, правильності їх класифікації та оцінки, достовірності відображення залишків фінансових інвестицій у фінансовій звітності.

Документування ключає відображення всіх процедур, їх результатів та висновків за розділом.

Аудит грошових коштів

На етапі вивчення контрольного середовища та визначення ризику здійснюється тестування внутрішнього контролю, у тому числі – внутрішнього контролю грошових коштів. Застосовуються типові тести, зразок яких розроблено автором (табл. 4.34).

Таблиця 4.34

Тестування внутрішнього контролю грошових коштів

№ з/п	Зміст запитання
1	2
	Готівкові операції
1.	Чи укладений з касиром договір про повну матеріальну відповідальність?
2.	Чи є в наявності сейф для збереження грошей?
3.	Чи пронумерована, прошнурована й опечатана у встановленому порядку Касова книга?
4.	Чи проводяться регулярно й оформлюються відповідним актом раптові перевірки каси?
5.	Продаж послуг (продукції) за готівку здійснюється з застосуванням: – РРО; – КОРО; – прибуткових ордерів (у касі підприємства)?
6.	Чи формуються платіжні відомості і касові ордери автоматизовано?
7.	Чи формуються касові звіти в національній валюті автоматизовано?
8.	Чи є в наявності патент при здійсненні виду діяльності, що підлягає патентуванню?
	Безготівкові операції
9.	Чи подаються доручення на перерахування грошей з рахунків за допомогою системи "Банк-клієнт"?
10.	Чи має право підпису на банківських документах (електронного підпису) винятково керівник?

Продовження табл. 4.34

1	2
11.	Чи формуються автоматизовано регістри з обліку операцій на поточному рахунку?
12.	Чи групуються і підшиваються в хронологічному порядку банківські виписки з додатками?
13.	Чи мають доступ до комп'ютеризованого обліку операцій з руху коштів тільки особи, яким необхідний такий доступ у рамках службових обов'язків?

Подальші процедури здійснюються у відповідності до інформаційно-організаційної моделі.

Мета аудиту грошових коштів в національній валюті полягає в перевірці того, що:

– кошти маються в наявності і у володінні клієнта;

– залишок по рахунку коштів належним чином відображає грошові надходження і виплати в зміну звітних періодів;

– залишки коштів, представлені в бухгалтерському балансі, відповідним чином відображають усі кошти на рахунках та в дорозі;

– залишки по рахунках коштів належним чином класифіковані у фінансовій звітності.

Об'єкти аудиту: елементи облікової політики, операції з обліку, записи в первинних документах, обліку та звітності.

Предмет аудиту: господарські процеси та операції, пов'язані з наявністю та рухом грошових коштів, а також відносини, що виникають при цьому.

Джерела інформації:

1. Законодавчі акти, нормативні документи, наказ про облікову політику.

2. Касові звіти, касова книга, банківські виписки, журнали обліку розрахункових операцій, журнали, відомості аналітичного обліку.

Процедурне забезпечення складається з переліку запланованих в програмі аудиторських процедур (табл. 4.35).

Узагальнення результатів. За результатами здійснених процедур аудитор формує висновки щодо цілей аудиту: відсутності порушень діючого законодавства щодо операцій з грошовими коштами та достовірності відображення залишків грошових коштів у фінансовій звітності.

Документування включає відображення всіх процедур, їх результатів та висновків за розділом.

Аудит власного капіталу

На етапі вивчення контрольного середовища та визначення ризику здійснюється тестування внутрішнього контролю, у тому числі – внутріш-

Таблиця 4.35

Аудиторські процедури аудиту грошових коштів у національній валюті

№ з/п	Перелік аудиторських процедур	Твердження		
		щодо залишків на рахунках	щодо класів операцій та подій протягом періоду аудиту	щодо подання та розкриття
1	2	3	4	5
	Загальні процедури			
1.	Узгодження залишку грошових коштів (далі – ГК) в касі за даними Головної книги з даними облікових регістрів та фінансової звітності.	–	–	КЗ, ТО
2.	Направлення запиту щодо дати проведення інвентаризації ГК.	ПО, П	Н, Т, ЗР, П	НіПО, КЗ, ТО, П
3.	Спостереження за проведенням інвентаризації ГК.	І	–	–
4.	Огляд результатів проведення інвентаризації ГК.	І	Н, К	–
5.	Сканування записів з метою виявлення "нетипових операцій" і т.д.	–	ЗР,К	–
	Аудит касових операцій в національній валюті			
6.	Інспектування наявності касових звітів (аркушів касової книги) та прибуткових і видаткових документів (далі – ПКО і ВКО).	ПО, П	Н, Т, ЗР, К, П	НіПО, КЗ, ТО, П
7.	Простежування руху ГК в касі.	П, ПО, ОР	Т, ЗР	–
8.	Верифікація застосовної кореспонденції рахунків при відображенні в обліку касових операцій з відповідно вимог діючих нормативних актів України.	ОР	ЗР, К	–
9.	Інспектування правильності оформлення ПКО.	ПО, П	Н, Т, ЗР, К, П	НіПО, КЗ, ТО, П
10.	Звіряння даних ПКО, касової книги (Звіту касира) та даними, відображеними в бухгалтерському обліку.	П, ПО	Н, Т, ЗР, К	–
11.	Простежування оприбуткування коштів, отриманих з банку.	П, ПО, ОР	Т, ЗР	–
12.	Інспектування правильності оформлення ВКО.	ПО, П	Н, Т, ЗР, К, П	НіПО, КЗ, ТО, П
13.	Звіряння даних ВКО, касової книги (Звіту касира) та даними, відображеними в бухгалтерському обліку.	П, ПО	Н, Т, ЗР, К	–

Продовження табл. 4.35

1	2	3	4	5
14.	Перерахунок (повторне обчислення) платіжних відомостей.	П, ОР	Т	–
15.	Верифікація видачі заробітної плати за довіреністю відповідно до вимог діючих законодавчо-нормативних актів України.	ОР	ЗР, К	–
16.	Інспектування касової книги (Звіту касира) на правильність оформлення; арифметичну точність та повноту відображення касових документів.	ПО, П	Н, Т, ЗР, К, П	НіПО, КЗ, ТО, П
17.	Перерахунок (повторне обчислення) залишків касових звітів.	П, ОР	Т	–
18.	Звіряння оборотів і залишків у Касовій книзі і відображених в бухгалтерському обліку.	П, ПО	Н, Т, ЗР, К	–
19.	Інспектування операцій з використанням РРО (повноти відображення реалізації відповідно до надходження виторгу по РРО чи сумі інкасованого виторгу; звірка відповідності сум інкасації за даними РРО і сум оприбуткованого в касу виторгу; звірка відповідності залишків по журналу РРО і відповідному субрахунку рахунка 301 "Каса в національній валюті").	ПО, П,	П, Н, Т, ЗР, К,	П, НіПО, КЗ, ТО
20.	Верифікація залишків ГК в касі відповідно встановленого ліміту.	ОР	ЗР, К	–
	Аудит безготівкових операцій в національній валюті			
21.	Направлення запиту до установ банків на підтвердження залишків на поточних рахунках.	ПО, П	Н, Т, ЗР, П	НіПО, КЗ, ТО, П
22.	Інспектування наявності банківських виписок.	ПО, П	Н, Т, ЗР, К, П	НіПО, КЗ, ТО, П
23.	Вивчення джерел надходження ГК на поточний рахунок.	–	П, Н, Т, ЗР, К	–
24.	Вивчення напрямків перерахувань ГК з поточного рахунку.	–	П, Н, Т, ЗР, К	–

Продовження табл. 4.35

1	2	3	4	5
25.	Простежування повноти оприбуткування коштів, зданих з каси на поточний рахунок.	П, ПО, ОР	Т, ЗР	–
26.	Перерахунок (повторне обчислення) оборотів у виписках банку.	П, ОР	Т	–
27.	Розрахунок залишків за рахунком на кінець дня.	І, П, ОР	Т	–
28.	Звіряння оборотів і залишків у виписках банку та в Головній книзі.	П, ПО	Н, Т, ЗР, К	–
29.	Верифікація застосовної кореспонденції рахунків при відображенні в бухгалтерському обліку операцій за поточними рахунками.	ОР	ЗР, К	–
	Аудит грошових документів в національній валюті			
30.	Диференціація грошових документів за складом.	ОР	К	–
31.	Верифікація відображення ГД у кількісному і сумовому вираженні на б/р 331 "Грошові документи в національній валюті".	ОР	ЗР, К	
32.	Інспектування операцій щодо придбання і видачі путівок в санаторії, будинки відпочинку і т.п. (визначити за рахунок яких джерел вони були придбані, яку частину їхньої вартості не оплачують одержувачі, чи своєчасно і в повному обсязі надходять у касу гроші від одержувачів путівок, чи немає випадків видачі путівок особам, які не працюють на даному підприємстві; встановлення розміру недоплачених сум у касу підприємства, причини та осіб, винних у порушенні встановленого порядку видачі путівок та їх оплати).	ПО, П,	П, Н, Т, ЗР, К,	П, НіПО, КЗ, ТО
33.	Простежування відображення в бухгалтерському обліку операцій за ГД в національній валюті.	П, ПО, ОР	Т, ЗР	–

нього контролю власного капіталу. Застосовуються типові тести, зразок яких розроблено автором (табл. 4.36).

Таблиця 4.36

Тестування внутрішнього контролю власного капіталу

№ з/п	Зміст запитання
1	2
1.	Чи відповідає розмір Статутного капіталу (далі – СК) зареєстрованому розміру та законодавчим документам?
2.	Чи зберігаються у бухгалтерії документи, що підтверджують право власності на майно, яке вносилось, як внесок до СК?
3.	Чи відбувалися зміни капіталу в: – структурі; – обсязі?
4.	Чи завжди зміни до Статуту (якщо були) пов'язані з: – проведення загальних зборів; – державною реєстрацією змін?
5.	Чи дозволяє аналітичний облік СК отримувати інформацію про: – акціонерів (засновників); – стадії формування капіталу; – види акцій?
6.	Чи має підприємство акції: – іменні; – на пред'явника; – привілейовані?
7.	Чи була реалізація акцій: – нижче номінальної вартості; – вище номінальної вартості?
8.	Чи було порушення строків емісії цінних паперів?
9.	Викуп товариством у акціонерів сплачених ними акцій проводився тільки за рахунок сум, що перевищують СК?
10.	Чи були викуплені товариством акції у акціонерів: – розповсюджені серед акціонерів; – перепродані; – анульовані?
11.	Чи проводилося збільшення СК шляхом: – випуску нових акцій; – обліку облігацій на акції; – збільшення номінальної вартості акцій; – індексацією ОЗ?
12.	Чи проводилося зменшення СК шляхом: – зменшенням номінальної вартості акцій; – зменшення кількості акцій шляхом викупу частини акцій у їх власників з метою анулювання?

Продовження табл. 4.36

1	2
13.	Чи відображалося в бухгалтерському обліку збільшення (зменшення) СК тільки після внесення змін до установчих документів?
14.	Чи використовувались кошти емісійного доходу на потреби споживання?
15.	Сума емісійного доходу використовується виключно у випадках реалізації акцій за ціною, нижче номінальної вартості?
16.	Чи направлявся додатковий капітал на збільшення: – Статутного капіталу; – цільового капіталу; – резервного капіталу?
17.	Чи використовується сума резервного капіталу на: – покриття непередбачених збитків; – виплати дивідендів за привілейованими акціями?
18.	Чи було використання прибутку за напрямками: – нарахування дивідендів; – виплати за облігаціями; – відрахувань до резервного капіталу?
19.	Чи затверджується сума розподілу прибутку акціонерами в передбаченому Статутом порядку?
20.	Чи були виявлені в поточному році помилки минулих років?
21.	Аналітичний облік неоплаченого капіталу ведеться за: – видами розміщення неоплачених акцій; – за кожним засновником підприємства?

Подальші процедури здійснюються у відповідності до інформаційно-організаційної моделі.

Мета аудиту власного капіталу полягає в перевірці:

– відповідності статутного капіталу законодавчим вимогам та статутним документам;

– правильності ведення бухгалтерського обліку власного капіталу відповідно законодавчим вимогам;

– достовірності розміру власного капіталу, відображеного у фінансовій звітності.

Об'єкти аудиту: елементи облікової політики, операції з обліку, записи в первинних документах, обліку та звітності.

Предмет аудиту: господарські процеси та операції, пов'язані з наявністю та рухом власного капіталу, а також відносини, що виникають при цьому.

Джерела інформації:

1. Законодавчі акти, нормативні документи.
2. Установчі документи, наказ про облікову політику.

3. Касові, банківські, інші первинні документи щодо внесення внесків; документи, що підтверджують право власності на майно, інтелектуальну власність.

4. Відомості, журнали, машинограми, накази та розпорядження, протоколи зборів засновників, акціонерів.

Процедурне забезпечення складається з переліку запланованих в програмі аудиторських процедур (табл. 4.37).

Таблиця 4.37

Аудиторські процедури аудиту власного капіталу

№ з/п	Перелік аудиторських процедур	Твердження		
		щодо залишків на рахунках	щодо класів операцій та подій протягом періоду аудиту	щодо подання та розкриття
1	2	3	4	5
1.	Узгодження залишку власного капіталу за даними Головної книги з залишками в облікових регістрах та фінансовій звітності.	–	–	КЗ, ТО
2.	Вивчення умов Статуту.	-	К	–
3.	Ознайомлення з протоколами загальних зборів акціонерів і засідань правління.	Х	Х	Х
4.	Вивчення структури СК.	–	П, Н, Т	–
5.	Сканування записів з метою виявлення "нетипових операцій" і.т.д.	–	ЗР,К	–
6.	Інспектування операцій формування СК за установчими документами та визначення його структури.	ПО, П	Н, Т, ЗР, К, П	НіПО, КЗ, ТО, П
7.	Вивчення повноти та дотримання строків внесення СК.	–	П, Н, Т, ЗР, К	–
8.	Диференціація фактичних первинних внесків кожного засновника та акціонера до СК за формами внесків.	ОР	К	–
9.	Верифікація розміру СК відповідно установчих документів та законодавства.	ОР	ЗР, К	–
10.	Оцінка обгрунтованості змін СК в установчих документах.	ОР	–	П, НіПО, КЗ
11.	Аналіз джерел збільшення (зменшення) СК.	Х	Х	Х
12.	Інспектування операцій купівлі – продажу акцій додаткової емісії.	ПО, П	Н, Т, ЗР, К, П	НіПО, КЗ, ТО, П
13.	Простежування відображення в обліку операцій, пов'язаних з рухом додаткового капіталу.	П, ПО, ОР	Т, ЗР	–

Продовження табл. 4.37

1	2	3	4	5
14.	Оцінка відображення операцій та переоцінки необоротних активів за даними карток, регістрів їх обліку, та фінансової звітності (Ф № 4, Ф № 5).	–	П, Н, Т, ЗР, К	–
15.	Інспектування відображення операцій безкоштовно отриманих необоротних активів та інших видів іншого додаткового капіталу та співставлення за даними документів, облікових регістрів, фінансової та податкової звітності.	ПО, П	Н, Т, ЗР, К, П	НіПО, КЗ, ТО, П
16.	Вивчення структури та руху іншого додаткового капіталу.	–	П, Н, Т, ЗР, К	–
17.	Верифікація розміру резервного капіталу відповідно установчих документів та законодавства.	ОР	ЗР, К	–
18.	Простежування відображення в обліку руху резервного капіталу.	П, ПО, ОР	Т, ЗР	–
19.	Підрахунок величини власного капіталу.	ОР	–	–
20.	Верифікація застосовної клієнтом кореспонденції рахунків при відображенні в обліку руху капіталу відповідно до вимог діючих нормативних актів України.	І, П, ОР	Т	–

Узагальнення результатів. За результатами здійснених процедур аудитор формує висновки щодо цілей аудиту власного капіталу: відповідності статутного капіталу законодавчим вимогам та статутним документам та розміру власного капіталу, відображеного у фінансовій звітності.

Документування включає відображення всіх процедур, їх результатів та висновків за розділом.

Аудит кредитів банку

На етапі вивчення контрольного середовища та визначення ризику здійснюється тестування внутрішнього контролю, у тому числі – внутрішнього контролю кредитних операцій. Застосовуються типові тести, зразок яких розроблено автором (табл. 4.38).

Подальші процедури здійснюються у відповідності до інформаційно-організаційної моделі.

Мета аудиту обліку кредитів полягає в перевірці:

– реальності відображених в бухгалтерському обліку операції по кредитам;

Таблиця 4.38

Тести внутрішнього контролю кредитних операцій

№ з/п	Зміст питання
1	2
1.	Чи подаються доручення на перерахування грошей з кредитних рахунків: – на паперових носіях; – в електронному вигляді за допомогою системи "Банк-клієнт"?
2.	Право підпису на документах за кредитними рахунками (електронного підпису): – має винятково керівник; – делеговано іншим посадовим особам?
3.	Чи формуються реєстри з обліку операцій на кредитних рахунках автоматизовано?
4.	Чи групуються і підшиваються в хронологічному порядку банківські виписки по кредитних рахунках?
5.	Чи відкриті окремі синтетичні регістри для обліку руху кредитних коштів у різних валютах?

– достовірності залишків заборгованості по кредитах в балансі суб'єкта господарювання;

– правильності класифікації кредитів;

– правильності організації та ведення бухгалтерського обліку операцій по кредитам.

Об'єкти аудиту: елементи облікової політики, операції з обліку, записи в первинних документах, обліку та звітності.

Предмет аудиту: господарські процеси та операції, пов'язані з наявністю та рухом кредитних коштів, а також відносини, що виникають при цьому.

Джерела інформації:

1. Законодавчі акти, нормативні документи.
2. Протоколи зборів власників, керівництва; листування з кредиторами та позичальниками; договори про надання кредитів та позик.
3. Первинні бухгалтерські документи, розрахунки відсотків, бухгалтерські довідки, відомості, журнали, машинограми тощо.

Процедурне забезпечення складається з переліку запланованих в програмі аудиторських процедур з вказівками щодо відповідних тверджень (табл. 4.39).

Узагальнення результатів. За результатами здійснених процедур аудитор формує висновки щодо цілей аудиту власного капіталу: наявності кредитних зобов'язань, відповдної їх класифікації та достовірності залишків по кредитах, відображених у фінансовій звітності.

Таблиця 4.39

Аудиторські процедури аудиту обліку кредитів

№ з/п	Перелік аудиторських процедур	Твердження		
		щодо залишків на рахунках	щодо класів операцій та подій протягом періоду аудиту	щодо подання та розкриття
1	2	3	4	5
1.	Узгодження записів аналітичного обліку, виписок банку, Головної книги та у формах фінансової звітності.	–	–	КЗ, ТО
2.	Сканування записів з метою виявлення "нетипових операцій" і т.д.	–	ЗР,К	–
3.	Вивчення умов договорів на одержання кредитів від банків та інших організацій.	–	П, Н, Т, ЗР, К	–
4.	Диференціація кредитів на довгострокові та короткострокові.	ОР	К	–
5.	Звіряння сум отриманих кредитних коштів за даними аналітичного обліку, виписок банку, Головної книги.	П, ПО	Н, Т, ЗР, К	–
6.	Інспектування повноти та своєчасності погашення кредитів.	ПО, П	Н, Т, ЗР, К, П	НіПО, КЗ, ТО, П
7.	Перерахунок процентів за отриманими кредитами.	ОР		П, НіПО, КЗ
8.	Верифікація застосовної кореспонденції рахунків при відображенні в бухгалтерському обліку операцій відповідно до вимог діючих нормативних актів України за б/р: 501 "Довгострокові кредити банків у національній валюті", 506 "Інші довгострокові позики в іноземній валюті", 601 "Короткострокові кредити банків у національній валюті".	ОР	ЗР, К	–

Продовження табл. 4.39

1	2	3	4	5
9.	Перерахунок курсових різниць при відображенні у національній валюті одержання і погашення кредитів, наданих в іноземній валюті.	ОР	–	П, НіПО, КЗ
10.	Вивчення умов договорів поруки, виконання зобов'язань за ними та визначення заборгованості перед поручителем.	–	П, Н, Т, ЗР, К	–

Документування включає відображення всіх процедур, їх результатів та висновків за розділом.

Аудит кредиторської заборгованості

На етапі вивчення контрольного середовища та визначення ризику здійснюється тестування внутрішнього контролю, у тому числі – внутрішнього контролю кредиторської заборгованості. Застосовуються типові тести, зразок яких розроблено автором (табл. 4.40).

Таблиця 4.40

Тести внутрішнього контролю кредиторської заборгованості

№ з/п	Зміст запитання
1	2
1.	Чи доступ до комп'ютеризованих записів по постачальникам і кредиторській заборгованості (далі – КЗ) обмежений тими особами, яким необхідний такий доступ у рамках службових обов'язків?
2.	Чи звіряються дані журналів-ордерів по КЗ з даними Головної книги?
3.	Чи складаються та підписуються акти звіряння у кредиторів систематично?
4.	Чи підтверджуються закупівлі відповідним чином санкціонованими і затвердженими замовленнями на закупівлі?
5.	Чи маються офіційні процедури вибору постачальників на конкурсній основі?
6.	Чи перевіряється математична точність рахунків-фактур?
7.	Чи маються процедури на зміну звітних періодів, чи постійно відповідальна особа їх перевіряє?

Подальші процедури здійснюються у відповідності до інформаційно-організаційної моделі.

Мета аудиту розрахунків з постачальниками за товари, роботи, послуги полягає в:

– перевірці наявності і правильності оформлення первинних документів, що є підставою для записів по кредиторській заборгованості;

– оцінці синтетичного й аналітичного обліку, правильності використання рахунків Плану рахунків; перевірка правильності розрахунків по кредиторській заборгованості (оплата коштами, векселями).

Об'єкти аудиту: елементи облікової політики, операції з обліку, записи в первинних документах, обліку та звітності.

Предмет аудиту: господарські.процеси та операції, пов'язані з наявністю та рухом кредиторської заборгованості, а також відносини, що виникають при цьому.

Джерела інформації:

1. Законодавчі акти, нормативні документи.
2. Договори, виписки банку, акти про приймання, накладні, платіжні доручення.
3. Журнали-ордери, регістри аналітичного обліку заборгованостей, порівнювальні відомості, акти звірки.

Процедурне забезпечення складається з переліку запланованих в програмі аудиторських процедур з вказівками щодо відповідних тверджень (табл. 4.41).

Узагальнення результатів. За результатами здійснених процедур аудитор формує висновки щодо цілей аудиту кредиторської заборгованості: наявність кредиторської заборгованості, належна її класифікація, достовірність відображення сум у фінансовій звітності та розкриття необхідної інформації в примітках до фінансової звітності.

Документування включає відображення всіх процедур, їх результатів та висновків за розділом.

Аудит доходів та витрат

На етапі вивчення контрольного середовища та визначення ризику здійснюється тестування внутрішнього контролю, у тому числі – внутрішнього контролю доходів та витрат. Застосовуються типові тести, зразок яких розроблено автором (табл. 4.42).

Подальші процедури здійснюються у відповідності до інформаційно-організаційної моделі.

Мета аудиту доходів та витрат полягає в:

– визначенні, що доходи одержані за результатом дійсних операцій в процесі звичайної діяльності; доходи відображені у відповідному періоді;

– перевірці класифікації витрат, не пов'язаних з виробництвом;

– перевірці повноти відображення витрат в бухгалтерському обліку.

Таблиця 4.41

Аудиторські процедури аудиту розрахунків з постачальниками за товари, роботи, послуги

№ з/п	Перелік аудиторських процедур	Твердження		
		щодо залишків на рахунках	щодо класів операцій та подій протягом періоду аудиту	щодо подання та розкриття
1	2	3	4	5
	Загальні процедури			
1.	Узгодження залишку КЗ за даними Головної книги з залишками в облікових регістрах та фінансової звітності.	–	–	КЗ, ТО
2.	Направлення запиту щодо дати проведення інвентаризації КЗ.	ПО, П	Н, Т, ЗР, П	НіПО, КЗ, ТО, П
3.	Огляд результатів проведення інвентаризації КЗ.	І	Н, К	
4.	Інспектування наявності актів звірки і відповідності їх даним аналітичного і синтетичного обліків.	ПО, П	Н, Т, ЗР, К, П	НіПО, КЗ, ТО, П
5.	Сканування записів з метою виявлення "нетипових операцій" і т.д.			
	Аудит розрахунків з вітчизняними постачальниками за товари та запаси			
6.	Порівняння суми залишку КЗ перед найбільш вагомими постачальниками за товари та запаси станом на 31.12.20__р. з залишком заборгованості за цими ж постачальниками на початок року.	П, ОР	–	–
7.	Ідентифікація великих кредиторів, які мають найбільшу питому вагу в загальній заборгованості за отримані товари та запаси.	І, ПО	Н, К	–
8.	Отримання підтвердження залишку заборгованості від крупних постачальників шляхом засобів комунікації.	ПО, П	Н, Т, ЗР, П	
9.	Верифікація правильності оформлення первинних документів на одержання запасів та товарів відповідно до вимог діючих нормативних актів України.	ОР	ЗР, К	–

Продовження табл. 4.41

1	2	3	4	5
10.	Простежування повноти та своєчасності відображення в бухгалтерському обліку первинних документів.	П, ПО, ОР	Т, ЗР	–
11.	Вибіркове звіряння ідентичності сум за даними накладних, актів, отриманих від постачальників, з даними бухгалтерського обліку.	П, ПО	Н, Т, ЗР, К	–
12.	Інспектування повноти і своєчасності оплати.	ПО, П	Н, Т, ЗР, К, П	НіПО, КЗ, ТО, П
13.	Сканування закриття КЗ "незвичайними" бухгалтерськими записами (об'єднання ДЗ та КЗ, сторнування одержаних товарів та запасів, необґрунтоване списання заборгованості на доходи, перенесення її на інші рахунки бухгалтерського обліку).	–	ЗР, К	–
14.	Простежування розрахунків за векселями виданими.	–	П, Н, Т, ЗР, К	–
15.	Оцінка відображення розрахунків за взаємозаліками.	–	П, Н, Т, ЗР, К	–
16.	Ідентифікація КЗ отриманих претензій.	І, ПО	Н, К	–
17.	Диференціація КЗ за строками погашення (за терміном позовної давності) та складання реєстру заборгованості з терміном позовної давності, що минув, причини її виникнення.	ОР	К	–
18.	Проведення пошуку невідображених зобов'язань шляхом тесту відсікання.	–	ЗР	–
19.	Порівняння суми залишку КЗ перед найбільш вагомими постачальниками за отриманими роботами (послугами) станом на 31.12.20__р. з залишком заборгованості за цими ж постачальниками на початок року.	П, ОР	–	–
20.	Ідентифікація великих кредиторів, які мають найбільшу питому вагу в загальній заборгованості за отримані роботи, послуги і складання їх переліку.	І, ПО	Н, К	–
21.	Отримання підтвердження залишку заборгованості від крупних постачальників шляхом засобів комунікації.	П, ПО,	П, Н, Т, ЗР,	П, НіПО, КЗ, ТО
22.	Верифікація правильності оформлення первинних документів на отримання робіт (послуг) відповідно діючому законодавству.	ОР	ЗР, К	–
23.	Простежування повноти та своєчасності відображення в бухгалтерському обліку первинних документів.	–	П, Н, Т, ЗР, К	–

Продовження табл. 4.41

1	2	3	4	5
24.	Інспектування розрахунків з СПД–ФО за придбані роботи, послуги.	ПО, П	Н, Т, ЗР, К, П	НіПО, КЗ, ТО, П
25.	Звіряння ідентичності сум за даними накладних, актів, отриманих від постачальників, з даними бухгалтерського обліку.	П, ПО	Н, Т, ЗР, К	–
26.	Сканування закриття КЗ "незвичайними" бухгалтерськими записами (об'єднання ДЗ та КЗ, сторнування отриманих робіт, послуг, необґрунтоване списання заборгованості на доходи, перенесення її на інші рахунки бухгалтерського обліку).	–	ЗР, К	–
27.	Диференціація КЗ за строками погашення (за терміном позовної давності) та складання реєстру заборгованості з терміном позовної давності, що минув, причини її виникнення.	ОР	К	–
28.	Інспектування повноти і своєчасності оплати рахунків на основі регістрів бухгалтерського обліку.	ПО, П	Н, Т, ЗР, К, П	НіПО, КЗ, ТО, П
29.	Проведення пошуку невідображених зобов'язань шляхом тесту відсікання.			
	Розрахунки за отриманими авансами			
30.	Простежування операцій за б/р 681 "Розрахунки по авансах отриманих" з питань: – усі види авансів і передплат, отриманих підприємством, незалежно від видів валют і видів діяльності; – усі поточні аванси повинні бути погашені протягом операційного циклу чи 12 місяців з дати балансу; – суми авансів, отримані винятково в грошових коштах.	–	П, Н, Т, ЗР, К	–

Продовження табл. 4.41

1	2	3	4	5
31.	Ознайомлення з умовами договорів за отриманими авансами.	Х	Х	Х
32.	Ідентифікація великих кредиторів, від яких отримані великі суми авансів.	І, ПО	Н, К	–
33.	Отримання підтвердження залишку заборгованості перед крупними кредиторами шляхом засобів комунікації.	П, ПО	П, Н, Т, ЗР	П, НіПО, КЗ, ТО
34.	Диференціація отриманих авансів за строками погашення (за терміном позовної давності).	–	П, Н, Т, ЗР, К	–
	Розрахунки з іншими кредиторами			
35.	Інспектування (або простежування) розрахунків з іншими кредиторами.	ПО, П	П, Н, Т, ЗР, К,	П, НіПО, КЗ, ТО
36.	Диференціація залишку по б/р 685 "Розрахунки з іншими кредиторами" на: – поточну заборгованість по іншій звичайній діяльності (крім операційної); – заборгованість за операціями некомерційного характеру (з навчальними і науково-дослідними закладами); – будь-яку КЗ, для якої не передбачено окремого рахунка відповідно до Плану рахунків; – заборгованість з наймачами квартир і особами, що проживають у гуртожитках ЖКХ підприємства; – з батьками дітей за відвідування дитячих закладів.	–	П, Н, Т, ЗР, К	–

Таблиця 4.42

Тести внутрішнього контролю доходів та витрат

№ з/п	Зміст питання
1	2
	Доходи
1.	Чи ведеться окремо облік різних видів доходів?
2.	Чи розробляють та затверджують цінову політику: – керівник; – спеціальний відділ; – бухгалтерія?
3.	Чи укладаються договори на кожний вид реалізації робіт (послуг)?
4.	Особи, які дають дозвіл на реалізацію продукції (робіт, послуг): – керівник; – уповноважений Статутом?
5.	Чи узгоджуються з головним бухгалтером реалізація продукції (робіт, послуг) боржникам?
6.	Хто приймає рішення про реалізацію продукції (робіт, послуг) пов'язаним особам: – керівник; – спеціально створена комісія; – інші?
	Витрати
	І. Загальні питання
1.	Чи санкціонуються витрати відповідною особою?
2.	Чи контролюється наявність необхідних документів, підтверджуючих витрати (акти, накладні тощо)?
3.	Яка встановлена періодичність віднесення витрат на формування фінансових результатів: – щомісячно; – щоквартально; – раз у рік?
	ІІ. Адміністративні витрати (рахунок 92)
1.	Чи ведеться аналітичний облік адміністративних витрат за відповідними статтями (витрати зв'язку; на відрядження; ремонт; витрати на електроенергію, теплоенергію, канцтовари тощо)?
	ІІІ. Витрати на збут (рахунок 93)
1.	Чи ведеться аналітичний облік витрат на збут за центрами виникнення витрат (у розрізі магазинів, складів тощо)?
	IV. Інші витрати операційної діяльності (рахунок 94)
1.	Чи ведуться дослідження та розробки на підприємстві?
2.	Чи акумулюються окремо витрати на дослідження та розробки?

Продовження табл. 4.42

1	2
3.	Чи ведеться облік собівартості реалізованої іноземної валюти та від'ємних операційних курсових різниць?
4.	За яким методом обліковуються виробничі запаси у разі їх реалізації: – ідентифікованої собівартості; – середньозваженої собівартості; – собівартості перших за часом надходження (ФІФО)?
5.	Чи здійснювалося нарахування резерву сумнівних боргів?
6.	Чи здійснювалося списання на витрати поточної безнадійної заборгованості в сумі, що перевищує резерв сумнівних боргів?
7.	Чи віднесені до складу витрат суми уцінки запасів?
8.	Чи віднесені до складу витрат нестачі, що виявлено в період інвентаризації запасів?
9.	Чи включені до складу витрат штрафи та пені, що сплачені?
10.	Чи застосовується субрахунок 949 "Інші витрати операційної діяльності" для відображення витрат?
	V. Фінансові витрати (рахунок 95)
1.	Чи здійснює підприємство фінансові витрати?
	VI. Втрати від участі в капіталі (рахунок 96)
1.	Чи понесені підприємством втрати від участі в капіталі?
	VII. Інші витрати (рахунок 97)
1.	Чи здійснювались операції з реалізації: – фінансових інвестицій; – майнових комплексів; – необоротних активів
2.	Чи розподілені витрати по цих операціях згідно діючих субрахунків?
3.	Чи здійснювалась уцінка необоротних активів та фінансових інвестицій?
4.	Чи віднесені до складу витрат суми уцінки необоротних активів та фінансових інвестицій?
5.	Чи списувались на витрати необоротні активи в сумі залишкової вартості?

Об'єкти аудиту: елементи облікової політики, операції з обліку доходів та витрат, записи в первинних документах, обліку та звітності.

Предмет аудиту: господарські процеси та операції, пов'язані з визнанням доходів та витрат, а також відносини, що виникають при цьому.

Джерела інформації:

– законодавчі акти, нормативні документи;

– договори, виписки банку, акти про приймання, накладні, платіжні доручення;

– акти на списання, норми витрат, норми списання, наявні регламенти;

– журнали-ордери, регістри аналітичного обліку доходів та витрат, порівнювальної відомості, акти звірки.

Процедурне забезпечення складається з переліку запланованих в програмі аудиторських процедур (табл. 4.43).

Узагальнення результатів. За результатами здійснених процедур аудитор формує висновки щодо цілей аудиту доходів та витрат: реальність доходів та витрат, правильна їх класифікація та достовірність відображення у фінансовій звітності.

Документування включає відображення всіх процедур, їх результатів та висновків за розділом.

Аудит розрахунків з оплати праці

На етапі вивчення контрольного середовища та визначення ризику здійснюється тестування внутрішнього контролю, у тому числі – внутрішнього контролю розрахунків з оплати праці. Застосовуються типові тести, зразок яких розроблено автором (табл. 4.44).

Подальші процедури здійснюються у відповідності до інформаційно-організаційної моделі.

Мета аудита розрахунків по оплаті праці полягає в перевірці:

– реальності операцій по заробітній платі, що відображені в обліку;
– повноти відображення в обліку операції по заробітній платі;
– правильності нарахувань на заробітну плату та утримань з неї;
– правильності бухгалтерського обліку заробітної плати;
– достовірності залишків, відображених у фінансовій звітності, стану розрахунків із заробітної плати та з державними цільовими фондами.

Об'єкти аудиту: елементи облікової політики, операції з обліку, записи в первинних документах, обліку та звітності.

Предмет аудиту: господарські процеси та операції, пов'язані з оплатою праці, а також відносини, що виникають при цьому.

Джерела інформації:

1. Законодавчі акти, нормативні документи.
2. Накази про прийом, звільнення, надання відпустки; табелі обліку робочого часу; штатний розклад; наряди та розцінки.
3. Листи непрацездатності, відомості про заробітну плати попередніх періодів, виконавчі листи, бухгалтерські розрахунки.
4. Відомості, журнали, машинограми, звіти до відповідних фондів тощо.

Процедурне забезпечення складається з переліку запланованих в програмі аудиторських процедур з вказівками щодо відповідних тверджень (табл. 4.45).

Таблиця 4.43

Аудиторські процедури аудиту доходів та витрат

№ з/п	Перелік аудиторських процедур	Твердження		
		щодо залишків на рахунках	щодо класів операцій та подій протягом періоду аудиту	щодо подання та розкриття
1	2	3	4	5
	Загальні процедури			
1.	Сканування записів з метою виявлення "нетипових операцій".	–	ЗР,К	ЗР,К
2.	Оцінка повноти відображення доходів за звітний період.	ОР	–	П, НіПО, КЗ
3.	Узагальнення інформації з аудиту доходів та витрат.	Х	Х	Х
	Дохід від реалізації готової продукції			
4.	Вивчення результатів аудиту розрахунків за реалізовану готову продукцію з вітчизняними покупцями (відносно повноти та своєчасності відображення в обліку первинних документів; правильності оформлення документів на відвантаження готової продукції та з переліком документів, що не відповідають діючому законодавству; повноти і своєчасності оплати за відвантажену продукцію).	–	Н,П,Т,ЗР,К	–
5.	Вивчення результатів аудиту розрахунків за реалізовану готову продукцію з іноземними покупцями (відносно наявності контрактів за операціями експорту; перевірка наявності вантажно-митних декларацій за операціями експорту).	–	Н,П,Т,ЗР,К	–
6.	Верифікація бухгалтерського обліку продажу відповідно до вимог нормативних актів України (кореспонденція рахунків, облікові регістри).	ОР	ЗР, К	–
	Дохід від реалізації товарів			
7.	Вивчення результатів аудиту розрахунків за реалізовані товари з покупцями (відносно повноти та своєчасності відображення в обліку первинних документів; правильності оформлення документів на відвантаження товарів та з переліком документів, що не відповідають діючому законодавству; повноти і своєчасності оплати за відвантажені товари).	–	Н,П,Т,ЗР,К	–

Продовження табл. 4.43

1	2	3	4	5
8.	Верифікація бухгалтерського обліку продажу відповідно до вимог нормативних актів України (кореспонденція рахунків, облікові регістри).	ОР	ЗР, К	
	Дохід від реалізації робіт (послуг)			
9.	Вивчення результатів аудиту розрахунків за реалізовані послуги з іноземними дебіторами (відносно наявності контрактів за операціями експорту; перевірка наявності актів виконаних робіт за операціями експорту).	–	Н,П,Т,ЗР,К	–
10.	Верифікація бухгалтерського обліку надання робіт (послуг) відповідно до вимог нормативних актів України.	ОР	ЗР, К	–
11.	Вивчення результатів аудиту розрахунків за реалізовані роботи (послуги) з вітчизняними дебіторами (відносно повноти та своєчасності відображення в обліку первинних документів; правильності оформлення документів з виконання робіт, надання послуг та з переліком документів, що не відповідають діючому законодавству; повноти і своєчасності оплати за виконані роботи, надані послуги).	–	Н,П,Т,ЗР,К	–
	Інший операційний дохід			
12.	Інспектування доходу від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю (сільськогосподарська продукція і біологічні активи).	ПО, П	Н, Т, ЗР, К, П	НіПО, КЗ, ТО, П
13.	Інспектування доходу від операційної оренди активів (вивчення права власності на майно, яке здається в оренду; терміни здачі в оренду; умови надання оренди; дотримання вимог П(С)БО 14 "Оренда" і т.д.).	ПО, П	Н, Т, ЗР, К, П	НіПО, КЗ, ТО, П
14.	Інспектування доходу, отриманого від реалізації іноземної валюти (джерела надходження валюти; перерахунки валюти на кінець звітного періоду за курсом НБУ; дотримання вимог П(С)БО 21"Вплив змін валютних курсів" і т.д.).	ПО, П	Н, Т, ЗР, К, П	НіПО, КЗ, ТО, П
15.	Інспектування доходу від реалізації інших оборотних активів (реалізація оборотних активів а також необоротних активів та груп вибуття, утримуваних для продажу).	ПО, П	Н, Т, ЗР, К, П	НіПО, КЗ, ТО, П
16.	Інспектування доходу, отриманого як безповоротно одержаних оборотних коштів від цільового фінансування, пов'язаного з операційною діяльністю.	ПО, П	Н, Т, ЗР, К, П	НіПО, КЗ, ТО, П

Продовження табл. 4.43

1	2	3	4	5
17.	Інспектування доходу від списання кредиторської заборгованості, що виникла в ході операційного циклу, по закінченні строку позовної давності (причини списання кредиторської заборгованості; дотримання вимог П(С)БО 11 "Зобов'язання").	ПО, П	Н, Т, ЗР, К, П	НіПО, КЗ, ТО, П
18.	Простежування операційної курсової різниці.	П, ПО, ОР	Т, ЗР	–
19.	Інспектування доходу у вигляді суми відшкодування вартості раніше списаних оборотних активів.	ПО, П	Н, Т, ЗР, К, П	НіПО, КЗ, ТО, П
20.	Інспектування доходу від одержаних штрафів, пені, неустойки та інших санкції за порушення господарських договорів, які визнані боржником або щодо яких одержані рішення суду, арбітражного суду про їх стягнення, а також про суми з відшкодування зазнаних збитків.	ПО, П	Н, Т, ЗР, К, П	НіПО, КЗ, ТО, П
21.	Інспектування інших доходів від операційної діяльності (від операцій з тарою, від інвентаризації, від діяльності житлово-комунальних і обслуговуючих господарств, дитячих дошкільних закладів, будинків відпочинку, санаторіїв та інших закладів оздоровчого та культурного призначення підприємства тощо).	ПО, П	Н, Т, ЗР, К, П	НіПО, КЗ, ТО, П
	Дохід від участі в капіталі			
22.	Інспектування доходу, пов'язаного зі збільшенням частки інвестора в чистих активах об'єкта інвестування внаслідок одержання прибутків асоційованими, спільними і дочірніми підприємствами.	ПО, П	Н, Т, ЗР, К, П	НіПО, КЗ, ТО, П
	Інші фінансові доходи			
23.	Інспектування доходів у вигляді дивідендів від інших підприємств, що не є асоційованими, дочірніми та спільними.	ПО, П	Н, Т, ЗР, К, П	НіПО, КЗ, ТО, П
24.	Інспектування доходу від нарахування відсотків за цінними паперами.	ПО, П	Н, Т, ЗР, К, П	НіПО, КЗ, ТО, П
25.	Інспектування доходу від амортизації премії за випущеними облігаціями.	ПО, П	Н, Т, ЗР, К, П	НіПО, КЗ, ТО, П
	Інші доходи			
26.	Інспектування доходу від відновлення корисності активів.	ПО, П	Н, Т, ЗР, К, П	НіПО, КЗ, ТО, П

Продовження табл. 4.43

1	2	3	4	5
27.	Інспектування доходу від курсової різниці за активами та зобов'язаннями в іноземній валюті, які пов'язані з фінансовою та інвестиційною діяльністю.	ПО, П	Н, Т, ЗР, К, П	НіПО, КЗ, ТО, П
28.	Інспектування доходу від безоплатно одержаних необоротних активів, ФІ та цільового фінансування КІ.	ПО, П	Н, Т, ЗР, К, П	НіПО, КЗ, ТО, П
29.	Інспектування доходу від реалізації ФІ.	ПО, П	Н, Т, ЗР, К, П	НіПО, КЗ, ТО, П
30.	Інспектування інших доходів від звичайної діяльності (від списання КЗ, що не виникла в ході операційного циклу, по закінченні строку позовної давності, від перевищення вартості частки покупця у справедливій вартості придбаних ідентифікованих активів, зобов'язань і непередбачених зобов'язань об'єкта придбання над сукупністю витрат на об'єднання підприємств та/або видів їх господарської діяльності, сума дооцінки об'єктів необоротних активів у випадках, передбачених П(С)БО).	ПО, П	Н, Т, ЗР, К, П	НіПО, КЗ, ТО, П
	Загальновиробничі витрати			
31.	Оцінка обгрунтованості включення витрат до складу загальновиробничих.	ОР		П, НіПО, КЗ
32.	Диференціація складу витрат за статтями згідно застосовуваної класифікації.	ОР	К	–
33.	Огляд наявності та повноти оформлення документів, підтверджуючих витрати.	І	Н, К	–
	Адміністративні витрати			
34.	Оцінка обгрунтованості включення витрат до складу адміністративних.	ОР	–	П, НіПО, КЗ
35.	Диференціація складу витрат за статтями згідно застосовуваної класифікації.	ОР	К	–
36.	Огляд правильності оформлення, наявності, повноти та своєчасності відображення первинних документів, підтверджуючих витрати.	І	Н, К	–
	Витрати на збут			
37.	Оцінка обгрунтованості включення витрат до складу витрат на збут.	ОР	–	П, НіПО, КЗ
38.	Диференціація складу витрат за центрами виникнення витрат згідно застосовуваної класифікації.	ОР	К	–

Продовження табл. 4.43

1	2	3	4	5
39.	Огляд наявності та повноти оформлення документів, підтверджуючих витрати.	І	Н, К	–
	Фінансові витрати			
40.	Оцінка повноти відображення витрат, пов'язаних з нарахуванням та сплатою відсотків, процентів тощо за користування кредитами банків.	ОР	–	П, НіПО, КЗ
41.	Інспектування інших фінансових витрат (витрат, пов'язаних із залученням позикового капіталу, зокрема витрат, пов'язаних з випуском, утриманням та обігом власних цінних паперів; нарахуванням відсотків за договорами кредитування (крім банківських кредитів), фінансового лізингу тощо).	ПО, П	Н, Т, ЗР, К, П	НіПО, КЗ, ТО, П
	Втрати від участі в капіталі			
42.	Інспектування витрат пов'язаних зі зменшенням частки інвестора в чистих активах об'єкта інвестування внаслідок одержання збитків асоційованими, спільними і дочірніми підприємствами.	ПО, П	Н, Т, ЗР, К, П	НіПО, КЗ, ТО, П
	Інші витрати			
43.	Інспектування інших витрат (собівартість реалізованих фінансових інвестицій; втрати від зменшення корисності активів; втрати за активами й зобов'язаннями неопераційної діяльності підприємства від зміни курсу гривні до іноземної валюти; сума знецінення (уцінки) необоротних активів і ФІ; залишкова вартість списаних необоротних активів та витрати, пов'язані з їх ліквідацією (розбирання, демонтаж) і т.д.).	ПО, П	Н, Т, ЗР, К, П	НіПО, КЗ, ТО, П
44.	Інспектування інших витрат звичайної діяльності.	ПО, П	Н, Т, ЗР, К, П	НіПО, КЗ, ТО, П
	Інші витрати операційної діяльності			
45.	Оцінка обґрунтованості списання на інші витрати операційної діяльності: – поточної безнадійної заборгованості (в т.ч. правильності розрахунку резерву сумнівних боргів) – визнаних пені, штрафів, неустойок; – собівартості реалізованих виробничих запасів; – (в т.ч. необоротних активів та груп вибуття, утримуваних для продажу); – втрат від операційної курсової різниці (в т.ч. правильності визначення собівартості іноземної валюти, що реалізована, та операційних курсових різниць).	ОР	–	П, НіПО, КЗ

Продовження табл. 4.43

1	2	3	4	5
46.	Верифікація відображення в обліку інших витрат операційної діяльності відповідно до вимог нормативних актів України.	ОР	ЗР, К	–
47.	Інспектування інших витрат операційної діяльності (від первісного визнання та від зміни вартості активів, які обліковуються за справедливою вартістю; витрат, пов'язаних з дослідженнями та розробками; реалізованої іноземної валюти; реалізованих виробничих запасів і необоротних активів та груп вибуття, утримуваних для продажу; нарахування резерву сумнівних боргів на заборгованість, яка є фінансовим активом (крім придбаної заборгованості та заборгованості, призначеної для продажу); списана безнадійна заборгованість в разі недостатності суми нарахованого резерву сумнівних боргів та списана безнадійна заборгованість, щодо якої створення резерву сумнівних боргів не передбачено; від зміни курсу гривні до іноземної валюти за активами й зобов'язаннями операційної діяльності підприємства; втрати, пов'язані із знеціненням (уцінкою) запасів; нестача грошових коштів та інших цінностей і втрати від псування цінностей, що виявлені в процесі заготовлення, переробки, збереження, та реалізації; визнані економічні санкції за невиконання підприємством законодавства та умов договорів; витрати житлово-комунальних і обслуговуючих господарств, дитячих дошкільних закладів, будинків відпочинку, санаторіїв та інших закладів оздоровчого та культурного призначення тощо).	ПО, П	Н, Т, ЗР, К, П	НіПО, КЗ, ТО, П
48.	Огляд наявності та повноти оформлення документів, підтверджуючих витрати.	І	Н, К	–
	Податок на прибуток			
49.	Тестування правильності відображення в бухгалтерському обліку податку на прибуток від звичайної діяльності.	–	П,ЗР,К	–

Таблиця 4.44

Тести внутрішнього контролю розрахунків з оплати праці

№ з/п	Зміст запитання
1	2
1.	Чи застосовуються на підприємстві системи оплати праці: – погодинна; – відрядна?
2.	Чи укладений Колективний договір?
3.	Чи затверджений наказом штатний розклад?
4.	Чи затверджені наказом розцінки (при відрядній системі оплати праці)?
5.	Чи ведуться щомісяця табелі обліку робочого часу?
6.	Чи нараховується відрядна оплата на підставі нарядів?
7.	Чи затверджений графік відпусток?
8.	Чи ведуться накази про прийом, звільнення, надання відпусток: – кадровою службою; – керівником?
9.	Чи здійснюються нарахування заробітної плати (далі – ЗП) й утримання з неї автоматизовано?
10.	Чи здійснюється автоматизовано розрахунок внесків на обов'язкове страхування?
11.	Чи створена Комісія з призначення допомоги за соціальним страхуванням?
12.	Чи ведуться протоколи комісії з призначення допомоги за соціальним страхуванням?
13.	Чи здійснюються виплати по договорах цивільно-правового характеру?
14.	Чи виплачувалася ЗП натурою?
15.	Чи виплачувалася матеріальна допомога?
16.	Чи здійснювалися утримання по виконавчих листах?
17.	Чи здійснювалося надання позик?
18.	Чи виплачувалася ЗП з виручки?

* При відсутності виплат позначте відповідь "ТАК", тобто, дійсно не виплачувалось. Відповідь "НІ" означає наявність зазначених операцій та виплат.

Узагальнення результатів. За результатами здійснених процедур аудитор формує висновки щодо цілей аудиту заробітної плати: реальність операцій по заробітній платі, правильність розрахунків з фондами соціального страхування та достовірність відображення залишку у фінансовій звітності.

Документування включає відображення всіх процедур, їх результатів та висновків за розділом.

Таблиця 4.45

Аудиторські процедури аудиту розрахунків з оплати праці

№ з/п	Перелік аудиторських процедур	Твердження		
		щодо залишків на рахунках	щодо класів операцій та подій протягом періоду аудиту	щодо подання та розкриття
1	2	3	4	5
1.	Узгодження даних регістрів обліку по операціям з оплати праці з даними Головної книги та фінансової звітності.	–	–	КЗ, ТО
2.	Сканування записів з метою виявлення "нетипових операцій" і т.д.	–	ЗР,К	–
3.	Вивчення колективного договору, Положення про оплату праці, Положення про преміювання, Положення про відпустки, Положення про виплату винагороди та інших внутрішніх документів, які регулюють питання організації та оплати праці на підприємстві.	–	П, Н, Т, ЗР, К	–
4.	Ознайомлення зі змістом наказів за кадровим складом; штатного розкладу (при погодинній оплаті); табелів обліку робочого часу; нарядів та розцінками (при відрядній оплаті); договорів цивільно-правового характеру (трудових угод).	Х	Х	Х
5.	Перерахунок нарахувань та утримань ЗП в розрахункових відомостях.	П, ОР	–	–
6.	Аналіз структури нарахованої ЗП та її розподілу за поточними витратами.	–	П, Н, Т, ЗР, К	–
7.	Співставлення сум нарахованої ЗП за даними розрахункових відомостей, звітів з нарахованого доходу (ф. 20) та Головної книги у розрізі місяців.	–	Н, П, Т, ЗР	КЗ

Продовження табл. 4.45

1	2	3	4	5
8.	Простежування відображення нарахування ЗП в бухгалтерському обліку.	П, ПО, ОР	Т, ЗР	–
9.	Ідентифікація фактів видачі ЗП в натуральній формі.	І, ПО	Н, К	–
10.	Вивчення умов договорів позики (зворотність і терміни).	–	П, Н, Т, ЗР, К	–
11.	Інспектування розрахунків за ДЦПХ.	ПО, П	Н, Т, ЗР, К, П	НіПО, КЗ, ТО, П
12.	Верифікація нарахування виплат по листах непрацездатності відповідно вимог законодавства.	ОР	ЗР, К, Т	–
13.	Верифікація нарахування відпускних відповідно вимог діючого законодавства України.	ОР	ЗР, К, Т	–
14.	Перевірка суми резерву оплати відпусток на кінець року: – звіряння залишків резерву оплати відпусток за даними Головної книги з залишками в облікових регістрах; – розрахунок (перерахунок, повторне виконання) резерву оплати відпусток на кінець року; – верифікація нарахованого резерву щодо застосування кореспонденції рахунків відповідно до вимог діючих нормативних актів України.	ОР	–	П, НіПО, КЗ
15.	Оцінка бази, на яку здійснено нарахування та утримання єдиного соціального внеску до Пенсійного фонду України.	ОР	–	П, НіПО, КЗ
16.	Верифікація нарахувань та утримань єдиного соціального внеску до Пенсійного фонду України відповідно до вимог діючого законодавства України.	ОР	ЗР, К	–
17.	Інспектування повноти та своєчасності перерахувань єдиного соціального внеску до Пенсійного фонду України.	ПО, П	Н, Т, ЗР, К, П	НіПО, КЗ, ТО, П

Аудит розрахунків з підзвітними особами

На етапі вивчення контрольного середовища та визначення ризику здійснюється тестування внутрішнього контролю, у тому числі – внутрішнього контролю розрахунків з підзвітними особами. Застосовуються типові тести, зразок яких розроблено автором (табл. 4.46).

Таблиця 4.46

Тести внутрішнього контролю розрахунків з підзвітними особами

№ з/п	Зміст питання
1	2
1.	Чи контролюється головним бухгалтером (бухгалтером) цільове використання коштів, отриманих у банку на відрядження та господарчі витрати?
2.	Чи контролюється головним бухгалтером (бухгалтером) повнота здачі повернених підзвітних сум у касу?
3.	Чи розподілені обов'язки з обліку розрахунків з підзвітними особами (далі – ПО) та видача готівкових підзвітних сум?
4.	Чи формуються регістри з обліку розрахунків з ПО автоматизовано?
5.	Чи мають доступ до комп'ютеризованого обліку операцій з обліку розрахунків з ПО тільки особи, яким необхідний такий доступ у рамках службових обов'язків?

Подальші процедури здійснюються у відповідності до інформаційно-організаційної моделі.

Мета аудита розрахунків з підзвітними особами полягає в:

– підтвердженні того, що всі операції за розрахунками з підзвітними особами, що відображені в обліку, реальні;

– перевірці, що всі реальні операції за розрахунками з підзвітними особами відображені в обліку;

– перевірці, що бухгалтерський облік розрахунків з підзвітними особами ведеться правильно;

– перевірці, що залишки, представлені в балансі підприємства, відповідним чином відображають стан розрахунків з підзвітними особами.

Об'єкти аудиту: елементи облікової політики, операції з обліку, записи в первинних документах, обліку та звітності.

Предмет аудиту: господарські процеси та операції, пов'язані з розрахунками з підзвітними особами, а також відносини, що виникають при цьому.

Джерела інформації:

1. Законодавчі акти, нормативні документи.

2. Авансові звіти, первинні документи, накази, грошові чекові книжки, виписки банку.

3. Касові звіти, регістри аналітичного обліку за розрахунками з підзвітними особами та регістри синтетичного обліку по касі.

4. Відомості, журнали, машинограми тощо.

Процедурне забезпечення складається з переліку запланованих в програмі аудиторських процедур з вказівками щодо відповідних тверджень (табл. 4.47).

Таблиця 4.47

Аудиторські процедури аудиту розрахунків з підзвітними особами

№ з/п	Перелік аудиторських процедур	Твердження		
		щодо залишків на рахунках	щодо класів операцій та подій протягом періоду аудиту	щодо подання та розкриття
1	2	3	4	5
1.	Узгодження сум, відображених у фінансовій звітності, із залишками у Головній книзі, регістрах бухгалтерського обліку.	–	–	КЗ, ТО
2.	Сканування записів з метою виявлення "нетипових операцій" і т.д.	–	ЗР,К	–
3.	Інспектування наявності авансових звітів, відображених в бухгалтерському обліку та своєчасності їх складання.	ПО, П	Н, Т, ЗР, К, П	НіПО, КЗ, ТО, П
4.	Інспектування наявності первинних документів, відображених в авансових звітах.	ПО, П	Н, Т, ЗР, К, П	НіПО, КЗ, ТО, П
5.	Верифікація правильності заповнення авансових звітів відповідно до вимог законодавчо-нормативних актів України.	ОР	ЗР, К	–
6.	Інспектування правильності оформлення первинних документів, доданих до авансових звітів.	ПО, П	Н, Т, ЗР, К, П	НіПО, КЗ, ТО, П
7.	Простежування відображення в бухгалтерському обліку операцій з оприбуткування запасів та послуг за авансовими звітами.	П, ПО, ОР	Т, ЗР	–

Продовження табл. 4.47

1	2	3	4	5
8.	Звіряння відповідності підстави для видачі коштів у підзвіт та фактичної підстави їх витрати.	П, ПО	Н, Т, ЗР, К	–
9.	Перевірка (порівняння дат) своєчасності звітування працівників за грошові кошти, отримані в підзвіт.	П, ПО	Н, Т, ЗР, К	–
10.	Інспектування відсутності видачі підзвітних сум без звіту за суми, що видані раніше та своєчасності повернення підзвітних сум.	ПО, П	Н, Т, ЗР, К, П	НіПО, КЗ, ТО, П
11.	Звіряння (або запит та підтвердження) дотримання обмежень готівкових розрахунків між СПД.	П, ПО	Н, Т, ЗР, К	–
12.	Інспектування наявності всіх посвідчень про відрядження та їх співставлення наказам.	ПО, П	Н, Т, ЗР, К, П	НіПО, КЗ, ТО, П
13.	Оцінка правильності розрахунку суми добових за відрядженнями в межах України.	ОР	–	П, НіПО, КЗ
14.	Інспектування своєчасності складання авансових звітів за наслідками відрядження.	ПО, П	Н, Т, ЗР, К, П	НіПО, КЗ, ТО, П
15.	Простежування правомірності відшкодування вартості проживання у відрядженні.	П, ПО, ОР	Т, ЗР	–
16.	Інспектування документального оформлення та простежування відображення в обліку розрахунків з ПО, направленими у відрядження за кордон.	ПО, П	Н, Т, ЗР, К, П	НіПО, КЗ, ТО, П
17.	Простежування достовірності відображення в обліку операцій за розрахунками з ПО з формуванням переліку встановлених відхилень.	П, ПО, ОР	Т, ЗР	–
18.	Верифікація застосовної кореспонденції рахунків при відображенні в обліку операцій за розрахунками з ПО відповідно до вимог нормативних актів України.	ОР	ЗР, К	–

Продовження табл. 4.47

1	2	3	4	5
19.	Верифікація дотримання до вимог нормативних актів України щодо забезпечення працівника, направленого у відрядження, грошовими коштами (авансом).	ОР	ЗР, К	–

Узагальнення результатів. За результатами здійснених процедур аудитор формує висновки щодо цілей аудиту розрахунків з підзвітними особами: реальності операцій за розрахунками з підзвітними особами, що відображені в обліку, та достовірності залишків, відображених у фінансовій звітності.

Документування включає відображення всіх процедур, їх результатів та висновків за розділом.

Аудит фінансової звітності

Мета аудиту фінансової звітності полягає в:

– перевірці відповідності заповнення форм фінансової звітності вимогам діючого законодавства;

– перевірці правильності визначення фінансового результату;

– перевірці узгодження показників різних форм фінансової звітності;

– перевірці достатності та повноти розкриття інформації у Примітках;

– формуванні висновку про достовірність фінансової звітності.

Об'єкти аудиту: елементи облікової політики, операції з обліку, записи в первинних документах, обліку та звітності.

Предмет аудиту: фінансова звітність.

Джерела інформації: законодавчі акти, нормативні документи; фінансова звітність; регістри аналітичного та синтетичного обліку.

Процедурне забезпечення складається з переліку запланованих в програмі аудиторських процедур з вказівками щодо відповідних тверджень (табл. 4.48).

Узагальнення результатів. За результатами здійснених процедур аудитор формує висновки щодо цілей аудиту фінансової звітності, тобто, аудиторський висновок про її достовірність.

Документування включає відображення всіх процедур, їх результатів та висновків за розділом.

Таблиця 4.48

Аудиторські процедури аудиту фінансової звітності

№ з/п	Перелік аудиторських процедур	Твердження		
		щодо залишків на рахунках	щодо класів операцій та подій протягом періоду аудиту	щодо подання та розкриття
1	2	3	4	5
	Баланс (Ф № 1)			
1.	Підрахунок наданого балансу на арифметичну точність.	П, ОР	Т	–
2.	Звіряння відповідності залишків на початок звітного року залишкам на кінець минулого року.	П, ПО	Н, Т, ЗР, К	–
3.	Звіряння відповідності залишків у Головній книзі із даними балансу (на підставі робочих документів за іншими розділами аудиту).	П, ПО	Н, Т, ЗР, К	–
4.	У разі зміни залишків внаслідок виправлення помилок минулих періодів – оцінка характеру помилок, їх впливу на звітність, адекватності внесених змін.	ОР	–	П, НіПО, КЗ
5.	Моделювання пробного балансу на кінець звітного періоду та порівняння його з наданим на перевірку.	–	–	КЗ, ТО
6.	Перерахунок (або розрахунок, або повторне виконання) тимчасових та постійних різниць.	І, ПО	Н, К	–
7.	Аналіз відстрочених податкових активів або зобов'язань.	І, П, ОР	Т	–
8.	Порівняння розрахованих відстрочених податкових активів або зобов'язань з даними підприємства.	П, ОР	–	–
9.	Моделювання балансу на підставі складеного переліку коригуючих бухгалтерських записів.	–	–	КЗ, ТО

Продовження табл. 4.48

1	2	3	4	5
10.	Співставлення сум статей балансу, наданого для перевірки та балансу, складеного з урахуванням проведених коригувань.	–	Н, П, Т, ЗР	КЗ
11.	Узагальнення переліку виправлень залишків за балансовими рахунками та здійснених коригувань статей балансу.	–	–	КЗ, ТО
	Звіт про фінансові результати (Ф № 2)			
12.	Підрахунок наданого звіту на арифметичну точність.	П, ОР	Т	–
13.	Моделювання пробного звіту про фінансові результати (на підставі робочих документів по іншим розділам аудиту).	–	–	КЗ, ТО
14.	Порівняння пробного звіту про фінансові результати з наданим на перевірку та оцінка відхилень.	П, ОР	–	–
15.	Інспектування розрахунку прибутковості акцій.	П	П,Т,ЗР	П, НіПО, КЗ, ТО
16.	Звіряння відповідності даних звіту про фінансові результати в частині даних за відповідний період минулого року.	П, ПО	Н, Т, ЗР, К	–
17.	Співставлення пробного звіту про фінансові результати із новим звітом про фінансові результати (після коригування), наданим для перевірки.	–	Н, П, Т, ЗР	КЗ
18.	У разі зміни показників внаслідок виправлення помилок минулих періодів – оцінка характеру помилок, їх впливу на звітність, адекватності внесених змін.	ОР	–	П, НіПО, КЗ
19.	Узгодження певних показників звіту про фінансові результати з даними балансу.	І	–	КЗ, ТО
	Звіт про рух грошових коштів (Ф № 3)			
21.	Підрахунок наданого звіту на арифметичну точність.	П, ОР	Т	–

Продовження табл. 4.48

1	2	3	4	5
22.	Моделювання пробного звіту про рух грошових коштів.	–	–	КЗ, ТО
23.	Порівняння звіту, наданого до проведення аудиту зі звітом, після внесення коригувань до балансу та звіту про фінансові результати.	П, ОР	–	–
24.	Співставлення пробного звіту про рух грошових коштів із новим звітом (після коригувань), наданим на перевірку.	–	Н, П, Т, ЗР	КЗ
25.	Узгодження показників звіту про рух грошових коштів (виправленого) з показниками інших форм фінансової звітності.	І	–	КЗ, ТО
	Звіт про власний капітал (Ф № 4)			
26.	Підрахунок наданого звіту на арифметичну точність.	П, ОР	Т	–
27.	Інспектування достовірності статей звіту про власний капітал (на підставі робочих документів за іншими розділами аудиту).	ПО, П	Н, Т, ЗР, К, П	НіПО, КЗ, ТО, П
28.	Моделювання пробного звіту про власний капітал.	–	–	КЗ, ТО
29.	Порівняння звіту, наданого до проведення аудиту зі звітом, після внесення коригувань до балансу та звіту про фінансові результати.	П, ОР	–	–
30.	Співставлення пробного звіту про власний капітал із новим звітом (після коригування), наданим на перевірку.	–	Н, П, Т, ЗР	КЗ
31.	Узгодження показників звіту про власний капітал (виправленого) з показниками інших форм фінансової звітності.	І	–	КЗ, ТО
	Примітки до річної фінансової звітності (Ф № 5)			
32.	Підрахунок наданого звіту на арифметичну точність.	П, ОР	Т	–

Продовження табл. 4.48

1	2	3	4	5
33.	Оцінка розкриття певної інформації.	ОР	–	П, НіПО, КЗ
34.	Моделювання пробних приміток до річної звітності на кінець звітного періоду.	–	–	КЗ, ТО
35.	Порівняння наданих для перевірки Приміток до річної фінансової звітності зі складеними пробними примітками на кінець звітного періоду.	П, ОР	–	–
36.	Інспектування приміток, наданих після здійснення коригуючих бухгалтерських записів, які були зроблені під час аудиторської перевірки.	ПО, П	Н, Т, ЗР, К, П	НіПО, КЗ, ТО, П
37.	Узгодження показників у Примітках (виправлених) з показниками інших форм фінансової звітності.	І	–	КЗ, ТО
	Заключний етап			
38.	Узагальнення даних про відхилення у наданій формі фінансового звіту та оцінка відхилень з позиції прийнятого рівня суттєвості.	Х	Х	Х
39.	Ознайомлення зі змістом протоколів зборів після дати балансу на предмет вивчення подій після дати балансу.	–	–	П, НіПО, КЗ, ТО
40.	Направлення запиту щодо подальших подій, які могли б вплинути на фінансову звітність.	ПО, П	Н, Т, ЗР, П	Н, Т, ЗР, НіПО, КЗ, ТО, П
41.	Оцінка відповіді клієнта на запит щодо подальших подій, які могли б вплинути на фінансову звітність.	ОР	–	П, НіПО, КЗ
42.	Формування висновку про достовірність наданої фінансової звітності.	Х	Х	Х

Аудит здатності підприємства продовжувати подальшу діяльність

Проблеми здатності підприємств продовжувати подальшу діяльність все більше турбують фахіців всіх рівнів. За результатами досліджень Техаського університету [584], через 2 тижні після припинення роботи обчислювальних систем в 75% компаній втрата функціонування стає критичною або повною, а 43% компаній після катастроф не відновляють свою діяльність. А дослідження, проведене в 2003 році Інститутом безперервності бізнесу [579], показало, що 26% компаній постраждали від звільнення осіб, що займали ключові посади, 24% – від проблем, пов'язаних з IT-ресурсами, 17% – від негативної думки, викликаної відсутністю резервного копіювання даних BCP.

Світова фінансова криза виявила цілий ряд проблем ринку аудиторських послуг. Очевидно, у найближчій перспективі аудитори будуть вимушені доводити свою професійну здатність правильно й об'єктивно оцінювати достовірність звітності. Зокрема, мова йде про здатність підприємства-клієнта продовжувати свою діяльність протягом найближчого року. На аудиторі лежить нелегка задача: визначити ступінь "безнадійності" фінансового становища підприємства-клієнта для того, щоб зрозуміти, чи здатний він пережити кризу або варто починати процедуру банкрутства у випадку, коли підприємство-клієнт не здатний продовжувати господарську діяльність. Аудитору, що виказує думку щодо фінансової звітності та подальшого функціонування підприємства, потрібно бути максимально обережним і робити тільки зважені висновки для того, щоб не погіршити положення підприємства-клієнта [386, с. 200].

Оцінка принципу безперервності діяльності пов'язана з виказуванням професійного судження аудиторів про факти господарської діяльності на дату складання фінансової звітності. У цих умовах саме обгрунтування теоретико-методологічних засад аудиторського оцінювання здатності суб'єкта господарювання дотримуватися концепції безперервності діяльності представляється актуальною проблемою, що має також й прикладну значимість [379, с. 111 – 116].

Недостатній ступінь розроблення теоретико-методологічних підходів щодо обгрунтування етимологічного й лексичного використання терміна "припущення безперервності діяльності підприємств", відсутність системного підходу до вибору аудиторських процедур для оцінки дотримання концепції безперервності діяльності суб'єкта господарювання в контексті соціально-економічного зростання країни свідчать про об'єктивну необхідність подальшого дослідженні зазначеної наукової проблеми [379, с. 111 – 116].

Основними питаннями для аудиторської оцінки принципу "діючого підприємства" є наступні:

1. Чи існує небезпека, що у суб'єкта господарювання будуть погіршуватися основні фінансові показники й що це може відбутися зненацька?
2. Наскільки реальна ця небезпека?
3. Чи є реальний вихід зі складних обставин?
4. Яким чином сформулювати цю проблему в аудиторському висновку?

Доведено, що професійне судження аудиторів при дослідженні питання можливості подальшого функціонування суб'єкта господарювання ґрунтується на розумінні відповідних умов і подій, що мали або мають місце на момент завершення дослідження й збору аудиторських доказів. Тому аудитори повинні отримати розуміння можливості безперервного функціонування підприємства у майбутньому та доцільності застосування принципу безперервності при підготовці фінансової звітності. Ця оцінка здійснюється аудиторами під час планування, виконання аудиторських процедур та підготовці аудиторського висновку [379, с. 111 – 116].

У процесі перевірки безперервності функціонування суб'єкта господарювання методи можуть змінитися залежно від джерел інформації (облікові регістри, звітність, первинні документи), ступеню використання прийомів у цілому в ринковій економіці або окремих галузях (загальні й часткові), видів господарювання тощо. Методи аудиту також залежать від форми обліку (неавтоматизована, автоматизована), порядку перевірки документів і облікових регістрів (суцільний, вибірковий, хронологічний або систематизований).

Результати дослідження дозволяють визначити, що першим етапом оцінки дотримання принципу безперервності є виявлення ознак недотримання принципу безперервності (табл. 4.49).

Таблиця 4.49

Джерела інформації визначення можливості безперервності діяльності

Досліджуване питання	Джерело інформації
1	2
Загальний огляд результатів аудита з метою виявлення:	
негативних тенденцій	дані результатів перспективного аналізу
уповільнення оборотності оборотних коштів	аналіз динаміки коефіцієнта оборотності активів
проблем погашення дебіторської заборгованості	аналіз динаміки коефіцієнта оборотності дебіторської заборгованості і термінів її погашення
незадовільної ліквідності та кредитоспроможності	аналіз ліквідності і платоспроможності суб'єкта господарювання
заборгованість по дивідендах	дані бухгалтерського обліку

Продовження табл. 4.49

1	2
порушення статутних вимог до розмірів капіталу	дані бухгалтерського обліку
Огляд наступних подій з метою виявлення наступних фактів:	
банкрутство основних клієнтів	ксерокопії відповідних документів, перелік втрачених основних клієнтів
падіння ринкових цін на основну продукцію чи послуги	дані органів статистики, прайси постачальників аналогічної продукції і т.і.
відмовлення в наданні банківських кредитів	листування з банками про можливість надання кредитів
податкова застава та арешт активів	податкові повідомлення
Аналіз негативних тенденцій:	
підвищення цін поряд зі скороченням обсягів реалізації	аналіз динаміки обсягу продажів
нестача оборотних коштів	аналіз динаміки показника чистого оборотного капіталу
незадовільні фінансові коефіцієнти	аналіз динаміки фінансових коефіцієнтів
Аналіз внутрішніх проблем підприємства	
плинність кадрів управлінського персоналу	протоколи зборів засновників і керівництва, усні опитування співробітників
незадовільна система бухгалтерського обліку	описова частина розділу "Аудит фінансової звітності"
втрата кваліфікованих кадрів	протоколи зборів засновників і керівництва, усні опитування співробітників
економічно недоцільні довгострокові і витратні проекти	протоколи зборів засновників і керівництва, укрупнені розрахунки ефективності проектів (термін окупності витрат)
Аналіз зовнішніх факторів:	
зміни в законодавстві	описова частина розділу "Ознайомлення з галуззю і бізнесом клієнта"
втрата ліцензії чи патенту	ксерокопії ліцензій і патентів із указівкою закінчення термінів їхньої дії
втрата основних постачальників	перелік втрачених основних постачальників
Процедури, що виконуються тільки у випадку виявлення проблем з подальшим функціонуванням	
аналіз можливості реалізації активів	Інформація про ціни на аналогічні активи і наявність попиту на них
аналіз можливості одержання кредитів	Інформація з різних джерел про умови кредитування й аналіз прийнятності цих умов
аналіз можливості зниження (припинення) витрат	Розрахунок упущеної вигоди від зниження (припинення) витрат

Слід зазначити, що виявлення даних ознак відбувається як на початковому етапі оцінки, так і в процесі наступного етапу аналізу даних ознак. Тому методи, використання яких дозволяє виявляти й оцінювати ознаки недотримання принципу безперервності, можуть збігатися [398, с 128–132].

Аналіз фінансово-господарської діяльності суб'єкта господарювання тільки кількісними методами на основі розрахованих фінансових коефіцієнтів є недостатнім для того, щоб більш повно, глибоко й всебічно вивчити фінансово-господарську діяльність і її розвиток. Необхідна інформація про минуле, сучасне і майбутнє, оскільки господарська діяльність підприємства відбувається у просторово – часовому вимірі [119, с. 107–109].

Дослідження факторів зовнішнього середовища суб'єкта господарювання якісними методами дозволяє оцінити їхній вплив на результати фінансово-господарської діяльності, визначити сценарій розвитку: ділової активності підприємства. Тому на етапах виявлення ознак, аналізу причин і наслідків, що виникли, негативних ознак використовуються методи якісного й кількісного аналізу.

Методи якісного аналізу при аудиторській перевірці безперервності діяльності можна розділити на: методи, що базуються на аналізі наявної інформації; методи збору нової інформації; методи моделювання діяльності організації. Проте, якісні методи не представляють точної кількісної оцінки, тому дані, одержані в результаті такого типу досліджень, не є статистично надійними. Однак у них є своя перевага: вони подають інформацію як про загальні погляди керівників або інших категорій працівників на безперервне функціонування діяльність суб'єкта господарювання, так і їх відношення до діяльності, продукції, послуг, а головне, дозволяють виявити загальну тенденцію і сформувати висновок про динаміку спостережуваного економічного процесу.

На думку автора, найбільш поширеним якісним методом при аудиторській оцінці дотримання принципу безперервності суб'єкта господарювання, є опитування. Використання й застосування результатів обстеження фінансово-господарської діяльності підприємства методом опитування й економічного аналізу дозволяє встановити диспропорції розвитку підприємства, взаємозв'язок суб'єкта господарювання з іншими господарюючими суб'єктами, законодавчими органами, кредитними структурами. Під час проведення аудиту безперервності функціонування діяльності суб'єкта господарювання використовують також такі якісні методи, як: експертний метод (обробка думок досвідчених фахівців); метод аналогій (аналіз бази даних про ризик аналогічних проектів і угод).

Підсумкові результати якісного аналізу ризику, у свою чергу, слугують вихідною інформацією для проведення кількісного аналізу підпри-

ємства. На етапі кількісного аналізу розраховуються числові значення показників діяльності, ознак недотримання принципу безперервності (наприклад, наявність збитку підприємства).

Розглядаючи всю сукупність методів кількісного аналізу ознак недотримання принципу безперервності, можна сказати, що для кожного типу аналізованої ознаки існують свої методи аналізу й конкретні особливості їх реалізації. На думку автора, до видів аналітичних процедур, що відносяться до визначення безперервності належать: зіставлення даних підприємства, що перевіряється, з середньогалузевими показниками; зіставлення фінансової й нефінансової інформації; зіставлення бухгалтерської звітності з кошторисними (плановими) показниками; оцінка співвідношень між різними статтями звітного й минулих періодів; зіставлення залишків по рахунках за різні періоди; порівняння даних з очікуваними результатами, обумовленими аудитором.

З вищенаведеного очевидно, що для визначення можливості безперервності діяльності та надання адекватного висновку потрібні аудиторські процедури, які можливо інкорпорувати у єдиний технологічний процес перевірки з використанням аналітичного інструментарію (рис. 4.18).

Мета аудиту здатності суб'єкта господарювання продовжувати подальшу діяльність полягає в:

– одержанні інформації, що необхідна для висновку про можливість (або неможливість) подальшої діяльності;

– у разі виявлення проблем з подальшим функціонуванням: одержання інформації про плани підприємства з усунення виявлених проблем; оцінці можливості ефективної реалізації цих планів; визначенні тих елементів дій, які можуть реально вирішити проблему подальшого функціонування підприємства.

Процедурне забезпечення складається з переліку запланованих в програмі аудиторських процедур (табл. 4.50).

Узагальнення результатів. За результатами здійснених процедур аудитор формує висновки щодо цілей аудиту фінансової звітності, тобто, аудиторський висновок про її достовірність.

Документування включає відображення всіх процедур, їх результатів та висновків за розділом.

Аудит облікових оцінок

Згідно МСА 540 аудитор повинен отримати достатні аудиторські докази, що використані при складанні фінансової звітності облікові оцінки окремих статей є обґрунтованими.

Фінансова звітність містить показники, які розраховані економічним суб'єктом, за якими П(С)БО не містять порядок визначення їх точного значення з причини невизначеності або неможливості точної оцінки. Такі

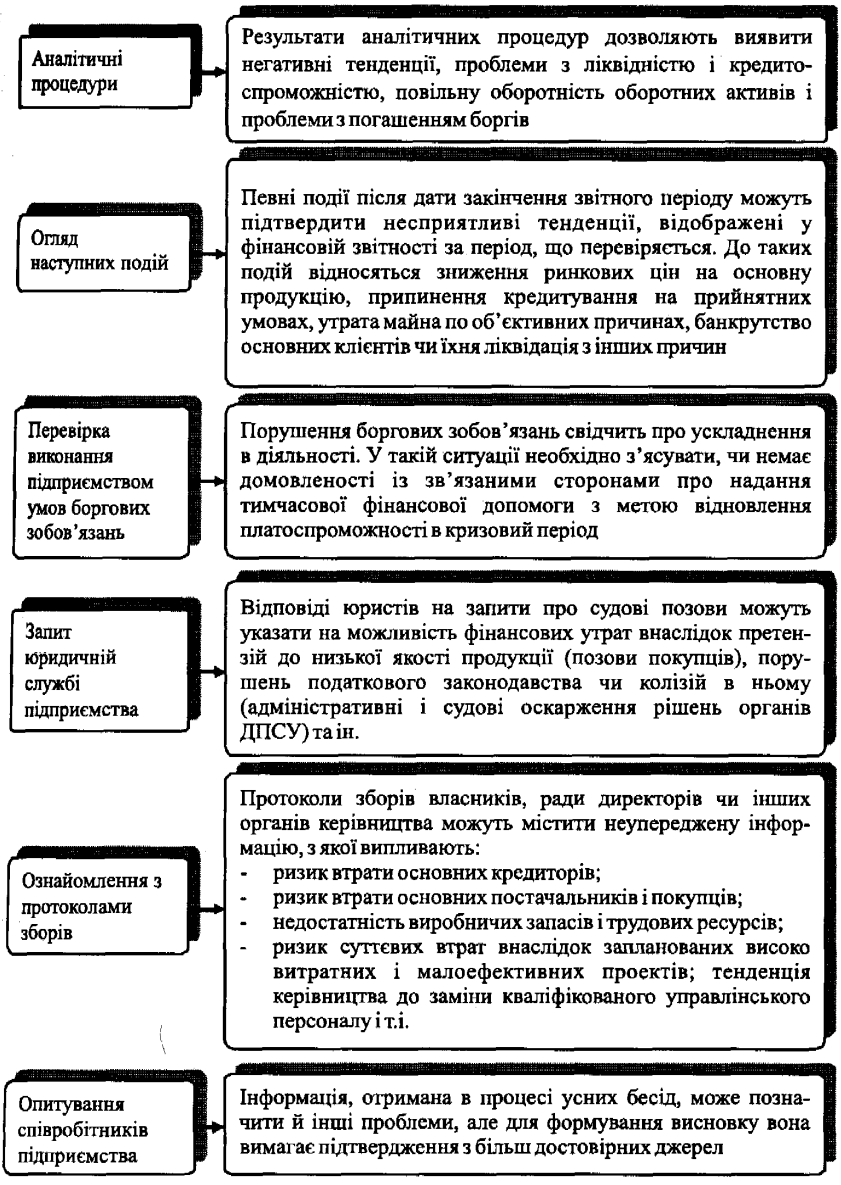

Рис. 4.18 Аудиторські процедури щодо підтвердження можливості реалізації концепції діючого підприємства

Таблиця 4.50

Аудиторські процедури аудиту здатності підприємства продовжувати подальшу діяльність

№ з/п	Перелік аудиторських процедур
1	2
1.	Загальний огляд результатів аудита з метою виявлення: – негативних тенденцій; – повільної оборотності обігових коштів; – проблем погашення дебіторської заборгованості; – незадовільну ліквідність та кредитоспроможність.
2.	Огляд наступних подій з метою встановлення наступних фактів: – банкротство основних клієнтів; – падіння ринкових цін на основну продукцію або послуги; – відмова у наданні банківських кредитів; – конфіскація майна підприємства.
3.	Аналіз негативних тенденцій: – підвищення цін поряд зі скороченням продаж; – невистачання обігових коштів; – незадовільні фінансові коефіцієнти.
4.	Аналіз внутрішніх проблем підприємства: – незадовільна система фінансового обліку; – втрата кваліфікованих кадрів; – плинність кадрів управлінського персоналу; – економічно недоцільні довгострокові та витратні проекти.
5.	Аналіз зовнішніх факторів: – зміни в законодавстві; – втрата ліцензії чи патенту; – втрата основних постачальників.
6.	Формування висновку про можливість подальшого функціонування підприємства.

значення в теорії обліку і аудиту називають оціночними. Їх специфічність обумовлює відповідну складність в процесі аудиту [258, с. 127].

Існуючі методичні розробки в області аудиту фінансової звітності не повною мірою враховують специфіку перевірки оціночних значень при формуванні думки про достовірність звітності. У зв'язку з цим важливість розробки методичного забезпечення аудиту оціночних значень, обґрунтування й впровадження його в практику незалежних аудиторських перевірок фінансово-господарської діяльності очевидні [276, с. 54].

Автор пропонує розглядати оціночні значення як спеціальний об'єкт аудиту, оцінений в умовах невизначеності результату подій за допомогою заздалегідь певних даних, розкриття яких впливає на остаточну думку

аудиторів про достовірність фінансової звітності економічного суб'єкта. Запропоноване визначення є більш інформативним, оскільки дозволяє виявити об'єкт розрахунку оціночних значень та дії аудитора щодо їх одержання [401, с. 74-75].

У процесі аудиту облікових оцінок аудитор застосовує:

– огляд і тестування процесу, що використовується управлінським персоналом для здійснення оцінки;

– використання незалежної оцінки для порівняння з тією, що була підготовлена управлінським персоналом;

– огляд подальших подій, які надають аудиторські докази обґрунтованості зробленої облікової оцінки.

На думку автора, доцільно використовувати методику аудиту оціночних значень, яка заснована на:

– оцінці даних і розгляді допущень формування оцінних значень;

– тестуванні обчислень, виконуваних при оцінці;

– порівнянні оцінок попередніх періодів з їхніми фактичними результатами;

– розгляді процедур затвердження оціночних значень керівництвом економічного суб'єкта;

– виявленні статей звітності, що піддаються цим значенням;

– визначенні методів і процедур аудиторської перевірки;

– формуванні аудиторського висновку по фінансовій звітності з урахуванням впливу оціночних значень.

Виходячи з авторського підходу, до складу оціночних значень доцільно віднести наступні показники:

– основні засоби щодо амортизації;

– фінансові вкладення щодо формування резервів під знецінення вкладень у цінні папери;

– виробничі запаси щодо формування резервів під зниження вартості матеріальних цінностей;

– події після звітної дати;

– умовні факти господарської діяльності.

При аудиті оціночних значень автор пропонує застосовувати аудиторські процедури, перелік яких наведено у таблиці 4.51.

Таблиця 4.51

Аудиторські процедури аудиту облікових оцінок

Об'єкт обліку	Аудиторські процедури
Відстрочені податки	Перерахунок
Резерв сумнівних боргів	Аналітичні процедури, перерахунок
Резерви на покриття збитків, понесених у результаті судових процесів	Пояснення управлінського персоналу
Забезпечення майбутніх видатків і платежів, у т. ч.:	Запит управлінському персоналу, аналітичні процедури, перерахунок
– майбутньої оплати відпусток;	
– на виплату щорічної винагороди за вислугу років;	
– на виплату винагород за підсумками роботи за рік;	
– майбутні витрати на ремонт і гарантійне обслуговування;	
– на природні втрати виноматеріалів.	

Аудит оцінок за справедливою вартістю та розкриття інформації

Під час аудиту фінансової звітності обов'язковими є також процедури оцінок активів за справедливою вартістю (МСА 545). У цьому випадку застосовують такі процедури: інвентаризація, контрольні заміри робіт, експертні оцінювання, інформаційне моделювання, дослідження документів, камеральні перевірки, нормативно-правове регулювання, групування й систематизація недоліків, зустрічна звірка, взаємний контроль та ін.

Приклади документального забезпечення тестування та процедур наведено в таблицях 4.52.

Процедури розгляду законодавчих та нормативних актів при аудиті

Недотримання вимог згідно МСА – дії або бездіяльність (навмисні та ненавмисні) з боку суб'єкта господарювання, які суперечать чинному законодавству або нормативним актам.

Дії аудитора при виявленні фактів недотримання законодавства при аудиті фінансової звітності регламентовані МСА 250. Вимоги цього МСА призначені для надання допомоги аудитору в ідентифікації суттєвого викривлення фінансової звітності внаслідок недотримання вимог законодавчих і нормативних актів. Проте, аудитор не несе відповідальності за запобігання недотримання вимог і не можна очікувати, що він виявить недотримання вимог усіх законодавчих нормативних актів.

Таблиця 4.52

Дослідження наявності фактів оцінки за справедливою вартістю та ризиків суттєвого викривлення оцінок

№ з/п	Досліджуване питання	Так	Ні
1.	Чи проводилися у звітному періоді операції з оцінки активів та зобов'язань за справедливою вартістю?		
2.	Чи здійснювалася незалежним оцінювачем оцінка необоротних активів?		
3.	Оцінка фінансових інвестицій за справедливою вартістю проводилася на підставі: – судження управлінського персоналу; – біржової інформації?		
4.	Чи містить значну невизначеність відносно оцінки: – стаття запасів; – статті дебіторської /кредиторської заборгованості?		
5.	Чи правильно керівництво визначило критерії, якщо такі є, для обґрунтування обраного методу?		
6.	Чи відповідає метод оцінки обставинам з урахуванням активів або зобов'язань і застосовуваної основи фінансової звітності суб'єкта господарювання?		
7.	Метод оцінки є належним для бізнесу, галузі й середовища суб'єкта господарювання?		
8.	Чи належним чином розкрита інформація у фінансовій звітності?		

Цілі аудиторів, з метою виявлення фактів недотримання законодавства, полягають в:

а) отриманні достатніх і прийнятних аудиторських доказів щодо дотримання положень законодавчих та нормативних актів, які безпосередньо впливають на визначення суттєвих сум і розкриття інформації;

б) виконанні визначених аудиторських процедур для виявлення недотримання вимог тих законодавчих та нормативних актів, які можуть мати суттєвий вплив на фінансову звітність;

в) виконанні належних дій у відповідь на недотримання або підозрюване недотримання вимог законодавчих та нормативних актів, ідентифікованих під час аудиту.

Для полегшення ідентифікації випадків недотримання вимог законодавчих та нормативних актів, які можуть мати суттєвий вплив на фінансову звітність, аудитор повинен виконати такі аудиторські процедури:

– перевірити листування, якщо таке є, з відповідними органами ліцензування та регуляторними органами;

– звернутись із запитом до управлінського персоналу і за потреби до тих, кого наділено найвищими повноваженнями, чи дотримується суб'єкт господарювання вимог таких законодавчих і нормативних актів.

Аудитори повинні звернутися із запитом до управлінського персоналу, щодо надання йому письмових запевнень, що аудитору було розкрито всі відомі випадки недотримання або підозрюваного недотримання вимог законодавчих і нормативних актів, вплив яких слід розглядати при складанні фінансової звітності.

Ознаки, що вказують на факти недотримання законів і нормативних актів (рис. 4.19).

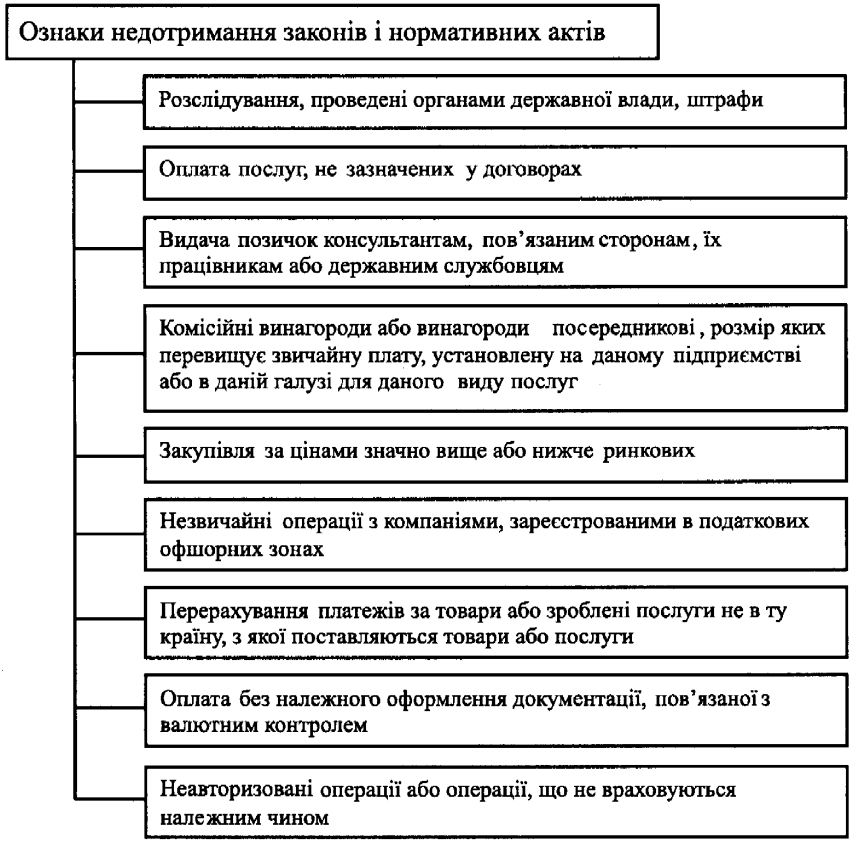

Рис. 4.19 Ознаки недотримання законів і нормативних актів

При наявності зазначених вище ознак недотримання законодавства й нормативних актів при аудиті фінансової звітності МСА 250 пропонує використання аудиторами наступних процедур:

– одержання уявлення про характер недотримання й обставини, при яких воно мало місце, а також іншої інформації, необхідної для оцінки можливого впливу такого недотримання на фінансову звітність;

– документальне оформлення виявлених фактів і обговорення їх з керівництвом суб'єкта господарювання.

Якщо керівництво не представляє необхідну інформацію про дотримання законів і інших нормативних актів, то аудитор повинен проконсультуватися з юристом суб'єкта господарювання з питань застосування законів і нормативних актів у даних обставинах і можливого їхнього впливу на фінансову звітність. Якщо аудитор не вважає за доцільне консультуватися з юристом суб'єкта господарювання або не вдоволений його думкою, то йому необхідно проконсультуватися зі своїм юристом щодо того, чи мало місце порушення законів і нормативних документів, а також щодо можливих правових наслідків таких порушень і своїх подальших дій.

При неможливості одержання відповідної інформації про передбачуваний факт недотримання законодавства, аудитору необхідно врахувати вплив відсутності аудиторського доказу на аудиторський висновок.

У випадку невиявлення СВК фактів недотримання законодавства або умовчання про них у заявах керівництва, аудитор переглядає оцінку ризику й достовірність даних заяв. Наслідки певних фактів недотримання, виявлених аудиторами, залежать від взаємозв'язку між здійсненням і приховуванням дій, якщо вони мали місце, і конкретними процедурами контролю й рівнем залучених до цього керівників і співробітників.

Аудитори повинні повідомити про виявлені факти недотримання законодавства ревізійній комісії, раді директорів і власникам, або одержати докази того, що вони належним чином інформовані про факти недотримання, що привернули увагу аудиторів. Крім того, аудиторам слід визначитися з тим, у якій формі факт недотримання законодавства повинен знайти відображення в аудиторському висновку.

Якщо аудитори дійшли висновку, що недотримання законодавства впливає на фінансову звітність і не знайшло в ній належного відображення, то вони повинні виразити думку із застереженням або негативну думку. Якщо економічний суб'єкт перешкоджає аудиторам в одержанні достатніх і доречних аудиторських доказів, які підтверджують, що факти недотримання законодавства, суттєві для фінансової звітності, мали місце або могли мати місце, аудиторам слід виразити думку із застереженням або відмовитися від вираження думки про фінансову звітність на підставі обмеження обсягу аудиту.

Якщо аудитори не можуть визначити, чи мав місце випадок недотримання законодавства через обмеження, обумовлені певними обставинами, а не самим суб'єктом господарювання, вони мають розглянути наслідки цієї обставини для аудиторської перевірки.

У деяких випадках дотримання конфіденційності не є обов'язковим (згідно закону або рішення суду), тому аудитори повинні повідомити відповідні регулюючі й правоохоронні органі про факти недотримання законодавства, допущених суб'єктом господарювання.

Аудитори можуть прийняти рішення про відмову від проведення аудиту або відмовитися від висловлення думки, якщо суб'єкт господарювання не вживає ніяких дій по виправленню ситуації, які аудитори вважають необхідними в даних обставинах, навіть якщо недотримання законодавства не виявляє суттєвого впливу на фінансову звітність.

Аудит пов'язаних сторін

МСА 550 вимагає від аудиторів виконання аудиторських процедур, спрямованих на одержання достатніх і доречних аудиторських доказів, що встановлюють пов'язані сторони, розкривають інформацію про них, а також виявляють вплив суттєвих операцій між ними на фінансову звітність незалежно від того, застосовують ці суб'єкти МСФЗ 24 "Розкриття інформації про пов'язані сторони" [282, 283], чи ні (табл. 4.53).

Таблиця 4.53

Пов'язані й незалежні сторони

Пов'язані сторони	Незалежні сторони
1. Економічні суб'єкти, які контролюють суб'єкт, що перевіряється, або ті, які перебувають під його контролем (наприклад, фінансово-промислові групи) 2. Асоційовані компанії 3. Спільно контрольовані економічні суб'єкти 4. Приватні особи, що володіють пакетами акцій суб'єкта, що звітує, із правом голосу, яке дозволяє впливати на його фінансово-господарчу діяльність 5. Вища керівна ланка економічного суб'єкта 6. Економічні суб'єкти, у яких значний пакет акцій із правом голосу прямо або побічно належить приватним особам, або економічному суб'єкту, на який дані особи можуть значно впливати	1. Два економічні суб'єкти просто тому, що в них один керівник (директор) 2. Економічні суб'єкти, що представляють фінансові ресурси 3. Профспілки 4. Комунальні служби 5. Урядові заклади й агентства в процесі нормальної (звичайної) роботи з економічним суб'єктом 6. Окремі покупці, постачальники й інші суб'єкти лише через їх економічну залежність

Мета аудиту пов'язаних сторін полягає в перевірці:

– існування пов'язаних сторін;

– наявності операцій з пов'язаними сторонами;

– розкриття інформації про пов'язані сторони у фінансовій звітності (табл. 4.54).

Таблиця 4.54

Аудиторські процедури аудиту пов'язаних сторін

№ з/п	Перелік аудиторських процедур
1.	Вивчення установчих документів, протоколів зборів на наявність існування пов'язаних сторін.
2.	Направлення запиту про операції з пов'язаними сторонами.
3.	Здійснення підприємством операцій з нетиповими умовами, наприклад: – незвичайними цінами, – процентними ставками, – порукою, умовами погашення.
4.	Вивчення характеру операцій з пов'язаними сторонами.
5.	Перевірка розкриття інформації про пов'язані сторони у фінансовій звітності.

Для перевірки повноти інформації про пов'язані сторони, надану керівництвом суб'єкта господарювання, аудитору необхідно:

– вивчити робочі документи за попередній звітний період з метою визначення переліку всіх пов'язаних сторін;

– вивчити порядок визначення економічним суб'єктом пов'язаних сторін;

– виявити основних акціонерів;

– вивчити протоколи зборів акціонерів і ради директорів, а також інші передбачені законодавством записи (наприклад, реєстр обліку часток членів ради директорів у капіталі);

– запросити аудиторів (якщо такі були) про інші пов'язані сторони, виявлені ними (табл. 4.55).

З метою вивчення й перевірки інформації про операції із пов'язаними сторонами аудитори повинні:

– вивчити всю інформацію про операції з пов'язаними сторонами, надану керівництвом суб'єкта господарювання в письмовій формі;

– на етапі вивчення систем бухгалтерського обліку й внутрішнього контролю суб'єкта господарювання, а також при попередній оцінці ризику системи контролю, проаналізувати адекватність застосовуваних суб'єктом господарювання процедур контролю над обліком операцій із пов'язаними сторонами;

– на етапі проведення аудиторської перевірки звернути увагу на

Таблиця 4.55

Тест існування пов'язаних сторін

№ з/п	Зміст	Процедури
1.	Чи надана аудиторам керівництвом інформація про пов'язані сторони?	Письмовий запит
2.	Чи є інформація в робочих документах за попередній рік про пов'язані сторони?	Оглядова перевірка робочої документації за минулий період
3.	Чи є інформація в протоколах зборів акціонерів про пов'язані сторони?	Оглядова перевірка протоколів зборів акціонерів і представників власників
4.	Чи надавалася в податкові органі інформація про пов'язані сторони?	Оглядова перевірка інформації
5.	Чи здійснювались операції з нетиповими умовами, наприклад: – незвичайними цінами; – процентними ставками; – порукою, умовами погашення?	Тестування по класах операцій і сальдо рахунків з метою виявлення великих або нетипових операцій, або залишків по рахунках (приділяється особлива увага операціям, відображеним у бухгалтерському обліку наприкінці або незадовго до закінчення звітного періоду)
6.	Чи розкрита інформація про пов'язані сторони у фінансовій звітності: – повнота наданої інформації; – достатність розкриття інформації?	Оглядова перевірка інформації

незвичайні операції, які можуть указувати на можливість існування пов'язаних сторін.

Для виявлення операцій з пов'язаними сторонами аудиторам необхідно (табл. 4.56):

– провести детальні тести відносно операцій і сальдо рахунків;

– вивчити облікові записи на предмет виявлення значних сум і нетипових операцій або сальдо рахунків (особливо наприкінці звітного періоду);

– вивчити всі підтверджувальні документи по кредитах (у тому числі підтвердження банків);

– вивчити інвестиційні угоди.

Таблиця 4.56

Аудит операцій зі пов'язаними сторонами*

№ з/п	Опис	Факт
1.	Відносини між пов'язаними сторонами:	
1.1	– характер відносин;	
1.2	– обсяги операцій (сума або частка в загальному обсязі) пов'язаних сторін;	
1.3	– суми дебіторської й кредиторської заборгованості по операціях пов'язаних сторін.	
2.	Види здійснюваних операцій:	
2.1	– придбання або продаж готової продукції (товарів, робіт, послуг);	
2.2	– придбання або продаж інших активів;	
2.3	– операції по агентських угодах;	
2.4	– орендні операції;	
2.5	– фінансові операції;	
2.6	– надання й одержання гарантій і застав;	
2.7	– операції із вищим керівництвом та з його близькими членами родини.	
3.	Застосовувані методи оцінки активів та/або зобов'язань в операціях пов'язаних сторін.	
3.1	– по порівняльній неконтрольованій ціні; – за ціною перепродажу; – "видатки плюс"; – по балансовій вартості.	
4.	Чи підтверджуються умови договорів і суми, зазначені в первинних документах, з пов'язаними сторонами?	

* – заповнюється при наявності пов'язаних сторін та операцій з ними

Процедури щодо визначення подій після дати балансу

Відповідальність аудитора, що стосується подальших подій під час аудиту фінансової звітності, регулюється МСА 560.

На фінансову звітність можуть впливати певні події, що відбуваються після дати фінансової звітності. Концептуальні основи фінансової звітності конкретно зазначають такі події. Як правило, такі концептуальні основи фінансової звітності визначають два типи подій:

– події, які надають докази щодо умов, які існували на дату фінансової звітності;

– події, які надають докази щодо умов, які виникли після дати фінансової звітності.

МСА 700 роз'яснює, що дата аудиторського звіту інформує користува-

ча про те, що аудитори врахували вплив подій і операцій, про які аудитору стало відомо, і які відбулися до цієї дати.

Послідовність дій аудиторів зображена на рисунку 4.20.

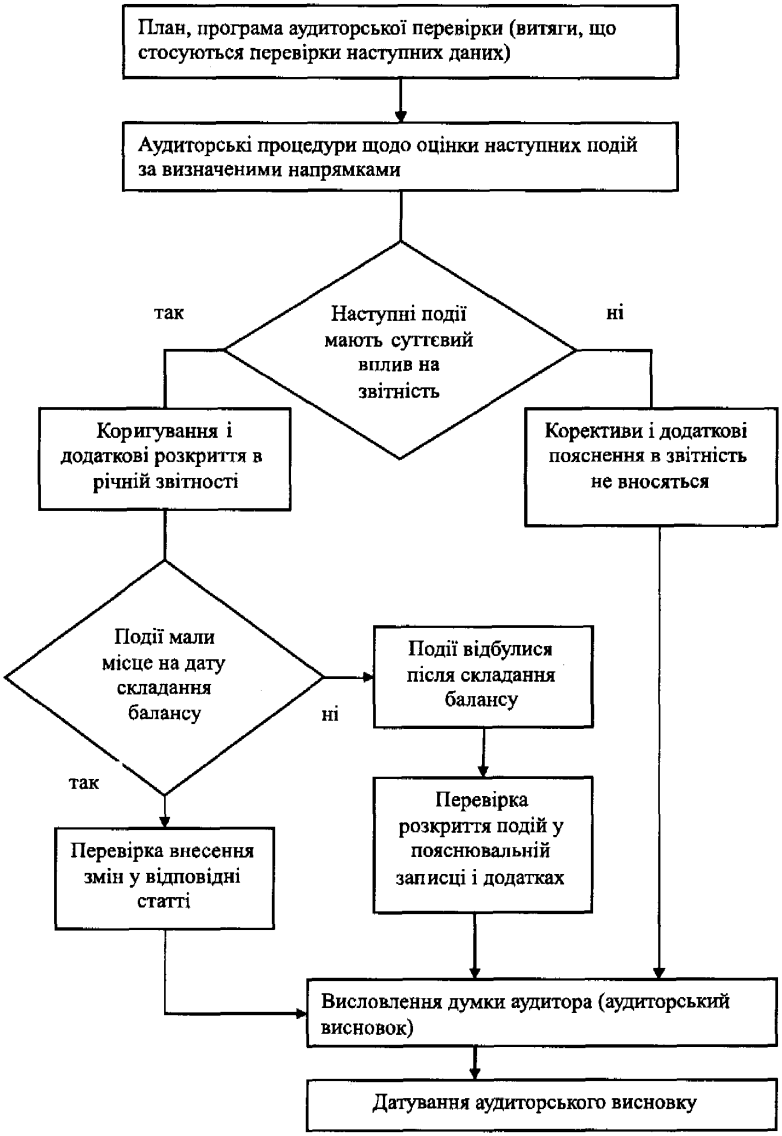

Рис. 4.20 Алгоритм аудиторської оцінки наступних подій

Аудитори беруть до уваги оцінку ризиків під час визначення характеру і обсягу аудиторських процедур, які мають включати:

– отримання розуміння будь-яких процедур, установлених управлінським персоналом з метою забезпечення ідентифікації всіх подальших подій;

– здійснення запитів до управлінського персоналу і в разі потреби до тих, кого наділено найвищими повноваженнями, чи відбулися подальші події, які могли б вплинути на фінансову звітність;

– ознайомлення з протоколами засідань, якщо вони є, за участю власників, управлінського персоналу чи тих, кого наділено найвищими повноваженнями, суб'єкта господарювання, що проводилися після дати фінансової звітності, та здійснення запитів щодо питань, які обговорювалися на тих засіданнях , протоколи яких не доступні;

– ознайомлення з останньою подальшою проміжною фінансовою звітністю суб'єкта господарювання, якщо вона є.

Мета аудиту подальших подій полягає в (табл. 4.57):

– отримати достатні та прийнятні аудиторські докази того, що події, які відбуваються в період між датою фінансової звітності та датою аудиторського звіту і потребують коригування або розкриття у фінансовій звітності, належно відображені в цій фінансовій звітності відповідно до концептуальної основи фінансової звітності;

– вжити належних дій у відповідь щодо фактів, які стали відомі аудитору після дати аудиторського звіту і які, якби вони були відомі аудитору на дату звіту, могли б призвести до внесення аудитором змін до цього звіту.

Таблиця 4.57

Аудиторські процедури аудиту подальших подій

№ з/п	Перелік аудиторських процедур
1.	Знайомство із протоколами зборів акціонерів, вищого управлінського персоналу, проведених після дати фінансової звітності
2.	Запит управлінському персоналу про наявність судових справ або позовів на дату балансу
3.	Запит управлінському персоналу про події після дати фінансової звітності

Після оприлюднення фінансової звітності аудитори не зобов'язані виконувати будь-які аудиторські процедури стосовно такої фінансової звітності. Проте, якщо після того, як фінансова звітність була оприлюднена, аудиторам стає відомий факт, який за наявності на дату аудиторського звіту міг призвести до зміни аудитором звіту, аудитори повинні:

– обговорити це питання з управлінським персоналом або, якщо доцільно, з власниками;

– визначити, чи потребує фінансова звітність внесення зміни.

Якщо звітність потребує змін, можливі два варіанти: або керівництво вносить зміни, або відмовляється це зробити.

У першому випадку аудитори мають:

– виконати аудиторські процедури, необхідні за конкретних умов зміни;

– виконати огляд заходів, вжитих управлінським персоналом з метою забезпечення того, щоб будь-яка особа, яка отримує раніше оприлюднену фінансову звітність разом із відповідним аудиторським звітом, була повідомлена про цю ситуацію.

Якщо керівництво відмовляється вносити відповідні зміни, аудитори зобов'язані повідомити управлінський персонал і власників, що вони намагатимуться застерегти від довіри до аудиторського звіту у майбутньому. Якщо, незважаючи на таке повідомлення, управлінський персонал не вживає цих необхідних заходів, аудитори повинні вжити належних заходів, щоб застерегти від довіри до аудиторського звіту.

4.5 Аудит фінансових звітності, трансформованої за МСФЗ

МСФЗ протягом останніх років набули широкого визнання у світі як ефективний інструмент підвищення прозорості та зрозумілості інформації для інвесторів і інших учасників фондового ринку, а також як концептуальна основа для розкриття фінансової інформації для відповідних управлінських рішень [240, с. 142].

За інформацією міжнародної компанії Deloitte Touche Tohmatsu із 171 досліджуваної країни МСФЗ дозволяються у 38 країнах для нелістингових компаній та у 23 країнах у лістингових: дозволяються для деяких: у 23 країнах для нелістингових компаній та 5 – для лістингових; обов'язкові для всіх: відповідно у 29 та 89 країнах [611].

Процес гармонізації вітчизняного обліку до міжнародних стандартів не слід визначати як революційний, а як процес відновлення перерваної еволюції розвитку теорії і практики [285, с. 9].

Дослідженням гармонізації бухгалтерського обліку присвятили свої праці як вітчизняні, так і закордонні фахівці – Ф. Ф. Бутинець [52], С. Ф. Голов [97], С. Я. Зубілевич [172, с. 10-27], В. І. Моссаковський [289, с. 24-32], О. М. Островський та В. В. Ковальов [314, с. 73-78], Р. Паркер [601], К. Робертс, П. Уїтман і П. Гордон [607], О. М. Петрук [343], М. Г. Чумаченко [534, с. 2-12], Б. Лев [248], В. Г. Швець [538], С. Токар і Р. Мушинський [502, с. 45].

Безумовно, головна мета застосування МСФЯ є реалізація "підходів, спрямованих на забезпечення зіставності та зрозумілості фінансової звітності, яка є важливим засобом міжнародної комунікації" [97]. Проте, треба визначитись, чим насправді є впровадження МСФЗ для вітчизняних підприємств. Процес такого впровадження має різні назви – гармонізація, стандартизація, уніфікація. Різні фахівці неоднаково їх тлумачать.

В. І. Моссаковський [289] вважає, що саме така градація понять дає змогу розподілити обов'язки щодо розвитку бухгалтерського обліку у світі.

А. Прауліньш [605, с. 55] дає визначення цим термінам:

– уніфікація – відмова від альтернативних методів обліку;

– стандартизація – обмежена можливість вибору альтернативних методів;

– гармонізація – координація різних систем бухгалтерського обліку;

– конвергенція – відбір найкращих існуючих методів, розроблених регулюючими сторонами або, у випадку відсутності такого компромісу, узгоджений вибір абсолютно нового методу.

Дещо інакше тлумачить ці терміни Р. Паркер [602; 603]:

– гармонізація – процес зростання сполучності практик бухгалтерського обліку різних країн шляхом обмеження ступеня їх варіації;

– стандартизація – процес, який призводить до уніфікації облікових регістрів і фінансових звітів.

З думкою Р. Паркера погоджуються К. Робертс, П. Уїтман і П. Гордон [608].

Російські вчені О. М. Островський та В. В. Ковальов розглядають гармонізацію та стандартизацію як шляхи уніфікації бухгалтерського обліку [314, с. 73].

Д. Александер, А. Бріттон і Е. Йоріссон [9] також вважають, що гармонізація – це слово, яке асоціюється з наднаціональним законодавством, яке розповсюджено в Європейському союзі, а стандартизація – поняття, яке часто пов'язують з Радою з міжнародних стандартів фінансової звітності.

О. М. Петрук стверджує, що "гармонізація бухгалтерського обліку являє собою процес уніфікації методів і принципів бухгалтерського обліку у формі стандартів" [343, с. 44].

Наведені визначення свідчать про змішування класифікаційних ознак, що призводять до ототожнення гармонізації та уніфікації, стандартизації та уніфікації, стандартизації та гармонізації тощо.

С. Ф. Голов вважає, що гармонізація означає певну координату між різноманіттям і уніфікацією методів бухгалтерського обліку [97]. Далі

автор продовжує: "Гармонізація (як різноманітність і уніфікація) може бути досягнута шляхом видання стандартів, директив, законів".

На думку вчених з Національного Центру досліджень Європи (National Centre for Research on Europe), на практиці гармонізація та стандартизація використовуються як взаємозамінні поняття [599].

На думку М. Г. Чумаченка ніяких стандартів бухгалтерського обліку в природі не існує, оскільки вони не затверджені офіційним інститутом міжнародної стандартизації – ISO. Далі автор зауважує, що стандартизація бухгалтерського обліку полягає в запровадженні єдиної термінології та виключенням двозначної інтерпретації та непорозумінь з приводу двох ідентичних явищ господарської практики [534, с. 9].

Автор погоджується з визначенням, запропонованим Б. Левом, який під стандартизацією розуміє створення логічно послідовної структури інформації та чітке визначення окремих одиниць інформації, що складають інформаційну структуру [248, с. 140], та наступним висновком С. Голова "стандартизація бухгалтерського обліку є однією з форм його гармонізації".

Суб'єктами гармонізації, на думку Ф. Ф. Бутинця [52, с. 444] і О. М. Петрука [343, с 24], є виключно професійні організації, зокрема, Комітет з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (далі – КМСБО), ООН, Міжнародна федерація бухгалтерів, Європейське економічне співтовариство, Європейська федерація бухгалтерів-експертів, Організацію економічного співробітництва та розвитку, Міжамериканську асоціацію бухгалтерів, Федерація бухгалтерів Східної, Центральної та Південної Африки, Конфедерація бухгалтерів Азіатського та Тихоокеанського регіонів.

Не оминуло наукову думку і питання, які переваги несе гармонізація у вигляді застосування МСФЗ, якщо запроваджено ПСБО. Координатор Проекту Міжнародного огляду бухгалтерського обліку (GAAP-2001) в Україні О. Свістич стверджує, що: "Уже зараз застосування нових національних стандартів дозволяє додати реального економічного змісту фінансової звітності" [462, с. 22].

У звіті Всесвітнього банку [606], хоча й було відмічено схвальний прогрес щодо стандартів обліку, зазначено, що ці стандарти не забезпечили той рівень прозорості та зіставності, який вимагається МСФЗ.

В результаті аналізу щодо відповідності П(С)БО і МСФЗ [591] експерти компанії IBTCI, яка здійснювала "Проект реформи бухгалтерського обліку у приватному секторі в Україні", дійшли висновку, що П(С)БО не повністю відповідають МСБО, тому замість розробки національних стандартів Україні потрібно приймати МСБО в "чистому вигляді".

Однак, експерти іншого проекту "Реформа бухгалтерського обліку в Україні" (Проект TACIS FINUK 9802) зазначають, що підхід, прийнятий в Україні, є більш логічний, ніж підхід в МСБО. В П(с)БО містяться стан-

дарти для всіх основних фінансових звітів, які деталізуються в наступних стандартах. Тому П(С)БО здатні щонайкраще об'єднати окремі технічні вимоги, викладені в МСБО, в більш структуровану форму [513, с. 6].

Міжнародний огляд бухгалтерського обліку [587] засвідчив, що залишилися певні розбіжності між українськими та міжнародними стандартами. Більшість із цих розбіжностей було усунуто в процесі подальшої розробки та вдосконалення П(С)БО.

Дослідження окремих концептуальних положень бухгалтерського обліку в Україні міститься в працях В. Г. Швеца [538] Н. Г. Горицької, Р. Є. Грачової [104], С. Токар, С. Мушинського [502, с. 45], О. М. Петрука [343] та інших авторів. На думку Р. Є. Грачової та Н. Г. Горицької, визначення активів, зобов'язань та капіталу не відповідають МСБО внаслідок неточного перекладу з англійської та частково внаслідок їх неадекватного тлумачення.

В. Г. Швець стверджує, що основні принципи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні відповідають як певним основоположним припущенням, так і якісним характеристикам МСФЗ [538, с. 215].

Згадування про міжнародні стандарти завжди було присутнє в Законі України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" [368]. Так, згідно статті 1 "Визначення термінів" національне П(С)БО – це нормативно-правовий акт, затверджений Міністерством фінансів України, що визначає принципи та методи ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності, що не суперечать міжнародним стандартам".

Разом з тим донедавна тлумачення поняття "міжнародні стандарти" Закон України "Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні" не містив. Закон України "Про внесення змін у Закон України "Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні" [369], розроблений з метою реалізації Стратегії застосування МСФЗ в Україні [492], виправив такий стан речей абзацом наступного змісту: "МСФЗ – прийняті Радою з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку документи, якими визначений порядок складання фінансової звітності".

Автор має уточнити, що МСФЗ містять у собі:

- міжнародні стандарти фінансової звітності (IFRS);
- міжнародні стандарти бухгалтерського обліку (IAS);
- інтерпретації, розроблені Комітетом з інтерпретації міжнародних стандартів фінансової звітності (IFRIC) або Постійним Комітетом з інтерпретації, що раніше діяв, (SIC).

Із прийняттям Закону України "Про внесення змін у Закон України "Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні" МСФЗ стають не просто базою для розробки національних П(С)БО. Починаючи з 1 січня 2012 року, вони будуть обов'язкові до безпосереднього застосування

багатьма вітчизняними суб'єктами господарювання, а також можуть бути використані при підготовці фінансової звітності всіма іншими.

Порядок застосування МСФЗ для складання фінансової звітності врегульований статтею 12[1] Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітності в Україні", яка буде діяти з названої вище дати.

Перелік суб'єктів господарювання, які повинні будуть складати фінансову звітність і консолідовану фінансову звітність, повністю застосовуючи МСФЗ, позначений ч. 2 ст. 12[1] Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні". Це, зокрема: публічні акціонерні товариства; банки; страховики; підприємства, що здійснюють господарську діяльність за видами, перелік яких установлюється Кабінетом Міністрів України.

Треба зазначити, що частина перерахованих суб'єктів уже на даний момент повністю або частково застосовують МСФЗ при підготовці своєї фінансової звітності:

– банки – згідно Закону України "Про банки та банківську діяльність" [367];

– публічні акціонерні товариства – згідно ст. 40 Закону України "Про цінні папери та фондовий ринок" [373] та рішенню Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку України (далі –ДКЦПФРУ) № 1780 [445].

Усі інші підприємства, крім зазначених, можуть самостійно визначати доцільність використання МСФЗ з метою підготовки фінансової звітності й консолідованої фінансової звітності.

Вказівки щодо розкриття інформації про діяльність публічних акціонерних товариств на основі МСФЗ ДКЦПФРУ надала своїми листами [372, 558]. Зокрема, ДКЦПФРУ відзначила, що МСФЗ (IFRS) 1 "Перше застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності" є обов'язковим для застосування всіма підприємствами, які вперше складають фінансову звітність відповідно до МСФЗ, і містить чіткий алгоритм підготовки такої звітності. У фінансовій звітності приводиться порівняння інформація за попередній період. Із цією метою необхідно перерахувати залишки на рахунках за попередній рік на початок року, за який подається така інформація. До складу інформації обов'язково включається річна фінансова звітність (повний комплект фінансових звітів), складена за МСФЗ.

Українське законодавство не містить обмежень щодо надання послуг трансформації звітності. Тобто, суб'єкти господарювання мають право робити це своїми силами, а можуть звертатися за допомогою до досвідчених фахівців. Безумовно, таку допомогу мають надати аудитори. Користувачі фінансової звітності вітчизняних підприємств поки не сформували вимог до аудиту звітності, підготовленої за МСФЗ.

На сьогоднішній день жоден з нормативно-правових актів України, що регулюють організаційно-методологічні питання бухгалтерського обліку та формування і подання фінансової звітності, не висувають вимоги щодо фахівців та суб'єктів підприємницької діяльності, які б мали право надавати послуги з трансформації фінансової звітності за МСФЗ.

Основними критеріями, що дозволяють установити "профпридатність" фахівця, що виконує аудит звітності за МСФЗ, є його досвід. З одного боку, дана ситуація повинна полегшити життя аудиторських фірм, з іншого боку – виникають питання, пов'язані з визначенням якості наданих послуг. Як показує моніторинг ринку, у цей час на постійній основі послуги в області МСФЗ надає обмежене число аудиторських фірм, тому що крім дипломованих фахівців необхідний великий практичний досвід.

МСФЗ орієнтовані насамперед на формування консолідованої (зведеної) фінансової звітності групи організацій, а не фінансової звітності юридичної особи й служать головним чином для задоволення потреб учасників ринку капіталу. Ці міркування беруться до уваги при розробці пропозицій по формуванню фінансової звітності відповідно до МСФЗ у всіх країнах, у тому числі Європейським союзом.

Так, Європейський союз ухвалив рішення щодо складання тільки консолідованої фінансової звітності за правилами МСФЗ починаючи з 2005 р. по публічних компаніях, акції яких котируються на ринку цінних паперів. Практично в жодній з європейських країн не ухвалене рішення щодо обов'язкового складання індивідуальної звітності за МСФЗ, тому що кожна країна має свої національні особливості та систему оподаткування. Тому можна чекати, що як і раніше збереже свою актуальність проблема впровадження принципів і правил МСФЗ в українське законодавство з бухгалтерського обліку.

Трансформацією фінансової інформації є перетворення форм фінансової звітності, підготовлених відповідно до вимог Українського законодавства, в інші форми фінансової звітності. Трансформація фінансової інформації може виконуватися в рамках такої супутньої аудиту послуги, як компіляція фінансової інформації – збір, класифікація й узагальнення фінансової інформації, а також можлива її трансформація.

Питання, безумовно, ускладнюється тим, що звітність, складена за МСФЗ, має офіційний статус, а статус аудиторського висновку, виданого за результатами аудиторської перевірки такої звітності, остаточно не визначено.

Розуміючи, що аудит фінансової звітності, складеної відповідно до МСФЗ, повинен проводитися відповідно МСА, не визначено, що саме робити аудитору при підтвердженні фінансової звітності, складеної за МСФЗ.

З метою розробки адекватних аудиторських процедур щодо трансформації звітності у відповідності до МСА автором проаналізувано взаємозв'язок МСА та МСФЗ (табл. 4.58).

Таблиця 4.58

Взаємозв'язок МСА та МСФЗ

Номер МСА	Посилання на документи, розроблені Комітетом з МСФЗ
320	Поняття суттєвості визначене відповідно до Основ підготовки та подання фінансової звітності
550	Визначення, що стосуються пов'язаних сторін, наведені в МСФЗ "Розкриття інформації про пов'язані сторони". Аудитор повинен перевірити розкриття у звітності відносин і операцій зі зв'язаними сторонами, які перераховані в різних МСФЗ
560	Поняття подальших подій визначена МСФЗ "Умовні події й події, що відбулися після звітної дати"
570	Основами підготовки та подання фінансової звітності передбачене використання допущення безперервності діяльності та сформульоване поняття "суттєва невизначеність"
700	Аудитор повинен визначити, чи підготовлена фінансова звітність, що перевіряється, відповідно до визнаних основ фінансової звітності, у якості якої можуть виступати МСФЗ

На думку автора, аудит фінансової звітності, трансформованої у фінансову звітність за МСФЗ, може виконуватись у двох варіантах:

1. Аудиторська фірма виконує аудиторську перевірку фінансової звітності з метою її підтвердження. В межах такого завдання звітність, трансформована за МСФЗ, є одним з об'єктів аудиту. Тобто, це буде одним із розділів розробленої стратегії та загального плану.

2. Аудит фінансової звітності, складеною за М(С)БО, з метою її підтвердження виконує одна аудиторська фірма, а трансформацію – інша. В такому випадку трансформація є предметом завдання.

Проте, незалежно від масштабу завдання має бути розроблена відповідна програма. Мета аудиту фінансової звітності, трансформованої у фінансову звітність за МСФЗ, на думку автора, полягає в наступному: висловлення незалежної професійної думки аудитора про адекватність відображення в фінансовій звітності, трансформованої за МСФЗ, фінансового стану суб'єкта господарювання за рік, результатів операційної діяльності і руху грошових коштів за звітний період.

Автором розроблено перелік аудиторських процедур, які, на погляд автора, є доречними для досягнення цієї мети (табл. 4.59).

Таблиця 4.59

Аудиторські процедури трансформації фінансової звітності

№ з/п	Перелік аудиторських процедур	Примітки
1	2	3
	I. Облікова політика	
1.	Оцінка вибору клієнтом облікової політики за МСФЗ, враховуючи:	
	– чи вибрано облікову політику для всіх статей та операцій клієнта;	
	– якщо стандарти дають можливість вибору облікової політики чи враховано клієнтом при її виборі наступні моменти;	
	– чи визначено управлінським персоналом, який варіант представляє достовірну і найбільш доречну інформацію;	
	– чи прийнято до уваги управлінським персоналом співвідношення витрат і вигод;	
	– чи прийнято до уваги управлінським персоналом, яка облікова політика використовується підприємствами галузі;	
	– чи прийнято до уваги управлінським персоналом, яка облікова політика використовується в обліку за П(с)БО, якщо вона відповідає МСФЗ;	
	– якщо відсутній стандарт чи інтерпретації, які конкретно застосовуються до операції, події або умов, чи було управлінським персоналом застосовано власну думку під час розробки і використання облікової політики враховуючи наступні моменти;	
	– інформація повинна бути доречною, повною, достовірною, нейтральною, консервативною, відображати економічну суть операцій або подій;	
	– які додаткові джерела використано (МСФЗ відносно подібних операцій/подій; концептуальна основа МСФЗ; останні положення інших органів, що розробляють та затверджують стандарти, іншу професійну літературу та прийняту галузеву практику, в тій мірі, в якій вони не перечать МСФЗ та концептуальній основі).	

Продовження табл. 4.59

1	2	3
2.	Перевірка відповідності обраної облікової політики діючим МСФЗ:	
	– використання МСФЗ, що є чинними на кінець першого звітного періоду фінансової звітності за МСФЗ;	п. 7 МСФЗ 1
	– перевірка відсутності застосування клієнтом різних версій МСФЗ, які були чинні на попередні дати;	п. 8 МСФЗ 1
	– перевірка правильності застосування нових стандартів, що не є обов'язковими, на наявність можливості (дозволу) завчасного застосування;	п. 8 МСФЗ 1
	– правильності визначення стандартів, які необхідно використати до звітної дати (для порівняльного періоду та на дату переходу);	
	– перевірка відсутності застосування положень перехідного періоду МСФЗ в обліковій політиці клієнта, який вперше складає фінансову звітність за МСФЗ;	п. 9 МСФЗ 1
	– перевірка правильності визначення, які виключення слід застосувати;	
	– перевірка правильності врахування виключень відносно ретроспективного використання окремих МСФЗ.	
3.	Перевірка незмінності облікової політики при складанні первинного звіту про фінансовий стан (балансу) за МСФЗ і впродовж усіх періодів, представлених в його першій фінансовій звітності за МСФЗ.	п. 7 МСФЗ 1
	II. Звіт про фінансовий стан	
4.	Вивчення статей балансу, їх економічної суті та обраної облікової політики.	
5.	Перевірка формування Звіту про фінансовий стан за МСФЗ на дату переходу на МСФЗ (вхідного балансу):	
	– перевірка правильності коригувань та рекласифікації статей/операцій/даних відповідно до вимог стандартів, за економічним змістом та облікової політики: (рекласифікація активів, зобов'язань, капіталу, пов'язана з відмінністю МСФЗ від попередньої облікової політики з їх відображенням на вхідному нерозподіленому прибутку (чи інших відповідних рахунках капіталу);	в) п. 10 МСФЗ 1
	– перевірка правильності визнання статей Звіту (аналіз аналітики, договорів, іншої інформації з метою детального розгляду всіх активів, зобов'язань та статей капіталу на відповідність критеріям визнання за МСФЗ);	а), б) п. 10 МСФЗ 1
	– перерахунок відстрочених податків;	

Продовження табл. 4.59

1	2	3
	– складання пробного вхідного балансу та порівняння його з наданим на перевірку;	
	– оцінка статей (на рівні аналітики) у відповідності до обраної облікової політики за МСФЗ: • основні засоби (враховуючи вимоги МСБО 16); • нематеріальні активи (враховуючи вимоги МСБО 38); • інвестиційна нерухомість(враховуючи вимоги МСБО 40); • запаси (враховуючи вимоги МСБО 2); • фінансові інструменти (в т. ч. дебіторська заборгованість, кредити, фінансові зобов'язання – враховуючи вимоги МСБО 32, МСБО 39); • забезпечення (відпусток, пенсійні, гарантійних ремонтів тощо – враховуючи вимоги МСБО 19, МСБО 37); • і т.д.	г) п. 10 МСФЗ 1
6.	Перевірка формування Звіту про фінансовий стан на початок звітного періоду:	
	– перевірка правильності визнання статей та операцій у відповідності до обраної облікової політики за МСФЗ;	
	– перевірка правильності оцінки статей та операцій у відповідності до обраної облікової політики за МСФЗ;	
	– перевірка правильності врахування/перенесення коригувань та рекласифікації статей/операцій/даних, врахованих в балансі на дату переходу на МСФЗ, відповідно до вимог стандартів, за економічним змістом та облікової політики та їх впливу на Звіт про фінансовий стан на початок звітного періоду;	
	– перевірка правильності коригувань та рекласифікації статей/операцій/даних відповідно до вимог стандартів, за економічним змістом та облікової політики;	
	– перерахунок відстрочених податків;	
	– складання пробного балансу на початок звітного періоду та порівняння його з наданим на перевірку.	

Продовження табл. 4.59

1	2	3
7.	Перевірка формування Звіту про фінансовий стан на кінець звітного періоду:	
	– перевірка правильності визнання статей та операцій у відповідності до обраної облікової політики за МСФЗ;	
	– перевірка правильності оцінки статей та операцій у відповідності до обраної облікової політики за МСФЗ;	
	– перевірка правильності врахування/перенесення коригувань та рекласифікації статей/операцій/даних, врахованих в балансі на початок звітного періоду, відповідно до вимог стандартів, за економічним змістом та облікової політики та їх впливу на Звіт про фінансовий стан на кінець звітного періоду;	
	– перевірка правильності врахування/перенесення коригувань та рекласифікації статей/операцій/даних, врахованих в балансі на дату переходу на МСФЗ, відповідно до вимог стандартів, за економічним змістом та облікової політики та їх впливу на Звіт про фінансовий стан на кінець звітного періоду;	
	– перевірка правильності коригувань та рекласифікації статей/операцій/даних відповідно до вимог стандартів, за економічним змістом та облікової політики;	
	– перерахунок відстрочених податків;	
	– складання пробного балансу на кінець звітного періоду та порівняння його з наданим на перевірку.	
	III. Звіт про сукупні прибутки та збитки	
8.	Визначення методу формування частини, відповідної Звіту про прибутки та збитки: – за характером витрат; – за функціями витрат.	
9.	Перевірка правильності трансформації статей Звіту на початок звітного періоду (за попередній період):	
	– аналіз та перевірки оцінки операцій у відповідності до МСФЗ: • відображення операцій у відповідності до економічного змісту операції, а не документарного/юридичного оформлення; • оцінка операцій у відповідності до вимог МСФЗ та облікової політики за МСФЗ; • признання доходів/витрат у відповідному періоді методом нарахування, не залежно від оплати чи оформлення/підписання документів;	

Продовження табл. 4.59

1	2	3
	– перевірка правильності відображення операцій за відповідною статтею звіту про прибутки та збитки/ фінансовому результаті;	
	– складання пробного Звіту на початок звітного періоду та порівняння його з наданим на перевірку.	
10.	Перевірка правильності трансформації статей Звіту на кінець звітного періоду (за звітний період):	
	– аналіз та перевірки оцінки операцій у відповідності до МСФЗ: • відображення операцій у відповідності до економічного змісту операції, а не документарного/юридичного оформлення; • оцінка операцій у відповідності до вимог МСФЗ та облікової політики за МСФЗ; • признання доходів/витрат у відповідному періоді методом нарахування, не залежно від оплати чи оформлення/підписання документів;	
	– перевірка правильності відображення операцій за відповідною статтею звіту про прибутки та збитки/ фінансовому результаті;	
	– складання пробного Звіту за звітний період та порівняння його з наданим на перевірку.	
	IV. Звіт про зміни у власному капіталі	
11.	Перевірка правильності формування Звіту на початок звітного періоду (за попередній період):	
	– співставлення величини загального сукупного прибутку за період, вказаного в Звіті про зміни у власному капіталі з даними Звіту про сукупні прибутки та збитки;	
	– складання пробного Звіту на початок звітного періоду (за попередній період) та порівняння його з наданим на перевірку.	
	- перевірка відображення в Звіті за кожним компонентом власного капіталу впливу ретроспективного використання чи перерахунку відповідно до МСБО 8;	
	- перевірка відображеної в Звіті інформації за кожним компонентом власного капіталу щодо узгодження балансової вартості на початок та на кінець періоду, окремо розкриваючи зміни внаслідок: • прибутку/збитку; • кожної статі іншого сукупного доходу;	

Продовження табл. 4.59

1	2	3
	• операцій із власниками, виділяючи внески власників та виплати прибутку у вигляді дивідендів.	
	– перевірка наявності та достовірності розкриття в Звіті чи Примітках інформації про виплату дивідендів, а також відповідні суми на акцію.	
12.	Перевірка правильності формування Звіту за звітний період:	
	– співставлення величини загального сукупного прибутку за період, вказаного в Звіті про зміни у власному капіталі з даними Звіту про сукупні прибутки та збитки;	
	– перевірка відображення в Звіті за кожним компонентом власного капіталу впливу ретроспективного використання чи перерахунку відповідно до МСБО 8;	
	– перевірка відображеної в Звіті інформації за кожним компонентом власного капіталу щодо узгодження балансової вартості на початок та на кінець періоду, окремо розкриваючи зміни внаслідок: • прибутку/збитку; • кожної статі іншого сукупного доходу; • операцій із власниками, виділяючи внески власників та виплати прибутку у вигляді дивідендів.	
	– перевірка наявності та достовірності розкриття в Звіті чи Примітках інформації про виплату дивідендів, а також відповідні суми на акцію;	
	– складання пробного Звіту за звітний період та порівняння його з наданим на перевірку.	
	V. Звіт про рух грошових коштів	
13.	Перевірка правильності формування Звіту на початок звітного періоду (за попередній період) враховуючи:	
	– Звіт складається на основі трансформованого балансу та звіту про сукупні прибутки та збитки з врахуванням додаткової інформації; – в цілях Звіту грошові кошти та їх еквіваленти коригуються на суми обмежень на використання грошових коштів (наприклад, забезпечення кредиту чи ліміт на використання); – грошові потоки по процентам та дивідендам розкриваються окремо та на послідовній основі класифікуються як операційна, інвестиційна та фінансова діяльність; – компоненти грошових коштів та їх еквівалентів розкриваються в Примітках; – і т.д.	

Продовження табл. 4.59

1	2	3
14.	Визначення методу складання Звіту: – прямим методом; – не прямим методом.	
15.	Складання пробного Звіту на початок звітного періоду (за попередній період) та порівняння його з наданим на перевірку.	
	Перевірка правильності формування Звіту за звітний період враховуючи:	
	– Звіт складається на основі трансформованого балансу та звіту про сукупні прибутки та збитки з врахуванням додаткової інформації; – в цілях Звіту грошові кошти та їх еквіваленти коригуються на суми обмежень на використання грошових коштів (наприклад, забезпечення кредиту чи ліміт на використання); – грошові потоки по процентам та дивідендам розкриваються окремо та на послідовній основі класифікуються як операційна, інвестиційна та фінансова діяльність; – компоненти грошових коштів та їх еквівалентів розкриваються в Примітках; – і т.д.	
16.	Складання пробного Звіту за звітний період та порівняння його з наданим на перевірку.	
	Примітки, що містять стислий виклад суттєвих облікових політик, та інші пояснювальні примітки	
17.	Перевірка повноти та достовірності інформації розкритої в Примітках відносно:	
	– інформації про клієнта;	
	– облікової політики:	
	• основа подання інформації;	
	• заява про відповідність МСФЗ;	
	• нові МСФЗ та їх використання;	
	• стандарти, що були прийняті, але не діють на момент складання звітності;	
	• суттєві положення облікової політики (за статтями та видами операцій);	
	• суттєві облікові судження, оціночні значення та припущення;	
	• зміни в обліковій політиці та виправлення помилок.	
	– приміток до звіту про сукупні прибутки та збитки;	
	– приміток до Звіту про фінансовий стан (балансу);	

Продовження табл. 4.59

1	2	3
	– розкриття ризиків по фінансовим інструментам (відповідно до вимог МСФЗ 7):	
	• розкриття доходів а витрат по категоріям фінансових інструментів;	
	• розкриття доходів по знеціненим фінансовим активам;	
	• стратегія управління ризиками;	
	• розкриття договірних умов по окремим фінансовим інструментам чи класу, що є джерелом потенційних значних ризиків;	
	• якісний та кількісний аналіз ризиків;	
	• справедлива вартість фінансових інструментів;	
	• опис припущень, методів та підходів до аналізу ризиків;	
	• аналіз прострочених, але не знецінених фінансових інструментів;	
	• розкриття переданих та отриманих задатків.	
	- інші необхідні розкриття:	
	• умовні зобов'язання (розкриття усіх умовних зобов'язань клієнта, н-д, суттєвих умовних зобов'язань за судовими процесами та претензіями і т.д.);	
	• події після дати балансу (розкриття усіх суттєвих подій після дати балансу до дати підписання звіту, н-д, отримання чи дострокове погашення суттєвих позик, виникнення суттєвих судових процесів і т.д.);	
	• операції зі зв'язаними сторонами;	
	• сегментна звітність.	
VII. Додаткове розкриття інформації (можливе / за наявності)		
18.	Перевірка розкриття клієнтом додаткової інформації з описами і поясненнями основних особливостей фінансових результатів діяльності та фінансового стану суб'єкта господарювання, а також основних невизначеностей, які стоять перед ним:	
19.	– опис основних чинників і впливів, які визначають фінансові результати діяльності, у тому числі змін у середовищі, у якому діє суб'єкт господарювання, реакції суб'єкта господарювання на ці зміни та їхній вплив, опис політики суб'єкта господарювання щодо інвестицій для збереження та покращення фінансових результатів діяльності, включаючи політику щодо дивідендів;	

Продовження табл. 4.59

1	2	3
20.	– опис джерел фінансування суб'єкта господарювання та запланованого співвідношення його зобов'язань та власного капіталу;	
21.	– опис ресурсів суб'єкта господарювання, не визнаних у балансі відповідно до МСФЗ.	
22.	Перевірка розкриття клієнтом висновків та інших документів (наприклад, екологічні звіти та звіти про додану вартість), особливо в тих галузях, де суттєвими є екологічні чинники і де робітники вважаються важливою групою користувачів.	

На закінчення автор відзначає, що добровільне застосування МСФЗ в якості альтернативної системи бухгалтерського й фінансового обліку й звітності росте. Це теж може спричинити ріст попиту на аудит звітності, складеної за МСФЗ.

ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 4

1. Ще до початку аудиторської перевірки аудитор повинен виконати значну кількість аудиторських процедур, які регулюються різними стандартами аудиту. До них належать процедури стосовно продовження стосунків з клієнтом та оцінка дотримання етичних вимог (МСА 220), щодо розуміння умов завдання (МСА 210).

2. Згідно МСА 300 одержання знань про бізнес суб'єкта господарювання є важливою частиною планування аудиторської перевірки. Знання бізнесу суб`єкта господарювання є обов'язковою умовою забезпечення якості аудиторських послуг. Рівень знань аудитора, необхідний для проведення аудиторської перевірки, складається із загального знання економіки й галузі, у якій діє суб'єкт господарювання, а також конкретних знань про його діяльність. Джерелами інформації для вивчення є офіційна статистика, друковані засоби масової інформації, інтернет.

3. Процедури щодо перших завдань з аудиту рекомендовані МСА 510. Аудитор повинен ознайомитися з фінансовою звітністю на останню звітну дату (якщо вона є), звітом щодо неї попереднього аудитора, отримати аудиторські докази стосовно того, чи існують викривлення залишків на початок періоду, які суттєво впливають на фінансову звітність поточного періоду.

4. Аудитор повинен отримати розуміння внутрішнього контролю, доречного для аудиту, оцінити структуру заходів та визначити, чи були вони впроваджені. МСА 315 окреслює вимоги до вивчення контрольного

середовища та його оцінки, ідентифікації бізнес-ризиків. Автором наведено практичні рекомендації для виконання цих вимог.

5. МСА містять вимоги щодо визначення аудиторського ризику, у тому числі ризиків шахрайства, проте, в них відсутні рекомендації щодо методології його розрахунку. Ми розробили методику визначення аудиторського ризику за модульно-рейтинговим принципом та запропонували відповідні процедури.

6. Забезпечення високого рівня конкурентоспроможності аудиторських фірм значною мірою залежить від адекватного планування аудиту. Вимоги до планування встановлені МСА 300. Нами узагальнено всі дії на етапі планування, запропонована модель розрахунку рівня суттєвості. Також розроблена загальна стратегія аудиту, яка відповідає вимогам МСА.

7. Для практичного використання автором запропоновано зразки тестів ефективності внутрішнього контролю та аудиторські процедури за всіма розділами аудиту. Процедури представлені з урахуванням тверджень на рівні залишків на рахунках, класів операцій та подій, подання та розкриття.

8. Велике значення останнім часом набуває аудит безперервності. Автором запропоновано процедурне забезпечення для визначення можливості безперервності функціонування суб'єкта господарювання.

Розділ 5.

Процедури контролю якості аудиторських послуг

5.1 Контроль якості: розвиток та сучасний стан

Загальна думка щодо якості послуг

У цей час досить актуальною стала тема контролю якості аудиту. Підвищений інтерес до цієї сфери аудиторської діяльності пояснюється декількома причинами. По-перше, багато українських аудиторських фірм зіштовхнулися з необхідністю впровадження у свої структури системи контролю якості, що, безсумнівно, пов'язане із просуванням цих фірм уперед по кривій життєвого циклу. По-друге, певні вимоги висувають МСА, спираючись на які, аудиторські фірми розробляють власні стандарти й методики, присвячені цієї темі. По-третє, переважну більшість аудиторських фірм змусило замислитися про це питання Положення з національної практики контролю якості аудиторських послуг, яке припускає можливість повторного огляду роботи аудиторів акредитованими професійними аудиторськими об'єднаннями. Таким чином, перед керівниками аудиторських фірм у добровільно-примусовому порядку встало питання про впровадження й розвиток системи якості своєї роботи власними ж силами. І якщо відносно систем, що оцінюються у суб'єкта господарювання, – системи бухгалтерського обліку й системи внутрішнього контролю, – як правило, у аудиторів є загальна уява про їх зміст й структуру, то відносно системи контролю якості, на жаль, подібного сказати не можна. Пов'язано це, безсумнівно, з неоднозначністю самого об'єкта контролю – якості аудиту. Дійсно, важко впровадити й змусити працювати систему, яка контролює якість наданих послуг, тим більше, що саме поняття "якість", як практично воно б не звучало, відноситься насамперед до філософських категорій.

Вперше, про категорію "якість" заговорили у стародавній Греції. Аристотель, який є засновником вчення про категорії, вважав, що якість – одна з 10 існуючих категорій (сутність, кількість, якості, відношення,

місце, час, дія, страждання, володіння, самознаходження (положення) [516, с. 204]. Аристотель і частина послідовників схоластики визнавали безумовну об'єктивність якості, тобто незалежність його від людського сприйняття, а Берклі і Юм стверджували, що якості речей є тільки станами суб'єкта [147].

Інші філософи почали підрозділяти якості на об'єктивні й суб'єктивні. Так, Демокрит вважав, що, крім якостей, властивих самим природним речам, є якості, що містяться тільки у відчуттях людини [256]. Галілей теж дотримувався подібної позиції [226]. Локк увів терміни "первинні" для об'єктивних і "вторинні" – для суб'єктивних якостей [160, с. 98-109].

Кант охарактеризував якість трьома категоріями (реальність, заперечення, обмеження) і оголосив локковскі об'єктивні якості апріорними (ідеальними), а суб'єктивні – апостеріорними, тобто реальними [175].

XX століття в історії людства відзначено вибухом інтересу до питань якості, яка стала визнаною науковою й соціально-правовою категорією у всіх сферах організованого людського життя й праці. Саме в цей період розширилося коло вчених, фахівців, що займаються науковими й практичними дослідженнями в області якості. Деяких з них по праву стали вважати "гуру" у питаннях якості – це Є. Деминг, А. Фейгенбаум, Дж. Кетола, К.Роберте [196, с. 6]. Соціально-економічні поняття якості продукції або послуг, безумовно, дещо відрізняється від філософського трактування. Сучасні дослідники розглядають якість з позицій споживання. Повнота задоволення потреб, на думку В. А. Медведєва, Л. І. Абалкіна і ін. залежить не тільки від величини суспільного продукту, але й від його якості, відповідності його структури змісту, структурі потреб [271].

М. Форд в 20-х роках минулого сторіччя писав: "...споживачеві можна догодити якістю або ціною. Найбільше йому можна догодити вищою якістю й низькими цінами; і той, хто зможе дати споживачеві кращу якість за нижчими цінами, неодмінно стане на чолі індустрії..." [520]. При цьому М. Форд попереджав, що при зниженні цін не можна погіршувати якість.

К. Маркс підкреслював, що кількісна сторона споживчої вартості "почасти визначається якістю продукту, його специфічною корисністю, придатністю, почасти – кількістю..." [269, с.44].

У зв'язку із цим В. І. Сиськов і В. В. Шаповалов роблять слушний висновок про те, що якість продукції як економічна категорія має відношення до задоволення певної потреби одиницею даного продукту, при цьому якісна сторона цієї категорії являє собою здатність одиниці даного продукту задовольняти певну потребу, а кількісна сторона – це захід задоволення певної потреби одиницею даного продукту [467, с. 43].

М. І. Книш [200, с. 253] відзначає, що якість має тим більше значення, чим більшу частку у вартості товару займає додана вартість.

Конкретна праця, стверджує І. К. Ларіонов [151, с. 115], визначає натурально-суспільну корисність товару й створення споживчої вартості, припускає суспільну оцінку корисності на ринку. Отже, із цього можна зробити висновок про те, що якість у першу чергу створюється конкретною працею, тобто це саме кількість праці, виражена в одиницях часу, здатна створювати різні вартості.

Таке трактування має місце ще з радянських часів. Зокрема, у радянському Державному стандарті 15467-79 "Керування якістю продукції. Основні поняття. Терміни й визначення" міститься визначення якості продукції як сукупності її властивостей, що обумовлюють придатність продукції задовольняти певні потреби відповідно до її призначення [107] та відзначається, що техніко-економічне поняття "якість продукції", на відміну від філософського поняття "якість", торкається тільки тих властивостей продукції, які пов'язані з можливістю задоволення продукцією певних суспільних або особистих потреб відповідно до її призначення.

Міжнародний стандарт 50 Міжнародної електротехнічної комісії, з якою тісно співробітничає ІСО, характеризує якість послуги як узагальнений ефект послуги, який визначає, у якому ступені споживач задоволений нею [272].

Регулятором якості в умовах ринку стає конкуренція. Як відзначає Н. Н. Думна [146, с. 94], конкуренція змушує шукати напрямок діяльності, вигідний для споживачів, а отже, і всього суспільства. Оптимальне співвідношення "ціна-якість" стає діючим важелем, здатним вивести виробника на лідируючі позиції ринку.

Відмінності у трактуваннях даної категорії, на думку А. В. Гличева, пояснюються надзвичайною складністю самої категорії, нескінченною різноманітністю об'єктів, що володіють якістю, відмінностями сприйняття властивостей об'єкта окремою людиною, особливостями мови – слово "якість" уживається в багатьох значеннях [94].

Таким чином, сучасне загальне уявлення про якість базується на ступені задоволення запитів споживачів (фізичних осіб; юридичних осіб; суспільства в цілому).

В економічній теорії поняття "якість" найчастіше пов'язується з наступними категоріями: вартість, або суспільна цінність; споживна вартість, або суспільна корисність; суспільно-необхідні витрати праці; витрати виробництва; додана вартість; конкуренція.

Розглядаючи якість із теоретичних позицій, слід враховувати, що аудит – це послуга. Коли товаром є послуга, рівень обслуговування рівнозначний рівню якості. Так, М. Портер у процесі вивчення конкурентних стратегій, орієнтованих на споживача, не виділяє фактор якості, але торкається його прояву (або, як він сам пише, "різновид") – рівень обслуговування, який залежить від дотримання певних стандартів. Крім того, цей

учений відзначає значення співвідношення ціни і якості при визначенні конкурентоспроможності продуктів-замінників і підвищенні операційної ефективності [363, с. 52]. Таким чином, сфері послуг притаманні два шляхи конкурентної боротьби – низька ціна при достатньому рівні якості.

Поняття "якість аудиту"

Відносно нетривалий період розвитку вітчизняного аудиту є причиною відсутності поняття "якість аудиту". Багато авторів і офіційні видання обмежуються лише визначенням "контроль якості". Складається парадоксальна ситуація – практично всі описують, як проводиться контроль якості аудиту, але майже ніхто не визначає його предмет.

МСА містять наступне формулювання: "Контроль якості (Quality controls) – політика та процедури, прийняті аудиторською фірмою, що призначені надати їй обгрунтовану впевненість в тому, що фірма та її персонал дотримуються професійних стандартів та нормативно-правових вимог и що висновки, надані фірмою чи партнерами із завдання є відповідними за даних обставин" [280]. МСА вважають дотримання стандартів певною гарантією якості аудиту.

Окремі автори підтримують положення про провідну роль аудиторських стандартів у забезпеченні якості аудиту. Так, В. В. Кизь вважає, що якість аудиторських перевірок базується на інформаційній і етичній основах, які "перебувають у відомій залежності від дотримання фірмою аудиторських стандартів, однак ця залежність не є абсолютною" [197, с. 21].

Оскільки аудиторська діяльність належить до інформаційних послуг, аналіз її якості доцільно проводити в загальноприйнятих для цього виду послуг напрямках. Дослідженню цього питання присвячені праці С. М. Бичкової, Е. Ю. Ітигилової [61, с. 5-81], Л. В. Гажиєнко [80, с. 22], О. В. Голосова [305, с. 65], А. Л. Денисової [118, с. 48-51], С. Дипіаза [124, с. 184], С. Я. Зубілевич, С. Ф. Голова [171, с. 36], В. Є. Кондратьєвої [208, с. 165-167], А. С. Крутової [223, с. 8-17], В. В. Нитецького [297, с. 158], В. М. Новосьолова, Л. Г. Церетелі [300, с. 160-165], В. О. Озерана, М. В. Корягіна [307, с. 19], О. Ю.Редька [429, с. 4], В. В. Скобари [471, с. 315; 472, с. 68], О. А. Соколова [476, с. 342-345], Б. Ф. Усач [508, с. 279 – 280], М. К. Шульман [554, с. 23-25], М. С. Янкова [564, с. 185].

Розвиток аудиту в світі свідчить, що до аудиторів з боку користувачів пред'являються досить високі вимоги. Це пов'язане з тим, що зниження інформаційного ризику можливо тільки при довірі до професіоналізму аудитора і якості його роботи. Для аудиторів дуже важливо, щоб їх клієнти, а також треті особи, які користуються фінансовою звітністю, довіряли якості аудиту [411].

Розглядаючи розвиток теорії аудиту як процесу дослідження і спираючись на сукупність ідей, що формують область наукових знань, нами

зроблено висновок, що подальший розвиток теорії аудиту варто здійснювати у взаємозв'язку з концепцією якості, це дозволяє виділити нові методологічні підходи до змісту аудита в сучасних умовах [394, с. 141–143].

Шлях вдосконалення вітчизняного контролю якості за наданням аудиторських послуг доречно, на наш погляд, почати з вивчення та систематизації досвіду країн, які мають певні здобутки в цьому питанні.

Міжнародний досвід здійснення зовнішнього контролю в аудиті

Організаційні засади контролю

Найважливішим елементом забезпечення якості роботи аудиторів є діючий контроль якості аудиторських послуг. На міжнародному рівні спостерігаються тенденції до посилення контролю якості за аудиторською діяльністю. Міжнародною федерацією бухгалтерів визнана необхідність проведення моніторингу в області дотримання її членами вимог по контролю якості. Європейським Союзом була прийнята 8-а Директива Європейської комісії, що регламентує такі питання контролю якості аудита, як створення системи забезпечення якості, розробка принципів нагляду з боку державних і суспільних органів, особливості здійснення контролю якості роботи аудиторів суспільно значимих компаній [125].

Розвиток прийомів та методів удосконалення аудиту в кожній європейській країні повинен, на скільки це можливо, здійснюватись разом з їх розвитком у цілому світі. Використовуючи матеріали, що оприлюднені у фаховому аудиторському виданні, стисло розглянемо досвід окремих країн Європи у даній сфері.

Австрія. Основний акцент в питаннях контролю якості аудиту в Австрії направлений на поліпшення рівня внутрішнього контролю якості аудиту. В країні створено наглядовий орган "The Kammer der Wirschaftstreuhander", яких наділений повноваженнями застосовувати дисциплінарні покарання в разі порушення в аудиторській діяльності норм та законоположень, виконання яких є обов'язковим для усіх без винятку аудиторів [309, с. 32].

Бельгія. Відповідальність за проведення зовнішнього контролю якості аудиту покладено на інститут "Revisuers d'Enterprises" (RE). Усі аудитори, які займаються зовнішньою перевіркою, є членами RE і їх професійна діяльність підконтрольна Міністру економіки Бельгії.

В країні створена і діє Вища Рада з питань аудиту та бухгалтерського обліку. З одного боку, вона виступає в ролі радника Міністра економіки, з іншого – Вища Рада надає консультації та поради інституту RE.

Інститут RE віддає перевагу впровадженню в життя перевірки типу "піер" (слід зауважити, що взаємні перевірки "піер" між фірмами-партнерами або колишніми партнерами заборонені законом), а також здійсненню

процедур зовнішнього контролю якості на постійній та систематичній основі.

Відповідна Спостережна комісія в рамках інституту підбирає і рекомендує кандидатури перевіряючих, а Рада інституту затверджує або відхиляє їх. Потім таж Спостережна комісія контролює роботу тих, хто здійснює перевірки (зараз їх налічується більше ста). Такі особи повинні мати щонайменше сім років практичного досвіду роботи в галузі аудиту. Рада інституту контролює роботу цих спеціалістів відносно відповідності перевірки вимогам стандартів і об'єктивної оцінки діяльності аудиторської фірми. Обов'язковою умовою для таких осіб є також фахова підготовка на курсах інституту, яку вони повинні пройти перед початком практичної діяльності.

За наслідками перевірки призначений зовнішній аудитор складає звіт, який він обговорює, перш за усе, з внутрішнім аудитором та керівництвом фірми, яку перевіряють, після чого передає його голові Спостережної комісії інституту. Загальні висновки з приводу результатів здійснення зовнішнього контролю якості аудиту робить на своєму засіданні Рада інституту [309, с. 32].

Греція. Інститут сертифікованих аудиторів Греції "Some Orkoton Elegton" (SOE) – це офіційна професійна організація аудиторів цієї країни. Керівним органом SOE виступає Спостережна Рада, яка формується шляхом делегування до її складу семи представників, які обираються З'їздом сертифікованих аудиторів. Спостережна Рада уповноважена здійснювати моніторинг діяльності аудиторів, зареєстрованих SOE, а також контролювати дотримання аудиторами чинного законодавства країни. Інститут сертифікованих аудиторів також визначає професійні та етичні норми і стандарти та уповноважений, у разі потреби, виключати окремих членів із реєстру [310, с. 26].

Данія. Зовнішній аудит у Данії здійснюють дві організації: Державні уповноважені бухгалтери (FSR) і Зареєстровані бухгалтери (FRR). FSR охоплює більшу частину аудиторського ринку.

Ще у 1994 році FSR і у відповідності з Датським аудиторським стандартом № 4 "Контроль якості в професійних фірмах" впровадила для своїх членів нові правила щодо зовнішнього контролю якості аудиту. Згідно з цими правилами аудиторські фірми і окремі практикуючі аудитори можуть підлягати зовнішній перевірці, яку проводить інша професійна фірма, тобто перевірці "піер" (слід зауважити, що взаємні перевірки заборонені).

Нагляд за перевіркою здійснює Комітет контролю якості при FSR, який керується у своїй роботі Правилами якості контролю і тими повноваженнями, які цьому комітету надає статус інституту.

Інша організація – Зареєстровані бухгалтери (FRR) впровадила зовнішній контроль якості аудиту в 1998 році. Механізм його дії дуже схожий

на механізм роботи організації Державні уповноважені бухгалтери (FSR), але спектр дії FRR переважно охоплює лише фірми. Особи, яким доручається здійснювати перевірки, проходять при інституті спеціальний курс підготовки. Комітет контролю якості FRR здійснює нагляд за роботою перевіряючих [309, с. 33; 438, с. 23].

Ірландія. В Об'єднаному Королівстві діє п'ять професійних організацій, які офіційно визнані та схвалені Міністерством торгівлі, підприємництва і зайнятості і які працюють згідно Закону про компанію, прийнятому ще у 1990 році та контролюють роботу всіх аудиторів, які внесені до реєстру. Це наступні організації:

– Інститут присяжних бухгалтерів Ірландії (ICAI);
– Інститут сертифікованих громадських бухгалтерів в Ірландії (ICPA);
– Інститут присяжних бухгалтерів в Англії та Уельсі (ICAEW);
– Інститут присяжних бухгалтерів Шотландії (ICAS);
– Асоціація присяжних сертифікованих бухгалтерів в Шотландії (ACCA).

Кожна із вище згаданих організацій має власну систему нагляду та контролю за дотриманням відповідних законоположень і норм, включаючи проведення аудиту в рамках компанії.

Професійні організації контролюють також процес реєстрації зовнішніх аудиторів, здійснюють моніторинг стосовно дотримання ними у своїй роботі вимог чинних законоположень про аудит. Ці організації мають найвищі повноваження щодо впровадження санкцій проти аудитора в разі потреби, аж до виключення його з реєстру.

ICAI вносить в реєстр ті фірми, які проводять аудит або лише в Ірландській Республіці або на територіях Ірландської Республіки, Північної Ірландії та Великобританії. Ось чому ICAI має два різних режими перевірок, які базуються на відповідному типі реєстрації аудиторської фірми. Для тих фірм, які зареєстровані для того, щоб проводити аудит в трьох юрисдикціях, застосовується повна моніторингова система, яка характерна для усього Об'єднаного Королівства, незалежно від того, знаходиться аудиторська фірма в Ірландській республіці чи будь-де на території Об'єднаного Королівства.

В 1990 році вступив в дію Закон про компанії в Ірландській республіці і уряд країни прийняв рішення, що для зареєстрованих членів ICAI як першої групи (тобто ті, що здійснюють аудит лише в Ірландській республіці) є придатною система "практичної перевірки", тобто тут немає необхідності вводити постійний зовнішній моніторинг. Щодо другої групи (тих, що здійснюють аудит в Ірландській республіці, Північній Ірландії та Великій Британії) усі зареєстровані ICAI аудитори, незалежно від їх місцезнаходження, підлягають теж "практичній перевірці". Однак,

крім цього, усі фірми другої групи підлягають додатковому постійному зовнішньому моніторингу, що визначено законом.

Процедури зовнішнього контролю якості завжди базуються на системі моніторингу, де задіяні штатні співробітники моніторингових організацій. Систематичний моніторинг роботи членів ICAI проводиться шляхом "практичної перевірки", яку здійснює організація IMU (Irish Monitoring Unit) і звіти перевірки розглядає відповідний комітет ICAI. Моніторингова організація Ірландії має найтісніші зв'язки з моніторинговою організацією Об'єднаного Королівства (UK`s IMU) [310, с. 26].

Іспанія. У цій країні існує три професійні організації: IACJCE, REA і REGA. Аудитори Іспанії належать до однієї з них.

У 1998 році згідно закону про професійну діяльність аудитора, в країні був заснований інститут аудиторів (ICAC), який є автономною організацією і який у своїй роботі має близькі зв'язки з Міністерством фінансів. ICAC сьогодні функціонує як регулюючий орган усієї аудиторської та бухгалтерської діяльності, яка здійснюється на території Іспанії. ICAC контролює реєстрацію аудиторів і має дисциплінарні повноваження.

Хоча, згідно Закону про аудиторську діяльність (1998 рік) ICAC несе відповідальність за здійснення офіційно технічного контролю, усе ж три професійні організації, про які йшла мова раніше, наділені повноваженнями здійснювати зовнішній контроль якості стосовно своїх аудиторів, тобто тих, які входять до однієї із названих організацій. Лише ICAC може накладати санкції.

Організація IACJCE проводить моніторинг, залучаючи трьох штатних співробітників. Перевірка спрямована на контроль діяльності як окремих аудиторів, так і аудиторських фірм. Після закінчення перевірки готується аудиторський звіт із висловленою думкою та відповідними рекомендаціями. Якщо перевірка виявила значні недоліки та порушення принципів аудиту, то звіт передають у Комітет з питань професійної етики та IACJCE.

Моніторингові функції REA та REGA, в принципі, ідентичні. Вони залучають в процесі контролю двох штатних працівників і двох фахівців-практиків, які працюють на договірній основі [312, с. 28].

Італія. В країні існує два види аудиторської діяльності і відповідно до них дві різні професійні організації, а також Палата аудиторів ("Collegio Sindacale", CS).

Палата аудиторів складається з окремих зареєстрованих аудиторів і є незалежною наглядовою організацією, що запроваджена Законом про компанії і має дотримуватись професійних вимог визначених четвертою Директивою законоположень ЄС. Робота цих аудиторів спрямована на контроль за діяльністю адміністрації компанії та її директорів.

Передбачені законом вимоги викладені в "Принципах професійної поведінки Палати аудиторів" і є обов'язковими для виконання з боку усіх членів національних професійних органів.

У цій країні є дві професійні організації: CNOC і CNR. Що стосується організації Дипломованих аудиторів, то вона включає в себе представників двох вищезгаданих професійних організацій і її діяльність підпорядкована Міністерству юстиції.

Сьогодні не існує відповідних вимог до цих аудиторів, згідно з якими вони б підлягали незалежному зовнішньому контролю якості і їх діяльності ні з боку професійних органів, ні з боку інших аудиторів. Досі залишається дискусійним питання про передачу Міністерством юстиції повноважень стосовно зовнішньої перевірки якості аудиторської діяльності до рук професійних органів. На даний час CNOC і CNR спільними зусиллями готують документ з питань контролю якості аудиту.

Компанії, що зареєстровані на фондовій біржі, повинні обов'язково перевірятись так званими "підконтрольними" аудиторськими фірмами, внесеними до реєстру контролюючим органом фондової біржі CONSOB, яка згідно закону країни несе відповідальність за організацію контролю компетентності та об'єктивності вищезгаданих аудиторських фірм. Усього в Італії нараховується 24 такі фірми. Цей контроль є допоміжним до основного постійного зовнішнього аудиту. CONSOB здійснює, так би мовити, паралельний нагляд за якістю аудиту, маючи при цьому право наводити відповідні довідки і отримувати потрібну інформацію від аудиторських фірм, а в разі потреби, здійснювати розслідування справ.

Окремо існує приватна асоціація ASSIREVI, яка охоплює діяльність 14 найбільших аудиторських фірм Італії. ASSIREVI діє на принципах саморегулювання та застосовує в процесі контролю якості перевірку. Кожну фірму, яка входить до ASSIREVI, перевіряють регулярно один раз на два роки. Перевірка проводиться силами професіоналів, яких підбирає і запрошує на роботу Рада ASSIREVI.

Головна мета перевірки полягає у з'ясуванні наскільки ефективно у фірмі діє внутрішній контроль.

Після перевірки особа, що здійснювала її, пише звіт, в якому висловлює свою думку та рекомендації (якщо вони потрібні).

Звіти передають до Комісії з питань перевірки. На засіданнях Комісії звіти обговорюють. Якщо у процесі поточної перевірки було встановлено, що у процесі попередньої перевірки мали місце серйозні недоліки, але нічого не було виправлено або недостатньо було зроблено, то Комісія уповноважена проінформувати про це Раду NIRVA та висловити свою думку відносно необхідності передати справу на розгляд Дисциплінарної комісії [310, с. 27; 438, с. 23].

Люксембург. У цій країні аудитори узгоджують свою професійну діяльність з вимогами, викладеними у восьмій Директиві Закону про контроль над роботою підприємств. Усі вони є членами Інституту контролю над роботою підприємств. Міністерство юстиції несе повну відповідальність стосовно сертифікації аудиторів та позбавлення їх сертифікатів.

У 1995 році Інститут заснував Комісію, яка займається питаннями зовнішнього контролю якості аудиту. У 1997 році ця Комісія провела так званий "горизонтальний" контроль якості аудиту стосовно усіх аудиторів, які є обов'язково членами Інституту.

З метою покращення якості перевірки Комісія розробила листок-опитування аудиторів на предмет їх самооцінки. Тобто питання були поставлені таким чином, щоб аудитори оцінили якість внутрішнього контролю на фірмі, наприклад, відповідність професійним вимогам, майстерність і компетентність, постановка завдань і умілий розподіл виконавців цих завдань, моніторинг, консалтинг, уміння утримувати постійних клієнтів (усе, що включає МСА 220).

Коли листки-опитування були заповнені, комісія проаналізувала їх. Після цього працівники Комісії відвідали кожну аудиторську фірму для того, щоб обговорити на місці усі питання, пов'язані з внутрішнім контролем якості і зробити свою кінцеву оцінку того, наскільки стан речей в конкретній фірмі задовольняє загальні умови до аудиту.

Після завершення цього етапу роботи Рада вирішила зайнятися впровадження в життя системи перевірки "peer".

Норвегія. У країні діють дві різні інституції для аудиторів: NSRF – для Державних аудиторів та NRRF – для Зареєстрованих аудиторів. Аудитори NRRF здійснюють перевірку виключно на підприємствах малого та середнього бізнесу. Усі аудиторські фірми й аудитори, які надають послуги одноособово, вносяться до реєстру Комісією з питань банківської справи, страхування та цінних паперів (Kredittilsynet), яка є спостережним органом при Міністерстві фінансів Норвегії. Ця ж Комісія здійснює постійний контроль над діяльністю двох категорій аудиторів і реагує, в разі потреби, на скарги, тобто вона є Наглядовим органом для аудиторів, які підконтрольні Міністерству фінансів.

У 1991 році NSRF запровадила систему зовнішнього контролю якості аудиту через моніторинг. Ця система націлена на перевірку діяльності кожного аудитора, який входить до її складу. З 1993 року такий контроль є обов'язковим для усіх членів NSRF без винятку. Крім того, усі члени організації, які здійснюють зовнішню перевірку, підлягають перевірці "peer" один раз на п'ять років, яку проводить один із 20 аудиторів, що мають на це повноваження. Обов'язковою умовою для таких аудиторів є десятирічний фаховий досвід роботи у громадському секторі. На даний час

триває серйозна робота з переоцінки існуючої системи. Вносяться зміни в процедури і методи зовнішнього контролю.

Організація NRRF починаючи з 1993 року також займається здійсненням зовнішнього контрою. Ця система функціонує на добровільній основі, її система, як і система організації NSRF направлена на перевірку кожного аудитора, котрий є членом NRRF. Перевірка охоплює і роботу фірми, однак як і організація NRRF направляє зауваження і накладає санкції стосовно окремих конкретних аудиторів – членів їх організації. Кожен аудитор підлягає перевірці один раз на п'ять років. Перевірку здійснюють 12 перевіряючих [311, с. 29; 438, с. 23].

Португалія. У цій країні аудитори, що здійснюють зовнішній контроль, належать до професійної організації – Аудиторської палати (Camara dos Revisores Oficialis de Contas – CROC), яка функціонує як спостережний органан. CROC відповідає за реєстрацію аудиторів, дисципліну, аудиторські стандарти, контроль якості аудиту та дотримання етичних норм.

У 1993 році CROC затвердила склад спеціальної Комісії з питань зовнішнього контролю. У 1994 році вперше була запроваджена в життя система перевірки "тер". Спочатку вона діяла виключно по відношенню до аудиторських фірм, які були зареєстровані на фондовій біржі. З часом ця система зовнішнього контролю якості аудиту поширилась і охопила усіх аудиторів, зареєстрованих CROC. Перевірку мають право проводити 30 перевіряючих з досвідом професійної діяльності більше п'яти років.

Після проведеного контролю перевіряючий пише аудиторський звіт і передає Комісії з питань зовнішнього контролю, яка після розгляду таких звітів може передати їх до Спостережної ради CROC, якщо у цьому є необхідність. Копії звітів стосовно компаній, зареєстрованих на фондовій біржі, передаються до регулюючого органу фондової біржі.

Організація Comissao de Mercado de Valores Mabiliarios (CMVM) є контролюючим органом фондової біржі, який має офіційне повноваження перевіряти аудиторські фірми з клієнтурою тих компаній, які зареєстровані на фондовій біржі. Проте, в реальному житті якраз професійний орган Португалії CROC практично виконує процедури контролю якості роботи, проведеної у компаніях, зареєстрованих на фондовій біржі, після чого звітує про результати проведеного контролю перед CMVM [311, с. 30; 438, с. 23].

Нідерланди. В країні є дві категорії аудиторів: аудитори RA і аудитори AA. Всі аудитори виконують свої професійні обов'язки в рамках одного закону країни. Кожна категорія має свій інститут (організацію).

До 1997 року не існувало ніяких вимог відносно зовнішнього контролю якості аудиторської діяльності. Але у 1997 році була створена Комісія з питань перевірки якості аудиту, яка почала контролювати роботу ауди-

торів тільки категорії RA. Комісія діє в рамках моніторингової організації NIRVA. З січня 1997 року NIRVA впровадила в життя систему перевірки "піер". Комісія призначає перевіряючих з числа лише тих, хто працює в аудиторських фірмах як керівники вищої ланки або є партнерами. Перед тим, як призначити перевіряючих, їх кандидатури обговорюють, приймаючи до уваги їх професіоналізм та об'єктивність [311, с. 29].

Румунія. Аудитори, які здійснюють зовнішній аудит, належать до організації Кваліфікованих та сертифікованих бухгалтерів (CECCAR). Згідно закону країни аудит є обов'язковим для усіх компаній з обмеженою відповідальністю, акціонерних товариств та державних підприємств.

У 1996 році на З'їзді аудиторів Румунії було прийнято рішення організувати систему зовнішнього контролю якості для перевірки діяльності окремих аудиторів та аудиторських фірм. Основою для проведення моніторингу став Закон про організацію та функціонування CECCAR, прийнятий в 1994 році. У справах, пов'язаних з проведенням зовнішнього аудиту громадських та державних компаній CECCAR близько співпрацює з Міністерством фінансів. Кожний зовнішній аудитор підлягає перевірці "піер" один раз на п'ять років. Така перевірка здійснюється у кожній із 41 філії CECCAR [312, с. 28].

Словенія. Ліцензовані сертифіковані аудитори є обов'язковими членами Інституту аудиторів Словенії, який був заснований окремою (закритою) Асоціацією бухгалтерів. З прийняттям у 1993 році Закону про аудит Інституту аудиторів став автономною незалежною організацією.

Аудиторський комітет, який діє в рамках Інституту аудиторів, наділений відповідальністю за проведення зовнішнього контролю якості. Починаючи з 1996 року впроваджена система перевірки "піер", яка застосовується в процесі контролю як аудиторів, так і фірм.

Стандарти аудиту для цієї країни розроблялись спільно фахівцями Словенії і представниками британської Асоціації громадських і дипломованих бухгалтерів (ACCA).

У 1995 році Аудиторський комітет випустив "Положення про моніторинг аудиторських фірм та аудиторів" [312, с. 28].

Чехія. Аудиторська палата – це саморегулююча професійна організація. Згідно "Закону про аудиторів" вона відповідає за контроль над аудиторською діяльністю. Наглядові функції розподіляються між Спостережною комісією, яка обирається Аудиторською палатою та Відділом контролю над роботою аудиторів, що функціонує в її рамках.

В 1995 році Аудиторська палата прийняла нормативи Зовнішнього контролю за якістю аудиторської діяльності. Спостережна комісія та Відділ контролю над роботою аудиторів можуть ініціювати перевірку аудиторської діяльності або в разі необхідності розпочати розслідування, виходячи із фактів отриманих скарг.

Кожні півроку Спостережна комісія готує і погоджує з Аудиторською Палатою План "перевірок на місцях", а також План розслідування справ на основі скарг. Моніторинг зовнішнього контролю якості аудиту проводиться в умовах обов'язкового залучення члена Спостережної ради (професіонала-практика), а також представника Відділу контролю за роботою аудиторів (співробітника) [309, с. 33].

Фінляндія. У цій країні існує дві групи аудиторів: аудитор групи "КНТ" та аудитор групи "НТМ". Повноваження на здійснення перевірки аудитору "КНТ" надає Центральна Торгова палата країни. Аудитор "НТМ" отримує дозвіл від місцевої філії Торгової палати та наділений повноваженнями проводити аудит на великих суб'єктах господарювання або в компаніях, зареєстрованих на фондовій біржі, тільки при умові співпраці спільно з аудитором "КНТ".

Кожен із двох згаданих груп аудиторів має свою професійну асоціацію. Реєстрацію аудиторів проводить Міністерство торгівлі і промисловості, до складу якого належить Державна Аудиторська Рада, яка здійснює функції наглядового органу [309, с. 33].

Швеція. У цій країні існує дві професійні організації аудиторів: 1) організація Повноважних громадських аудиторів (AR). Більшість членів цієї організації належать до FAR і користуються широкими правами на проведення зовнішнього аудиту; 2) організація Громадських аудиторів (GR), яка не наділена повноваженнями здійснювати аудит громадських та великих за розмірами компаній. Більшість аудиторів цієї групи належать до SRS. Наглядові функції над діяльністю аудиторів здійснює Спостережна Рада, до складу якої входить Голова та вісім членів, які призначаються урядом. FAR та SRS делегують по одному представнику до її складу.

FAR розробляє і публікує стандарти аудиту та норми професійної поведінки. У значній мірі Спостережна Рада спирається на стандарти, розроблені FAR, але коли виникають спірні питання або неузгодження між FAR та Радою, останнє слово залишається за Спостережною Радою. Рішення Спостережної Ради може бути оскаржено лише у суді.

З лютого 1997 року Інститутом FAR була створена Комісія з питань якості аудиту, яка наділялась повноваженнями в питаннях зовнішнього контролю. Перевірки "піер" проводять висококваліфіковані аудитори, що є членами FAR принаймні десять років. У ході такої перевірки контролюється, перш за все, робота аудиторської фірми.

Починаючи із 1994 року Інститут SRS на ініціативній основі почав проводити перевірку "піер", а з червня 1998 року впроваджено систему зовнішнього контролю якості аудиту на обов'язковій та постійній основі, яка, в першу чергу, направлена на контроль якості діяльності кожного конкретного аудитора.

Питаннями зовнішнього контролю займаються обидва інститути (FAR, SRS) та Спостережна Рада (або у випадках надходження скарг та заяв, або методом випадкового відбору). Перевірка здійснюється один раз у п'ять років. Штат Спостережної Ради проводить такі перевірки власними силами. Спостережна Рада за допущені порушення застосовує санкції [313, с. 34].

Великобританія. В Об'єднаному Королівстві аудиторські послуги здійснюють: аудитор, який одноособово надає аудиторські послуги, принципал товариства або компанії, фірма зареєстрована як юридична особа, або товариство. Для того, щоб бути аудитором, необхідно бути членом офіційно визнаного наглядового органу (RSB). Контроль за роботою аудиторів здійснюють організації, які визнані Департаментом торгівлі та промисловості країни і діють згідно Закону про компанії (1989 р.):

1. Інститут присяжних бухгалтерів Англії та Уельсу (ICAEW).
2. Інститут присяжних бухгалтерів Ірландії (ICAI).
3. Інститут присяжних бухгалтерів Шотландії (ICAS).
4. Асоціація присяжних сертифікованих бухгалтерів (ACCA).
5. Асоціація повноважних громадських бухгалтерів (AAPA).

Кожна організація має свою систему моніторингу. Наглядові організації (RSBs) ведуть Реєстр суб'єктів аудиторської діяльності, здійснюють контроль за дотриманням встановлених норм та прийнятих законоположень з боку своїх членів, здійснюють дисциплінарне впровадження.

Наглядові органи ICAEW, ICAS, ICAI наділили Аудиторський реєстраційний комітет повноваженнями і відповідальністю за нормативне забезпечення аудиторської діяльності. Крім того делегують своїх представників до Спільної моніторингової установи (IMU), яка, маючи свій постійний штат співробітників і діючи самостійно, співпрацює в рамках наглядових організацій. IMU звітує за проведену роботу перед Аудиторським реєстраційним комітетом. Моніторинг проводиться з штатом постійних працівників. Система перевірки "піер" практично не використовується.

Моніторингова установа при ACCA та AAPA регулює діяльність фахівців-практиків, які займаються наданням послуг з аудиту, інвестиційного бізнесу, фінансової неспроможності фірми. Моніторингова установа звітує перед Уповноваженим комітетом, який приймає рішення стосовно продовження терміну реєстрації як окремих аудиторів, так і аудиторських фірм.

Взагалі, на усій території Об'єднаного Королівства система моніторингу діє по одній схемі: зареєстровані аудитори зобов'язані скласти річні звіти та надати їх до відповідної Моніторингової установи, яка в подальшому відвідає офіси зареєстрованих аудиторів з метою перевірки достовірності поданих звітів [313, с. 35; 83, с. 18-19; 565, с. 24; 438, с. 22-23].

Проведення перевірок здійснюється на підставі Посібника з методик здійснення контролю якості в редакції інструкції Комітету з аудиторської практики (Auditing Practices Committee) "Контроль якості", прийнятої в 1985 р. [577].

Системи зовнішньої перевірки контролю якості

Сьогодні інституції багатьох країн світу або вже розвинули свої системи зовнішнього контролю якості аудиту, або перебувають на стадії активного створення таких систем.

На нашу думку, слід зупинитися на системах зовнішньої перевірки, які діють в рамках країн, що входять до Європейської федерації експертів FEE (Federation des Experts Comptables Europeans). Ця організація налічує більше 40000 членів, 38 провідних установ в 26 країнах. Більшість країн, представники яких входять до цієї організації, є членами Європейського Союзу. Це такі країни, як *Австрія*, *Бельгія*, *Данія*, *Фінляндія*, *Франція*, *Німеччина, Греція, Ірландія, Італія* та ін.

FEE проаналізувала проведені дослідження стану зовнішнього контролю якості аудиторських звітів у країнах членах ЄС, а також у країнах, які не є членами ЄС, та виявила лічені приклади, коли органи, на які покладений контроль за якістю аудиторських послуг, не представлені аудиторами – професіоналами.

Більшість країн Європи мають професійні інституції, які вже створили системи зовнішнього контролю якості аудиторської діяльності. Між цими системами є свої відмінності. Інколи такі відмінності пояснюються впливом різних національних культур та традицій, а інколи можуть бути наслідком різних національних систем у галузі бухгалтерського обліку, права або корпоративного управління. Інколи на цей чинник впливають ті ресурси, які створюються для організації зовнішнього контролю якості аудиторської роботи.

Деякі професійні інституції роблять енергійні кроки, направлені на практичне втілення в життя тієї чи іншої системи зовнішнього контролю якості аудиту, інші розширюють та удосконалюють уже існуючу систему. Наприклад, система перевірки "пір" втілена в життя і діє в *Фінляндії* (дві інституції), в *Швеції* (дві інституції) і в *Данії* (FRR – Foreningen af Registrerede Revisorer), а *Люксембург* сьогодні впроваджує таку ж систему в своїй країні [309, с. 33; 311, с. 29; 313, с. 34; 127, с. 29-31; 128, с. 27-29; 438, с. 23].

У *Німеччині* дві інституції, такі як Wirtschaftspruferkammer (WPK) та Institut der Wirtschaftsprufer in Deutschlande.V (IDW) активно обговорюють плани розширення уже існуючих моніторингових функцій WPK [309, с. 34; 261, с. 60-64; 129, с. 28-31; 438, с. 23].

Висловили намір про створення системи зовнішнього контролю якості аудиторської діяльності також організація Nederlands Orde van Accountants – Administratieconsulenten (NOvAA) в *Нідерландах* і Об'єднана комісія Dottori Commercialisti і Ragionieri в *Італії*. Слід зазначити, що в Італії дискусії на цю тему перебувають на початковому етапі [311, с. 29; 310, с. 27; 438, с. 23].

Розглянуті системи організації зовнішнього контролю за якістю аудиторської діяльності в двадцяти країнах можна розподілити по категоріям відповідно до того, хто проводить перевірку.

В *Чехії* штатні працівники і працівники, залучені до роботи на договірних умовах на неповний робочий день, проводять перевірку разом [309, с. 33].

Моніторинг (проводиться штатними працівниками контролюючої організації, зайнятими повний робочий день). Такі чотири системи діють в *Ірландії* і *Великобританії* [310, с. 26; 313, с. 35; 438, с. 22-23]. В *Іспанії* діють три такі системи і в Німеччині існує така система перевірки оприлюдненої фінансової звітності [312, с. 28].

Перевірка "піер" (проводиться офіційно уповноваженими і досвідченими фахівцями практиками на договірній основі. Вони задіяні неповний робочий день і їх робота зі свого боку перевіряється штатними працівниками контролюючої організації). Така система діє в *Бельгії*, у *Франції* як на регіональному, так і національному рівнях, *Італії*, *Нідерландах*, в *Норвегії* (дві інституції), *Португалії, Румунії* та *Словенії*. Систему, яка діє в *Данії,* можна віднести до перевірки "піер", але її особливість полягає в тому, що в цій системі переважно "фірма перевіряє фірму" [309, с. 32-34; 310, с. 27; 311, с. 29-30; 312, с. 28].

Кожна із наведених систем має свої переваги. Особливої уваги і схвалення заслуговує практика залучення до роботи практиків-професіоналів, які працюють під контролем постійних штатних співробітників і які мають знання і досвід використання найсучасніших аудиторських методів та прийомів на практиці.

Цікаво порівняти практику європейських країн зі світовою практикою.

В світі відомо декілька моделей побудови системи незалежного нагляду за професією аудитора та за якістю аудиторських послуг (рис. 5.1).

Європейська Група органів нагляду за аудиторами (European Group of Auditors' Oversight Bodies) провела аналіз системи публічного нагляду в 60 країнах світу, за виключенням країн – членів ЄС. За результатами аналізу ці країни було поділено на чотири категорії. В першу потрапили США, Австралія, Японія, Швейцарія, де така система високорозвинута [261, с. 60-64, с.61].

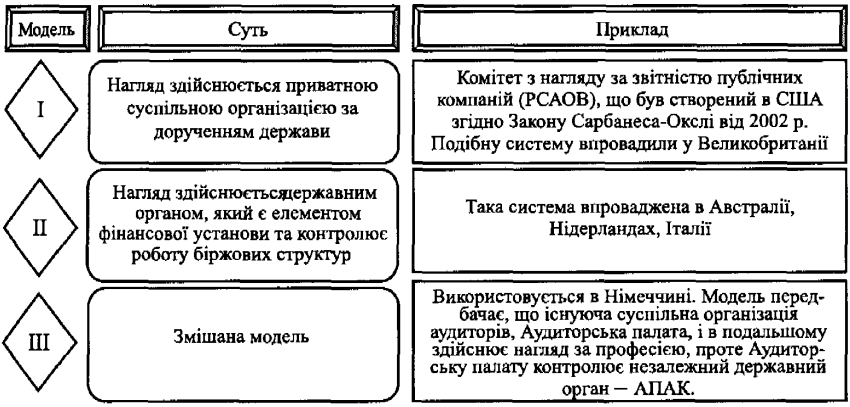

Рис. 5.1 Моделі побудови системи нагляду за професією аудитора

Австралійська система грунтується на роботі штатних працівників, але в системі задіяні й практики. Робота останніх контролюється та ведеться на договірній основі.

В США більш поширеною є практика перевірки "пієр" та "фірма на фірму" (перевірки рівних), особливо, коли перевіряють великі фірми. Слід зауважити, що "взаємні перевірки" в таких випадках є недопустимими. В США фірма має право вибору перевіряючих. Це, як вказано вище, може бути інша фірма або група незалежних кваліфікованих перевіряючих, або фахівці, що працюють на договірній основі, яких підбирає і пропонує спостережний орган [565, с. 23].

Більшість систем зовнішнього контролю якості мають свій підхід в питанні збору даних. В європейських країнах найбільш поширеним є принцип використання річних звітних даних (сумарних підсумків за рік). Інколи такий підхід обумовлений законом, в інших випадках установи користуються ним для того, щоб установити систему, яка б давала повне уявлення про діяльність колективу, навіть там, де ще не створена формально система зовнішнього контролю якості, більшість установ підходять корелятивно до таких даних.

Вимоги до інформації, яка входить в річні звіти аудиторських компаній, майже не відрізняються в різних країнах. Мета звітності залишається ідентичною в різних країнах. Її можна сформулювати так: розпізнати та підтвердити основні характеристики діяльності аудиторів для того, щоб краще зрозуміти, яку роботу вони виконують, а інколи ще й для того, щоб привести у відповідний стан статистичну інформацію організації. Так, у *Великобританії* та *Ірландії* професійні органи вимагають від членів надати основну інформацію стосовно структури їх компаній, включаючи адресу

офісів; деталі організації компанії; кількість штатного персоналу; зв'язки з іншими компаніями чи установами. Крім того, наводиться інформація, яка змінюється в річних звітах із року в рік. Наприклад, масштаб діяльності; детальні подробиці, пов'язані з власністю та контролем; аналіз доходів від аудиторської роботи у порівнянні з доходами в інших сферах діяльності; аналіз штатного персоналу у кожному офісі компанії; інформація, пов'язана з етичними нормами роботи, а також інформація щодо внутрішнього контролю аудиторської роботи [310, с. 26; 438, с. 22-23].

В *Іспанії* окремі особи та аудиторські фірми подають інформацію до контролюючого органу Institute de Contabilidad y Auditoria de Cuentas (ICAC), яка включає кількість зареєстрованих офісів, кількість відпрацьованих годин, кількість штатних працівників та кількість наданих послуг [312, с. 28].

Кожна аудиторська фірма *Португалії* подає фінансовий звіт за рік; список замовників аудиторських послуг, відображених у тотальному балансі; вартість послуг в розрізі замовників та кількість здійснених перевірок [311, с. 30].

У *Франції* аудитори за кожну здійснену перевірку мають подати в контролюючий орган документ "Declaration d`activite", в якому зазначається розмір оплати, аудиторський висновок [309, с. 34].

В тих країнах, де системи зовнішнього контролю якості діють протягом тривалого часу, отримана інформація використовується як база даних про аудиторів та фірми, основа для здійснення організації зовнішнього моніторингу або зовнішньої перевірки "піер".

Суттєвим моментом є відбір суб'єктів аудиту, діяльність яких підлягає перевірці. В системах, де установлений і діє зовнішній контроль якості, визначення того, який аудитор підлягає у будь-який рік перевірки, відбувається:

- методом випадкового відбору;
- методом систематичного відбору;
- на основі річних звітних даних, тобто така інформація, яка використовується для виявлення так званих чинників ризику (наприклад, зареєстровані клієнти, значні зміни в розмірах оплати за аудиторські послуги). Це початковий етап відбору. Якщо взяти Joint Monitoring Unit (JMU), яка діє у Великобританії і Ірландії, то там розглядають такі чинники, як: значні зміни профілю клієнтури аудиторської фірми та їх розподіл серед принципалів та іншими штатними працівниками; розподіл аудиторських справ (завдань, перевірок) відносно специфіки бізнесу та законоположень, що відповідають їм; сфера дії і договорів підряду; значні зміни в рівні оплати аудиторських послуг і тенденція таких змін з року в рік; недоліки, які були виявлені при перевірці річних звітів;
- альтернативний підхід, який ґрунтується на основі випадкового

чи систематичного відбору за визначений період часу, використовується в *Чехії*, *Данії*, *Франції* (тільки на національному рівні), *Німеччині*, *Ірландії* [309, с. 33-34; 310, с. 26];

– система волонтерів (основана на принципі добровільності) існує в *Італії*, *Нідерландах*, *Португалії*, *Словенії* та *Іспанії* [311, с. 29-30].

Якщо відкинути усі відмінності в підходах до перевірки в різних країнах, то можна побачити, що скрізь перевірка здійснюється циклічно, через певний період часу. Деякі установи зосереджують свою увагу на таких чинниках, як розмір фірми, тип аудиторської клієнтури (особливо у випадках відкритої акціонерної компанії, спеціальні види виробництва, зміни в оплаті аудиторських послуг).

У *Франції* на регіональному рівні частота перевірок становить чотири роки, на національному рівні для зареєстрованих компаній – шість років [309, с. 34; 438, с. 23]. ASSIREVI в *Італії* перевіряє аудиторів зареєстрованих компаній кожного року [310, с. 27].

Частота перевірок у *Словенії* – один раз на три роки, однак наглядовий орган може проводити додаткові перевірки за цей період [312, с. 28].

У *Данії* планують такі перевірки раз на три або чотири роки. Частота перевірок у Нідерландах – один раз на чотири роки [309, с. 33].

Такі країни, як *Бельгія*, *Ірландія*, *Норвегія*, *Румунія* та *Іспанія*, здійснюють або планують здійснення перевірок щонайменше раз на п'ять років [309, с. 32; 310, с. 26; 311, с. 30; 312, с. 28].

У *Чехії* перевірки проходять раз у шість років, але додаткова ревізія призначається у випадку скарг [309, с. 33].

У *Португалії* усі аудиторські угоди, укладені компаніями, зареєстрованими на фондовій біржі, мають пройти перевірку раз на три роки. Причому за цей час усі аудитори підлягають перевірці з метою виявлення якості їх роботи [311, с. 30].

У *Великобританії* та *Ірландії* IMU (які в центрі уваги ставлять виявлення чинників ризику на основі річних звітів) вважають за необхідне перевіряти усіх своїх членів за обставин і в ситуаціях, які несуть в собі ризик, або приймаючи до уваги захист інтересів громадськості. В середньому фірми, які перевіряють кілька зареєстрованих на біржі компаній, підлягають перевірці кожні три роки, а фірми з меншою кількістю клієнтів кожні п'ять років. ACCA перевіряє фірми своїх членів, які проводять аудит, не менш ніж раз у п'ять років. Слід зазначити, що організація ACCA вважає, що моніторинг є ефективним засобом удосконалення стандартів. Завершивши перший п'ятирічний цикл, ACCA має базу даних, яка дає можливість оцінювати ризик у подальшому відборі аудиторських фірм для перевірки [310, с. 26; 438, с. 22-23].

Усі професійні органи в різних країнах вважають, що всі діючі системи являють собою компроміс між обмеженими ресурсами і частотністю,

необхідною для оцінки стандартів в роботі аудиторської спільноти. Слід зауважити, що практично в усіх випадках, як показує досвід роботи, серйозні недоліки першої контрольної перевірки ведуть до повторної перевірки через короткий проміжок часу.

Організація перевірки

Майже всі встановлені на сьогодні системи зовнішнього контролю якості наполягають на "перевірці на місці", тобто перевірці в офісі аудитора або в аудиторській фірмі.

Наприклад, у *Франції* на регіональному рівні зовнішній аудитор може перевіряти документи, одержані від клієнта аудитора, та документи, складені аудитором, на своєму робочому місці, але за норму вважається і "перевірка на місці". На національному рівні у цій країні візит зовнішнього аудитора на місце перевірки є обов'язковим [309, с. 34; 438, с. 23].

У *Великобританії* та *Ірландії* прийнято напередодні візиту ознайомитись з даними річного звіту фірми. Попереднє ознайомлення з такою інформацією дає змогу зрозуміти клієнтуру фірми і нагальність перевірки. Проте, основна робота зовнішніх контролерів проходить на місці перевірки [310, с. 26; 438, с. 22-23].

У *Німеччині* перевірки здійснюються систематично на робочих місцях тих, хто відповідає за зовнішній контроль. Проте, у випадках, коли надіслані на запит письмові відповіді аудиторів не задовольняють контролерів, аудитора можуть запросити відвідати один з офісів Wirtschaftspruferkanuner (WPK), для роз'яснення того чи іншого питання. При цьому WPK має право вимагати від аудитора надати робочі документи, за винятком тих, які є у даному випадку конфіденційними і не підлягають оприлюдненню згідно зі законодавством Німеччини.

Фахівці вважають, що тривалість часу візиту з метою перевірки залежить від:

- кількості осіб, яким дозволено підписати аудиторський висновок;
- кількості офісів;
- обсягу різних процедур огляду;
- кількості і характеру ризиків, які перевіряючі виявили на першому етапі роботи з документацією, яку вони проводили на своєму робочому місці [261, с. 60 – 64].

Наприклад, у *Великобританії* візит з метою перевірки великої міжнародної компанії, яка має філії, передбачає близько 40 чол./днів і залучає цілу групу перевіряючих. Слід зауважити, що це являє собою добре організований внутрішній аудит. Але, як зазначає ACCA, середня тривалість візиту стосовно одного практикуючого аудитора або маленької аудиторської фірми, яка має одного або двох партнерів, складає один

– два дні. Такі ж дані відносно малих фірм були представлені органами зовнішнього контролю таких країн, як *Бельгія, Чехія, Данія, Франція, Нідерланди, Румунія, Словенія, Іспанія* [438, с. 12-26].

Звичайно, тривалість часу перевірки зростає пропорційно до складності роботи аудитора. У більшості випадків у центрі уваги перевіряючих ставиться оцінка ефективності СВК на аудиторській фірмі. Визначення обсягу процедур, відбір завдань для перевірки залежить насамперед від цієї оцінки. Такий підхід використовується у *Бельгії, Чехії, Ірландії, Румунії, Словенії, Іспанії, Швеції, Данії, Нідерландах* і *Великобританії*. Що стосується *норвезької* системи, то у цій країні щороку здійснюється перевірка процедур СВК на кожній аудиторській фірмі.

Методи відбору аудиторських файлів, що підлягають перевірці, залежать від таких чинників:

- державна чи приватна компанія;
- розмір компанії;
- часу, необхідного для перевірки;
- висловлення умовно-позитивної думки.

Контролери, плануючи перевірку, в першу чергу використовують інформацію, наведену в річних звітах аудиторських фірм. Проте, до початку конкретної перевірки на місці просять надати їм додаткову інформацію, таку як (наприклад, у *Великобританії*) аналіз завдань та зобов'язань фірми, розподіл обов'язків між співробітниками. Ретельне вивчення та аналіз такої інформації дає можливість перевіряючому чітко з'ясувати для себе, які зобов'язання (справи) і кого із співробітників потрібно перевіряти.

У Франції і *Португалії* не приділяється особлива увага вивченню СВК в аудиторській фірмі. Загальні завдання з огляду складають основу в роботі перевіряючих, хоча в процесі роботи вони звертають увагу на дієвість СВК аудиторської фірми [438, с.23].

Кожна система зовнішнього контролю якості, направлена на те, щоб впевнитись у відповідності дотримання аудиторами фірми діючих стандартів аудиту і в тому, що аудитори виконують свої обов'язки не порушуючи відповідних етичних норми (дотримання принципу незалежності).

Під час перевірки контролюються також відповідність бухгалтерським та законодавчим нормам інформації, яка відображена у фінансовій звітності аудиторської компанії.

В усіх країнах, крім *Франції*, розглядають правові вимоги до компаній, де проводиться аудит. Звичайно, оцінюють рівень кваліфікації, знань та підготовки персоналу компанії.

У *Німеччині* моніторингові процедури проводяться перш за все там, де виявлені помилки в фінансовій звітності та/або в аудиторських висновках [261, с. 60-64].

Документація з перевірки контролю якості

Результати перевірки зовнішнього контролю якості, як правило оформлюються у формі висновків, в яких наводяться виявлені фактичні дані та надаються відповідні рекомендації. Документація перевіряючих в багатьох країнах повинна супроводжуватися контрольними списками, анкетними даними та пам'ятними записками.

У таких країнах, як *Чехія, Данія, Франція, Ірландія, Нідерланди* та *Великобританія*, така документація підлягає, в свою чергу, незалежній перевірці тепер уже зовнішнього контролю якості до того, як передати її на розгляд керівництву найвищої ланки [309, с. 32-35; 310, с. 26-27].

Майже в усіх системах порядок доступу до матеріалів перевірки існує лише у самих перевіряючих осіб та в інших членів перевіряючих органів. Винятком є тільки *Франція* та *Португалія,* де матеріали перевірок компаній, які зареєстровані на фондовій біржі, доступні контролюючим представникам фондової біржі, але тільки тоді, коли перевірка завершена і зроблено відповідний висновок [438, с. 23].

На практиці різних країн можна спостерігати, що термін зберігання документації, пов'язаної з зовнішнім контролем якості аудиторської діяльності, дуже відрізняється. Наприклад, у *Бельгії* – два місяці, в *Данії* та *Іспанії* – два роки, в *Чехії* – десять років.

Перевіряючі (контролери)

Тих, хто здійснює зовнішній контроль якості, можна поділити на дві групи: штатні співробітники, які працюють у вищому контролюючому органі (*Німеччина, Ірландія, Великобританія, Іспанія*), та "волонтери", тобто професіонали, яких підбирають, запрошують на роботу і контролюють постійні співробітники контролюючого органу [309, с. 34; 310, с. 26; 312, с. 28; 313, с. 35].

У всіх країнах зовнішній контроль здійснюється кваліфікованими аудиторами. Існують сформовані вимоги до перевіряючих, які визначають, що тільки глибоко досвідчені професіонали мають право бути допущеними до перевірки.

Так, у *Бельгії* перевіряючі мають бути включені в Реєстр аудиторських фірм і аудиторів протягом більше як сім років. У *Нідерландах* перевіряючі є обов'язково партнерами, а якщо це група перевіряючих, то в ній має бути принаймні один представник вищої ланки керівництва. У *Норвегії* кожний професійний перевіряючий повинен мати щонайменше десятирічний досвід роботи незалежного аудитора [309, с. 32; 311, с. 29-30].

Необхідність залучення в процес перевірки фахівця значною мірою залежить від цілей контролю якості. Там, де метою перевірки є контроль процедур внутрішнього аудиту та організація роботи аудиторської фірми, існує менша потреба в фахівцях, що володіють знанням у різних спе-

цифічних галузях діяльності. Проте, в тих випадках, коли акцент в процесі контролю якості переноситься на специфічні цільові завдання, до перевірки залучаються спеціалісти, які володіють відповідними специфічними знаннями і практичним досвідом. Наприклад, у *Франції* перевіряючих підбирають відповідно до їх компетенції у специфічних галузях, таких як банківська і страхова діяльність [309, с. 34]. Це стосується контролю якості тільки на національному рівні і в тому разі, коли аудит здійснюють в компаніях, офіційно зареєстрованих на фондовій біржі.

У *Данії та Нідерландах зовнішні перевірки* грунтуються на системах внутрішнього контролю діяльності аудиторських фірм, а не на перевірці окремих завдань, тому залучення фахівців, що не є аудиторами, є питанням другорядним, менш доречним [309, с. 33; 311, с. 29].

У *Великобританії і Ірландії* акцентують увагу на перевірці організації аудиторської фірми та на процедурах внутрішнього контролю, проте, зовнішні аудитори вступають в прямий контакт із фахівцями у відповідній галузі і залучають їх до роботи як тільки цього вимагає ситуація і цілі перевірки [310, с. 26; 438, с. 22-23].

Отже, всі країни висловлюються на користь ідеї залучення фахівців – не аудиторів у разі потреби. Хоча не всі країни на практиці використовують такий підхід, проте одностайність і гнучкість, яку висловлюють у цьому питанні фахівці зовнішнього контролю, дають підстави вважати, що залучення фахівців у різних специфічних галузях до зовнішнього контролю стане загальною нормою усіх країн. У більшості країн перевіряючі готуються до проведення контролю один – два дні. Так, у *Великобританії та Ірландії* перевіряючих офіційно вводять на посаду протягом одного – двох днів. Після цього вони проводять контроль самостійно, хоча їх регулярно контролюють. Метою такої підготовки перевіряючих до роботи є пояснення процедур, методології перевірки та застосування стандартів професійної діяльності. Від усіх перевіряючих вимагають дотримання норм і стандартів своєї професії, які вони вивчали у вищих навчальних закладах освіти, а пізніше на курсах підвищення кваліфікації.

Етика та конфіденційність результатів контролю якості

Усі країни підкреслюють важливість об'єктивного підходу в роботі перевіряючих, дотримання правил професійної поведінки та етичних норм на практиці. Більше того, щоб уникнути специфічного ризику внаслідок взаємних перевірок фірми фірмою закони багатьох країн забороняють такі перевірки. Так, у *Данії* забороняється перевірка фірми фірмою на взаємній домовленості. Такий самий підхід існує в *Бельгії* [309, с. 32-33]. Там не допускається взаємна перевірка "піер" не тільки між фірмами, але й між партнерами однієї і тієї ж фірми (навіть якщо один із партнерів не є

партнером у даний час, а був ним у минулому). В *Італії* спостерігається аналогічний підхід [310, с. 27].

В *Нідерландах* Палата контролю над аудиторською діяльністю, підбираючи зовнішніх аудиторів, також бере до уваги чинники, які можуть негативно вплинути на об'єктивність перевіряючих (один регіон, де працюють перевіряючі, і ті, кого перевіряють) [311, с. 29].

У *Великобританії та Ірландії* штатний персонал моніторингових установ повинен щороку звітувати, підтверджуючи свою об'єктивність у звітах [310, с. 26; 313, с. 35].

У *Чехії* незалежність перевіряючих, які є співробітниками Палати, підтверджується їх статусом. Щодо інших перевіряючих, то їх кандидатури розглядають, затверджують або відхиляють на засіданні Палати [309, с. 33].

Принцип конфіденційності інформації клієнтів є обов'язковим, тобто зовнішні аудитори дотримуються тих самих законів про нерозголошення інформації, які діють тоді, коли аудитори проводять незалежну роботу на замовлення клієнта.

У *Нідерландах* та *Словенії* перевіряючі мають поставити свій підпис під текстом "Декларації конфіденційності" [311, с. 29; 312, с. 28]. Такий підхід до цього питання поширений у більшості країн, проте є і винятки. Наприклад, у *Данії* сама аудиторська фірма має повноваження вирішувати у кожному конкретному випадку, яка інформація клієнта є конфіденційною і чи можна її включати до звіту [309, с. 33].

Викладене вище стосується різних систем контролю: як фахівців, задіяних у роботі на тимчасовій, договірній основі, так і фахівців, що працюють на постійній основі в моніторингових установах.

Таким чином, зовнішня перевірка якості діяльності та послуг суб'єктів аудиту в Європі базується на: принципах незалежності від професійної діяльності самих перевіряючих; певній відкритості об'єктів перевірки; бажанні об'єктів перевірки бути офіційно перевіреними; платності перевірки за рахунок об'єкта (аудиторської фірми); напрямку перевірки на покращення стану у фірмі, а не на її знищення та усунення з ринку аудиту.

Результати дослідження системи контролю якості в різних країнах систематизовані автором і наводяться у таблиці 5.1.

Цілі зовнішньої перевірки контролю якості

Зовнішня перевірка, яку здійснює професійний орган, має суттєво підвищувати рівень і поліпшити якість внутрішнього контролю. Про якість потрібно пам'ятати на кожному етапі роботи. Бажано, щоб зовнішня перевірка мала виховний і просвітницький аспекти. На кожному етапі моніторингу перевіряючі повинні давати практичні рекомендації щодо аудиторських процедур там, де коментарі необхідні та доречні. Крім того,

Таблиця 5.1

Аналіз положень зовнішніх перевірок у зарубіжних країнах

Країна	Періодичність, років	Тривалість, днів	Досвід роботи контролерів, років	Застосовувана система організації зовнішніх перевірок		
				Моніторинг	"піер"	Перевірка рівних
Австралія	5			+		
Бельгія	5	2	7		+	заборонено
Великобританія	5	40/2		+		
Данія	3	2			+	заборонено
Ірландія	5	2		+		
Іспанія	5	2		+		
Італія	1				+	заборонено
Канада Люксембург	4			+	 +	
Нідерланди	4	2			+	
Німеччина				+		
Норвегія	5		10		+	
Португалія	3				+	
Румунія	5	2			+	
Словенія	3	2			+	
США	3				+	+
Фінляндія	5				+	
Франція	4	2				
Чехія	6	2		+	+	
Швеція	5				+	

необхідно пропонувати методи удосконалення професійної поведінки.

Таким чином, можемо узагальнити цілі зовнішньої перевірки контролю якості аудиторських послуг (рис. 5.2). В аудиторській діяльності перше завдання зовнішньої перевірки контролю якості аудиторських послуг стосується не тільки професіоналів, а й уряду кожної країни. Друге і третє завдання прямо і тісно пов'язані з роботою тих професійних бухгалтерів, які займаються аудиторською діяльністю. Отже, в кожній уже існуючій системі зовнішнього контролю над аудиторською діяльністю присутній корисний елемент взаємодії між цією професією та відповідними урядовими органами виконавчої влади.

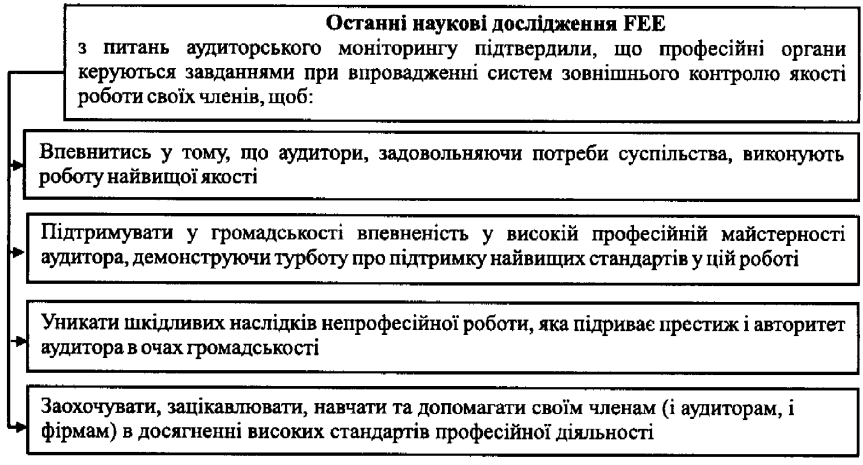

Рис. 5.2 Цілі зовнішньої перевірки контролю якості аудиторських послуг

Усе сказане дає можливість зробити висновок, що навіть у межах ЄС є відмінності в оформленні кожної конкретної національної системи контролю якості. Однак усі вони грунтуються на загальних принципах, що є основою для вільної й чесної конкуренції.

У країнах ЄС Директива 2006/43/ЄС [126] про обов'язковий аудит річної звітності та консолідованої звітності, яка стала своєрідною точкою відліку, створює загальні умови для всіх країн-членів у питаннях кваліфікації, суспільного спостереження, контролю якості й стандартів аудиту. Встановлення таких умов спрямоване на забезпечення належної якості, а це, у свою чергу, буде сприяти зміцненню суспільної довіри й надійності послуг аудиторів у державах-членах. Директива 2006/43/ЄС містить деякі терміни, визначення яких дещо відрізняється від тлумачення МСА (табл. 5.2).

Таблиця 5.2

Визначення термінів, які застосовуються в Директиві 2006/43/ЄС

Термін	Визначення
1	2
Обов'язковий аудит	Аудит річної звітності або консолідованої звітності, наскільки його вимагає законодавство Співтовариства.
Аудитор	Фізична особа, допущена згідно з цією Директивою компетентними органами держави-члена до проведення обов'язкових аудиторських перевірок.
Аудиторська фірма	Юридична особа або будь-який інший суб'єкт незалежно від його правової форми, допущений згідно з цією Директивою компетентними органами держави-члена до проведення обов'язкових аудиторських перевірок.
Аудитор групи	Аудитор (аудитори) або аудиторська фірма (аудиторські фірми), що проводять обов'язковий аудит консолідованої звітності.
Аудиторський звіт	Звіт, передбачений ст. 51a Директиви 78/660/ЄС та ст. 37 Директиви 83/349/ЄЕС, складений аудитором або аудиторською фірмою.
Ключовий партнер з аудиту	a) аудитор, призначений аудиторською фірмою для певного аудиторського завдання як особа, відповідальна за проведення обов'язкового аудиту від імені аудиторської фірми; b) у випадку аудиту групи – принаймні аудитор, призначений аудиторською фірмою для певного аудиторського завдання як особа, відповідальна за проведення обов'язкового аудиту на рівні групи, та аудитор, призначений відповідальним на рівні суттєвих дочірніх структур; c) аудитор, який підписує аудиторський звіт.
Компетентні органи	Органи, визначені законодавством як такі, що відповідають за регулювання діяльності аудиторів та аудиторських фірм та/або нагляд над ними, або над конкретними аспектами цієї діяльності; при згадуванні "компетентного органу" у певній статті йдеться про орган (органи), відповідальні за виконання функцій, зазначених у такій статті.

Продовження табл. 5.2

1	2
Непрактикуюча особа	Будь-яка фізична особа, котра протягом принаймні трьох років до свого залучення до управління системою суспільного нагляду не проводила обов'язкових аудитів, не мала прав голосу в аудиторській фірмі й не була членом адміністративного або керівного органу аудиторської фірми, а також не була найнятою аудиторською фірмою й не пов'язана з нею в інший спосіб.
Суб'єкти суспільного інтересу	Суб'єкти, що регулюються законодавством держави-члена й чиї передавальні цінні папери допущені до обігу на регульованому ринку будь-якої держави-члена згідно з визначенням пп. 14 ст. 4 (1) Директиви 2004/39/ЄС, кредитні установи, визначені в пп. 1 ст. 1 Директиви 2000/12/ЄС Європейського Парламенту та Ради від 20 березня 2000 р. про початок і здійснення діяльності кредитних установ (1) та суб'єктів страхової діяльності згідно з визначенням ст. 2 (1) Директиви 91/674/ЄС. Держави-члени можуть також визначити інших суб'єктів як суб'єктів суспільного інтересу, наприклад, суб'єктів, що мають суттєве суспільне значення через природу їхньої діяльності, їхній розмір або чисельність їхнього персоналу.

Вивчивши зарубіжний досвід, логічно з'ясувати, що ми маємо у сучасному вітчизняному аудиті.

Стан контролю якості в Україні

Регламентування контролю якості

Проблема контролю якості роботи аудиторських фірм (незалежних аудиторів) в Україні стає все більш актуальною та набуває особливого значення. Це, передусім, пов'язано з розвитком системи незалежного аудиту і переходом на МСА. Європейські інтеграційні прагнення України також ставлять нові задачі перед вітчизняним аудитом, насамперед, вони стосуються щодо якості послуг, що надаються [387 с. 53-55]. Вирішенню проблем гармонізації аудиту в європейських країнах певною мірою сприяє так звана "Зелена доповідь", оприлюднена на конференції, яка відбулася 5 – 6 грудня 1996 р. у Брюсселі [585]. У цьому документі викладено результати теоретичного та практичного дослідження стану аудиту у країнах – членах ЄС, яке виконувалось Європейською комісією спільно із Маастрихтським дослідницьким центром обліку та аудиту. Мета доповіді полягала у висловленні думки з приводу основних проблем аудиторської діяльності та підвищення загального рівня аудиту в країнах ЄС.

Питання контролю якості аудиторських послуг в Україні на сьогодні регулюються наступними стандартами та положеннями:

1. МСКЯ 1 "Контроль якості для фірм, що виконують аудит та огляд історичної фінансової інформації, а також інші завдання з надання впевненості, та надають супутні послуги" (набув чинності з 15 червня 2005 р.) [280, с. 163-190].

2. МСА 220 [281].

3. Стандартне положення МФБ щодо зобов'язань членів "Забезпечення якості", який набрав чинності з 31 грудня 2005 р. (це Стандартне положення замінило попереднє ПМПП 1 "Забезпечення якості професійних послуг") [490].

4. Національна концептуальна основа забезпечення якості аудиторських послуг в Україні, затв. рішенням АПУ від 26.05.2005 р. № 149/5.1 та № 149/5.2 [293, с. 2-7].

5. Положення про здійснення зовнішніх перевірок якості аудиторських послуг в Україні, затв. рішенням АПУ від 26.05.2005 р. [358].

6. Положення з національної практики контролю якості аудиторських послуг 1 "Організація аудиторськими фірмами та аудиторами системи контролю якості аудиторських послуг", затв. рішенням АПУ від 27.09.2007 р. № 182/4 (далі – ПНПКЯАП 1) [357],

Перші два документи регламентують контроль якості усередині аудиторської фірми (внутрішній контроль). МСКЯ 1 містить загальний підхід до системи контролю якості; МСА 220 – здійснення контролю при аудиті фінансової звітності.

Інші – регламентують здійснення оцінки ефективності систем контролю якості суб'єктів аудиторської діяльності (зовнішній контроль).

Однак, незважаючи на встановлені законодавством з аудиторської діяльності вимоги до контролю якості аудиту, слід зазначити, що на сьогоднішній день в Україні практично відсутня ефективна методологічна й методична база контролю якості аудиторської діяльності. Зокрема, не розроблені критерії оцінки якості роботи аудиторських фірм, не визначені цілі, завдання й об'єкти контролю якості аудиту, порядок і методики контролю якості аудиторських послуг. Питання методології й методики контролю якості аудиторських послуг чітко не розкриваються ні в офіційно затверджених нормативних правових документах, ні в наукових дослідженнях в області аудита.

Сучасна наукова думка щодо контролю якості в Україні

Сучасні вчені Г. Л. Азоев, А. П. Челенков відзначають складність визначення якості послуги [4, с. 238]. При вивченні фактичного матеріалу американські вчені А. Парасураман, В. Зейтамль і Л. Беррі [600, с. 48] встановили, що споживачі користуються простими критеріями якості незалеж-

но від виду послуг: доступність (послугу легко одержати в зручному місці, у зручний час, без зайвого очікування); комунікабельність (опис послуги виконаний мовою клієнта і є точним); компетентність (обслуговуючий персонал має необхідні навички й знання); ввічливість (персонал привітний, поважний і турботливий); довірчість (на компанію і її службовців можна покластися, тому що вони дійсно прагнуть задовольнити будь-які запити клієнтів); надійність (послуги надаються акуратно і на стабільному рівні); чуйність (службовці чуйні й творчо підходять до вирішення проблем і задоволення запитів клієнтів); безпека (надавані послуги не несуть небезпеки або ризику й не дають приводу для яких-небудь сумнівів); відчутність (відчутні компоненти послуги вірно відображають її якість); розуміння /знання клієнта (службовці намагаються якнайкраще зрозуміти потреби клієнта й кожному з них персонально приділяють увагу) [600].

Дослідження категорії "якість аудиту" проводили В. В. Скобара [472, с. 28], О. О. Терехов [499, с. 186], С. М. Бичкова [61, с. 5-81], Ю. А. Данилевський та Н. А. Ремізов [116, с. 186-198], Є. М. Гутцайт та О. М. Островський [108, с. 285], Н. Т. Лабинцев [241, с. 313], В. І. Подольський [354, с. 185], О. Ю. Редько [422, с. 27-37; 429, с. 4; 428 с. 24-27; 424, с. 32-37] та інші фахівці. Але ані в нормативних актах, ані в наукових працях не сформульовані поняття системи регулювання якості аудиту, рівня й критерію якості аудиторських перевірок. У той же час є міжнародні стандарти аудиту, що регулюють контроль якості послуг аудиторських фірм. Наразі склалася ситуація, коли об'єкти контролю остаточно не визначені, а обов'язковість його здійснення передбачена законодавчо, тому термінологічний апарат аудиту як галузі наукових знань вимагає вдосконалення.

Основною метою управління якістю досліджуваного процесу є забезпечення дотримання його регламентованого рівня при застосуванні прогресивних методів аудиту, що максимально сприяють формуванню обґрунтованої впевненості про достовірність фінансової звітності. При цьому підвищення якості аудиту відбувається за рахунок поліпшення організації аудиторської перевірки й раціонального використання наявних ресурсів [396, с. 331-336].

У цих умовах об'єктивно необхідно вдосконалювати термінологічний, теоретичний і методичний апарат аудиту для забезпечення й контролю якості аудиторської роботи.

Про це неодноразово наголошували фахівці з питань аудиту. Як вже зазначалось в р. 1.4 монографії, питанням якості аудиту належна увага приділяється як на рівні науково-практичних конференцій, так і в матеріалах фахових видань. В журналі "Аудитор України" систематично висвітлюються актуальні питання, але статті містять багато зауважень та пропозицій.

О. В. Царенко зауважує: "Для досягнення якості аудиторських послуг повинна бути професійно розроблена методика перевірки окремих статей фінансової звітності, а це, у свою чергу, призведе до достовірності результатів аудиту і відповідності їх вимогам МСА" [524].

А. В. Верига констатує, що питання контролю якості аудиторських послуг, незалежно від того, який характер вони носять — обов'язковий або ініціативний, є одним з центральних як для вітчизняного аудиту, так і держав з багаторічною історією аудиторської практики. При такому ставленні для аудитора пріоритетним стає дотримання принципів професійної етики, що дозволяє забезпечити суспільно прийнятний рівень якості послуг, що надаються, об'єктивність і незалежність суджень і висновків, звести до мінімуму аудиторський ризик [69, с. 18-19].

В. І. Чиж та О. А. Садовніков вважають, що недостатньо вивчені принципи і процедури якості проведення аудиту. Практично не розкриті в економічній літературі питання методології і методики контролю якості аудиторських послуг [530, с. 36].

Н. І. Гаєвська вважає, що аудитори і суспільство повинні усвідомити мету такого контролю. Насамперед, його мета – забезпечити якість аудиторських послуг. І в цьому розумінні контроль розглядається не як засіб покарання "винних", а як засіб забезпечення середовища й процедур, щоб такі "винні" не з'явилися. По-друге, необхідно здійснити декілька заходів, а саме:

– затвердити стандарти контролю й відповідні рекомендації для аудиторських фірм;

– постійно здійснювати освітні й дисциплінарні заходи для забезпечення дотримання стандартів та Кодексу етики.

Наприкінці автор констатує, що поки що не можливо назвати такий контроль дієвим та систематичним. І в цьому питанні ми більше сподіваємося на майбутнє, ніж спираємося на власний накопичений минулий досвід [77, с. 10].

На думку Л. Г. Церетелі і В. М. Новосьолова для можливості дієвого зовнішнього контролю потрібно визначити та оприлюднити мінімальний рівень процедур, що забезпечить досягнення цілей внутрішнього контролю якості [525].

Н. Й. Черньова зауважує, що цілі процедур контролю якості однакові для всіх аудиторських фірм, проте для кожної з них суть і обсяг процедур залежатимуть від її величини, кількості описів і організаційно-управлінської структури [528, с. 169–183].

Н. І. Гаєвська пропонує внести в систему контролю якості одним з елементів – контроль рівня гонорарів за аудит і за супутні послуги [79, с. 12]. В подальшому вона конкретизує своє бачення: проблема відповідності ціни аудиторських послуг їх якості є проблемою росту. Прийшов

час перейти від так званої конструктивної критики у свою власну адресу до реальних дій, які дозволять підняти на гідний рівень і зміцнити імідж аудита як високоінтелектуального виду діяльності. Вартість реальних аудиторських послуг в Україні суттєво занижена. Змінити її може тільки створення стрункої системи дворівневого контролю якості (внутрішньофірмового й зовнішнього відповідно до повноважень, наданих АПУ законодавчо), інформування про результати перевірок внутрішньофірмових систем контролю, у першу чергу, що призвели до підтвердження відповідності систем і позитивних результатах їх моніторингу [78, с. 19-22]. Аналогічну занепокоєність проявом демпінгу і внаслідок цього – сумнівною якістю, висловлюють І. Л. Шварцман [537, с. 272–279], В. П. Пантелеєв [320, с. 43].

П. Г. Довгорук вважає, що наявна інформація, матеріали науково-практичних конференцій, зборів аудиторів, проведені перевірки та передова міжнародна практика свідчать про необхідність постійно діючого, всеосяжного зовнішнього контролю за якістю аудиторських послуг [136, с. 10].

О. Ю. Редько оптимістично стверджує, що "якість аудиту можна викласти в дуже простій послідовності – висока кваліфікація (рівень базової освіти, практичний і життєвий досвід, навички) аудитора – постійне підвищення (актуалізація знань аудитора) професійних знань аудитора – відповідні майстерність і ретельність при виконанні наказу" [430, с. 47, 49].

Практикуючі аудитори розуміють, що "проблема якості аудиту – це проблема сьогодення" [409, с. 129; 51, с. 124-130; 449, с. 48-50; 86, с. 9-14; 247, с. 14-15; 80, с. 22-24; 255, с. 48-50].

Внутрифірмові стандарти є індивідуальними, авторськими в кожній аудиторській фірмі, їхній зміст – закрита інформація. Внутрифірмові стандарти – це набір інструкцій і посібників, які постійно корегуються з метою удосконалювання та у разі зміни сфери та галузі їх застосування [555].

М. В. Кузнєцова визначає, що "на міжнародному рівні зараз іде пошук загальної методології зовнішньої перевірки якості аудиту. Основним критерієм оцінки якості аудиторських перевірок Аудиторська палата вважає дотримання стандартів аудиторської діяльності, що висуває стандартизацію аудиторської діяльності в питанні державного регулювання якості аудиту на перший план" [229, с. 195-196].

О. І. Бадеха відзначає, що проведені Комітетом з контролю зовнішні перевірки системи контролю якості аудиторських фірм, розгляд матеріалів скарг на діяльність аудиторів, що надійшли до АПУ, свідчать, що значна частина недоліків системи контролю якості суб'єктів аудиту пов'язана з порушенням порядку прийняття клієнта у відповідності до МСКЯ 1, не проведенням процедур, які б надали впевненість про дотримання відповід-

них етичних вимог. На думку автора, впровадження належної політики та процедур прийняття завдання, продовження співпраці з клієнтами та виконання конкретних завдань є необхідною передумовою надання якісних аудиторських послуг [24, с. 24].

Арнольд Шильдер вважає, що дотримання МСА в контексті системи контролю якості на рівні фірми є важливим елементом якості аудиту. Однак повне досягнення цілей МСА ґрунтується на одному важливому показнику – людях, які виконують аудит. Саме їх знання, досвід і розуміння діяльності клієнта, можуть змінити ситуацію в області якості аудиту [18, с. 35-37].

М. М. Кондратьєв зауважує, що багатьом фірмам не вистачає практичних порад по впровадженню системи контролю якості аудиторських послуг [205, с. 40].

Аудиторська спільнота одностайна в прагненні забезпечити гідну якість своїх послуг. Але для цього необхідно здійснити низку заходів. Саме про це свідчить резолюція Міжрегіональної науково-практичної конференції "Внутрішньофірмові стандарти як запорука якості надання аудиторських послуг" [209, с. 18]:

1. Започаткувати розробку та впровадження ВФСА, для чого звернутися до АПУ з пропозицією розробити та оприлюднити методичні рекомендації з розробки та впровадження ВФСА.
2. Посилити відповідальність навчальних центрів та аудиторів за дотримання вимог щодо обов'язкового удосконалення професійних знань.
3. Просити АПУ до впровадження системи зовнішнього контролю якості аудиторських послуг розробити та оприлюднити на сайтах АПУ та ВПГО "САУ":
   - критерії якості аудиту;
   - критерії відбору САД для зовнішнього контролю якості;
   - перелік питань, що входять до програми зовнішньої перевірки;
   - процедуру оприлюднення результатів зовнішнього контролю якості.

І. І. Сахарцева зазначає, що перші кроки по вдосконалюванню якості роботи були початі Аудиторською палатою України й Державною комісією із цінних паперів і фондовому ринку, які розробили "Методичні рекомендації з підготовки аудиторського висновку при перевірці відкритих акціонерних товариств і підприємств-емітентів облігації (крім комерційних банків) " – лютий, 2001 рік і "Вимоги до аудиторського висновку, що представляється в ДКЦПФРУ при реєстрації інформації й видачі дозволів на випуск цінних паперів, а також при наданні регулярної інформації відкритими акціонерними товариствами й підприємствами-емітентами облігації (крім комерційних банків) " – січень, 2001 рік. Далі вона пропонує: було б доцільне встановлення мінімального рівня якості

у вигляді "Методичних рекомендацій" по проведенню обов'язкового аудиту на певну дату (при зміні власності, банкрутстві, засновники ВАТ і т.п.), ініціативного й тематичного аудиту (перевірка договірних відносин, частини фінансової звітності), а також у вигляді ведення контролю над виконанням вимог мінімального рівня якості й виконання елементів контролю якості, відповідних до міжнародних вимог [459].

М. В. Кузнєцова, Е. М. Гаврилова продовжують цю тему: "моніторинг якості роботи аудиторських фірм вимагає розробки його механізму, процедур та ін." [230].

Заслуговує на увагу думка О. Л. Макєєвої: для побудови системи спостереження за професією аудитора в Україні необхідно виконувати наступні вимоги:

1. Обов'язковому контролю здійснення професії аудитора повинні підлягати лише ті аудиторські компанії, які підтверджують фінансову звітність учасників ринку капіталу. Контроль над професією аудитора для інших аудиторських компаній слід здійснювати лише за умови наявності конкретного обвинувачення (скарги клієнта, повідомлення в пресі, банкрутства й т.п.).

2. Регулярному контролю якості аудиторських послуг повинні підлягати всі аудиторські компанії. Такий вид контролю повинен попереджати появу помилок у роботі аудиторських компаній, мати на меті поліпшення якості послуг і роботи аудиторської компанії. Результатом такого контролю якості аудиторських послуг повинні бути рекомендації щодо поліпшення системи внутрішнього контролю аудиторської компанії.

3. Наведені види контролю системи спостереження за професією аудитора повинен здійснювати незалежний орган або принаймні в керуванні таким органом повинна брати участь меншість фахівців-практиків.

Далі автор робить невтішні висновки, що система спостереження за професією аудитора України не відповідає вимогам ЄС й не може бути визнана в будь-якій країні світу, адже порушені основні принципи, а саме:

– принцип незалежності керування. Комітет з контролю якості діє від імені й за дорученням АПУ. У свою чергу, половина членів АПУ є аудиторами – керуючими партнерами приватних аудиторських компаній.

– принцип незалежного фінансування. Комітет фінансується за рахунок внесків АПУ, тобто за рахунок фізичних осіб – аудиторів і аудиторських компаній. Згідно з Директивою ЄС фінансування системи суспільного спостереження повинне бути гарантованим і вільним від будь-якого неналежного впливу з боку аудиторів або аудиторських фірм.

– крім того, Комітет з контролю якості не має достатніх ресурсів для проведення зовнішніх перевірок, на офіційному сайті АПУ постійно розміщене оголошення про пошук фахівців Комітету [261, с. 60-64].

Дослідивши матеріали науково-практичних конференцій та публікації в фахових виданнях, ми можемо зробити висновок, що до актуальних проблем подальшого розвитку аудиторської діяльності в Україні з метою поліпшення організації і методики аудиторських перевірок, їх якості відносяться: систематизація напрацьованих досліджень різних учених; розвиток науково сформованої теорії аудиту; адаптація МСА до вітчизняних реалій; доопрацювання Коментаря до МСА; удосконалення методології аудиту; доопрацювання та оприлюднення методичних розробок з контролю якості; подальше поліпшення підготовки кадрів з метою підвищення рівня професійної компетентності аудиторів.

Результати контролю якості в 2009-2010 роках

Оскільки якість надання аудиторських послуг займає центральне місце серед проблем аудиту сьогодення, ми дослідили стан зовнішнього контролю якості та його результати.

В 2009 році відповідно до Плану зовнішніх перевірок було заплановано проведення 467 перевірок аудиторських фірм та аудиторів. Проте, фактично перевірено лише 76 САД [207, с. 26-30]. План проведення перевірок фактично було виконано на 16,7% (табл. 5.3).

В 2010 році відповідно до Плану зовнішніх перевірок було заплановано проведення перевірок 342 САД. Протягом 2010 року було перевірено 159 САД [206, с. 16-17]. Тобто процент виконання річного плану у 2010 році становив 46,6%. При цьому, протягом 2010 року має місце позитивна динаміка зростання кількості САД, що перевірялися (табл.5.4).

М. М. Кондратьєв зазначає, що фактично бажання пройти зовнішню перевірку внутрішньої системи контролю якості частіше виникало у аудиторських фірм, які прикладали зусилля щодо її впровадження. Протягом 2010 року з аудиторських фірм, що були включені до Плану зовнішніх перевірок, 15 фірм відмовились від проходження зовнішньої перевірки або були виключені з реєстру [206, с. 16-17]. Значна кількість аудиторських фірм (66 САД) не погодились з проведенням перевірки в запропонований термін. Загальні підсумки здійснених зовнішніх перевірок контролю якості 2009-2010 років та їх результатів у розрізі регіонів наведені в таблиці 5.5.

Таким чином, протягом 2009 та 2010 років 105 САД підтвердили відповідне та надійне функціонування внутрішньої системи контролю якості, 15 САД відмовились від проходження зовнішньої перевірки або були виключені з реєстру, 66 САД – не погодились з проведенням перевірки в запропонований термін, тобто теж з власної ініціативи перевірку не пройшли. Тобто, 44% підтвердження надійності внутрішньої системи контролю якості – це від кількості тих, до яких контролери потрапили. Але від тих, хто мав реальну можливість пройти перевірку, відсоток

Таблиця 5.3

Аналіз виконання Плану зовнішніх перевірок систем контролю якості аудиторських фірм та аудиторів за 2009 рік

Регіон	План	Перевірено		Затверджено АПУ		
		Всього	%	Всього	Позитивний	%
м. Київ та Київська область	166	43	25,9	40	14	35,0
Автономна республіка Крим	9	3	33,3	3	2	66,7
м. Севастополь	4	3	75,0	3	1	33,3
м. Івано-Франківськ та Івано-Франківська область	5	5	100,0	5	2	40,0
м. Кіровоград та Кіровоградська область	4	4	100,0	4	0	0,0
м. Луганськ та Луганська область	12	5	41,7	5	1	20,0
м. Львів та Львівська область	17	5	29,4	4	1	25,0
м. Ужгород та Закарпатська область	5	3	60,0	3	2	66,7
м. Харків та Харківська область	40	7	17,5	7	2	28,6
Інші регіони	205	0	0,0			x
Всього	467	78	16,7	74	25	33,8

Таблиця 5.4

Аналіз виконання Плану зовнішніх перевірок систем контролю якості аудиторських фірм та аудиторів за 2010 рік

Квартал	Перевірки контролю якості САД		Виконання плану	
	План, шт.	Факт, шт.	від квартального плану, %	наростаючим підсумком, %
1	2	3	4	5
1 квартал	61	17	27,9	27,9
2 квартал	95	26	27,4	27,6
3 квартал	126	45	35,7	31,2
4 квартал	59	71	120,3	46,6
Всього	341	159	–	46,6

Таблиця 5.5

Загальні результати зовнішніх перевірок систем контролю якості аудиторських фірм та аудиторів за 2009 – 2010 р.

Регіон	Всього	Позитивний	%
1	2	3	4
м. Київ та Київська область	79	38	48,1
Автономна республіка Крим	7	4	57,1
м. Севастополь	5	3	60,0
Вінницька обл..	2	2	100,0
Дніпропетровська область	18	7	38,9
Донецька область	17	9	52,9
Житомирська область	3	0	0
Закарпатська область	3	2	66,7
Запорізька область	12	8	66,7
Івано-Франківська область	7	4	57,1
Кіровоградська область	4	0	0,0
Луганська область	12	1	8,3
Львівська область	11	6	54,5
Миколаївська область	8	2	25,0
Одеська область	11	6	54,5
Полтавська область	5	0	0,0
Рівненська область	2	2	100,0
Сумська область	4	1	25,0
Тернопільська область	2	1	50,0
Харківська область	16	6	37,5
Хмельницька область	3	2	66,7
Черкаська область	2	1	50,0
Чернігівська	4	0	0
Всього	237	105	44,3

отримавших задовільну оцінку значно нижче, він складає 33%. Тобто, з потенційних "щасливців" тільки третина свою систему контролю якості змогла гідно презентувати.

Враховуючи зазначене, можна впевнено констатувати, що питання впровадження внутрішньої системи контролю якості буде актуальним для суб'єктів аудиторської діяльності ще протягом багатьох років.

5.2 Процедури внутрішньофірмового контролю

Нормативні вимоги. Нормативні вимоги щодо внутрішнього контролю якості регламентовані МСА 220 та МСКЯ 1.

Метою аудитора є виконання процедур контролю якості на рівні завдань, які надають достатню впевненість у тому, що: аудит відповідає вимогам професійних стандартів та застосовним законодавчим і нормативним вимогам; наданий аудиторський звіт є відповідним за конкретних обставин.

МСКЯ 1 підкреслюється, що фірма встановлює політику та процедури, розроблені для підвищення внутрішньої культури та засновані на визнанні, що якість – це основне при виконанні завдання (п. 9)(рис. 5.3).

Аудиторська фірма несе відповідальність за системи, політики та процедури контролю якості, а також зобов'язана встановлювати та підтримувати систему контролю якості для надання достатньої впевненості в тому, що аудиторська фірма та її персонал дотримуються вимог професійних стандартів і застосовних законодавчих та нормативних вимог; звіти, надані фірмою або партнерами з аудиту, є прийнятними за таких обставин.

МСА 220 рекомендує аудиторській фірмі запровадити політику і процедури контролю якості, що забезпечують проведення всіх аудиторських перевірок відповідно до МСА або відповідно до національних стандартів. Система контролю якості включає в себе політики та процедури, які розглядають кожен з шести елементів (рис. 5.4).

Характер, час, політика та процедури контролю якості залежать від багатьох чинників – від географічного розташування філій до організаційної структури аудиторської фірми, кількості працівників тощо. Також МСА 220 визначає, що політика і процедури, прийняті окремими аудиторськими фірмами, будуть різними, як і обсяг їхньої документації.

МСА 220 вказує на необхідність застосування таких процедур, які є доречними для кожної конкретної аудиторської перевірки у контексті загальної політики фірми.

У контексті існуючої на аудиторській фірмі системи контролю якості аудиторські групи несуть відповідальність за впровадження процедур контролю якості, що є застосовними до завдання з аудиту, та надають фірмі

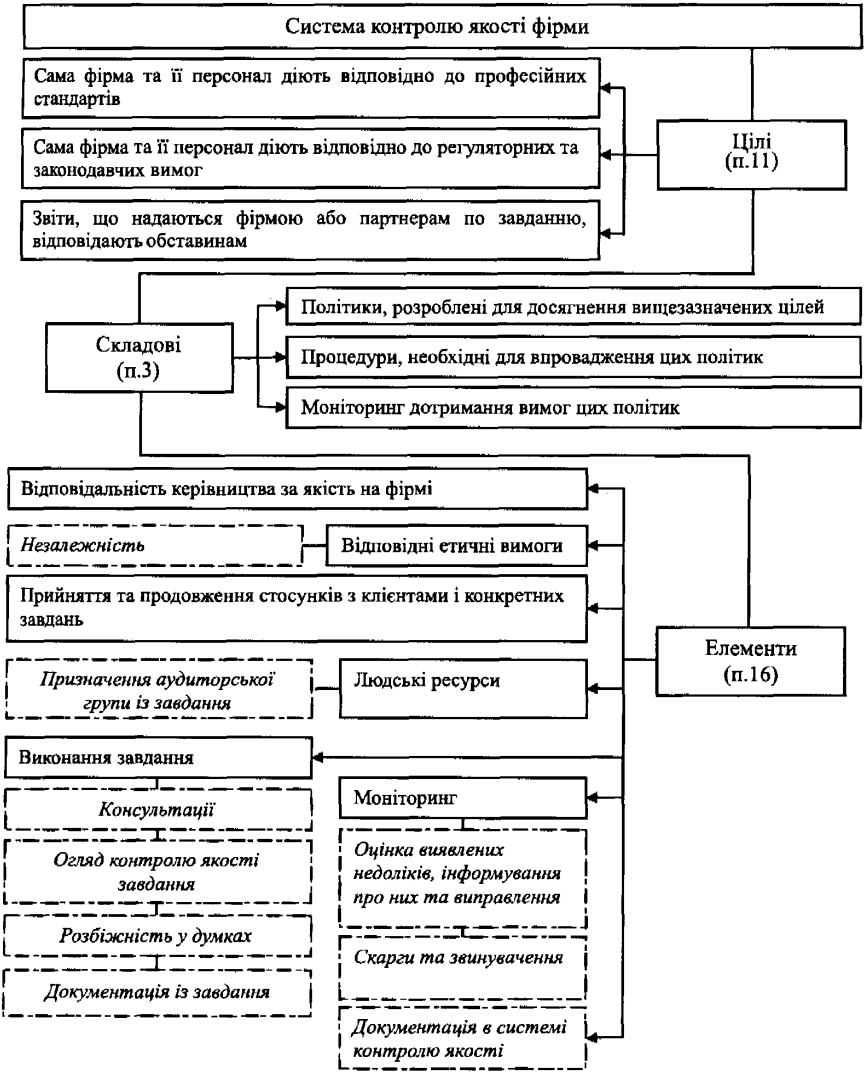

Рис. 5.3 Цілі, складові та елементи системи контролю якості аудиторської фірми у відповідності із МСКЯ 1

відповідну інформацію, щоб могла функціонувати та складова системи контролю якості фірми, яка стосується незалежності. МСА 220 встановлює певні правила роботи по забезпеченню контролю якості під час виконан-

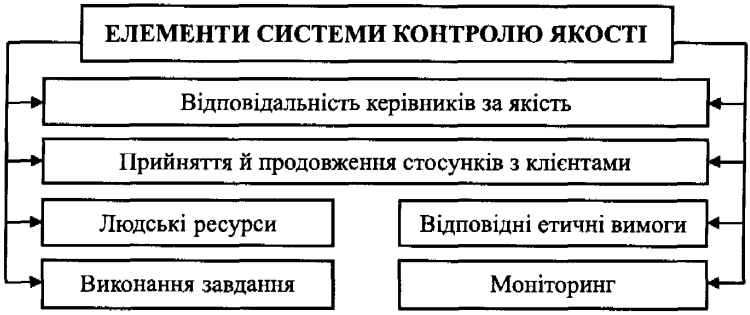

Рис. 5.4 Структура системи контролю якості

ня окремих аудиторських перевірок, а саме: особи (аудитори), на яких в аудиторській фірмі покладено обов'язки здійснювати нагляд, повинні оцінювати професійну компетентність асистентів, що виконують делеговану (доручену) їм роботу (ділянку роботи), визначаючи при цьому потрібний обсяг, керівництво, нагляд та перевірку для кожного з асистентів.

МСКЯ 1 та МСА 220 формулюють етичні, організаційні та методичні аспекти контролю якості (рис. 5.5).



Рис. 5.5 Аспекти контролю якості аудиторських послуг

МСА 220 містить перелік вимог до системи контролю якості, а в розділі "Матеріали для застосування та інші пояснювальні матеріали"

– практичні рекомендації щодо формування політики контролю [281, с. 136-145].

Загальні принципи внутрішнього контролю якості відповідають цілям і процедурам політики контролю якості аудиту, що встановлені в МСА 220 (табл. 5.6).

Таблиця 5.6

Загальні принципи внутрішнього контролю якості

Принцип	Зміст принципу
Професійні вимоги	Працівник повинен дотримуватися принципів незалежності, чесності об'єктивності й конфіденційності, а також норм професійної поведінки
Професійна компетентність	Персонал повинен складатися із працівників, які знають вимоги законодавства та дотримуються їх, володіють професійною компетентністю
Доручення завдань	Аудиторська робота повинна доручатися працівникам, які мають рівень професійної підготовки й досвід, необхідні в даних умовах, а також відповідають критерію незалежності
Контрольні повноваження	У достатній мірі направляти роботу, здійснювати її поточний контроль на всіх рівнях, щоб забезпечити розумну впевненість, що робота виконана якісно
Консультування	Якщо буде потреба в аудиторській фірмі (в приватно-практикуючому аудиторі), слід проводити консультації з фахівцями, що володіють відповідними знаннями
Робота з клієнтами	Постійно проводити оцінку потенційних клієнтів і аналіз роботи з існуючими клієнтами
Моніторинг ефектності процедур контролю якості	Постійно здійснювати спостереження за рівнем ефективності прийнятих аудиторською фірмою процедур внутрішнього контролю якості

Відповідальність за якість аудиту. Партнер із завдання (аудиту) має брати на себе відповідальність за загальну якість кожного завдання з аудиту, на яке він призначений. Варто зазначити, що термін "партнер з аудиту" у вітчизняній практиці майже не використовується (семантичне значення (semantic value) – керівник аудиторської фірми, керівник перевірки, керівник групи із завдання). *Партнер* несе повну відповідальність за виконання аудиту. У процесі проведення аудиторської перевірки він повинен постійно контролювати і направляти роботу асистентів, підкреслюючи:

а) важливість якості аудиту;

– виконання роботи, яка відповідає професійним стандартам і застосовним законодавчим та нормативним вимогам;

– дотримання вимог політик і процедур фірми з контролю якості;

– надання аудиторських звітів, які є відповідними за цих обставин;

– здатності аудиторської групи ставити питання, що її турбують, без побоювання покарання;

б) той факт, що якість надзвичайно важлива під час виконання завдань з аудиту.

Відповідні етичні вимоги. Кодекс РМСЕПБ встановлює основні принципи професійної етики, які включають: чесність; об'єктивність; професійну компетентність та належну ретельність; конфіденційність; професійну поведінку.

Прийняття та продовження стосунків з клієнтами і завдань з аудиту. МСКЯ 1 вимагає, щоб аудиторська фірма отримувала інформацію, яка вважається необхідною за певних обставин, до прийняття завдання від "нового" клієнта, під час прийняття рішення чи продовжувати існуюче завдання та під час розгляду прийняття нового завдання з "постійним" клієнтом. МСА 220 містить перелік інформації, яка допомагає визначити, чи є відповідними висновки стосовно прийняття та продовження стосунків з клієнтами і завдань з аудиту:

– чесність основних власників, провідного управлінського персоналу та тих, кого наділено найвищими повноваженнями;

– чи є компетентною аудиторська група для виконання завдання з аудиту та чи має вона необхідні можливості, в тому числі час і ресурси;

– чи може фірма та аудиторська група дотримуватися відповідних етичних вимог;

– значні питання, які виникли під час поточного чи попереднього завдання з аудиту, та їхні наслідки для продовження стосунків [281, с. 138].

Призначення аудиторських груп із завдання. До складу аудиторської групи входить особа з експертними знаннями в спеціалізованій галузі бухгалтерського обліку чи аудиту. МСА 220 встановлює питання, які мають розглядатися щодо прийнятної компетентності та можливостей, очікуваних від аудиторської групи в цілому:

– розуміння та практичний досвід щодо завдань з аудиту подібного характеру і складності, отримані шляхом належної професійної підготовки та участі;

– розуміння професійних стандартів і застосовних законодавчих та нормативних вимог;

– технічні експертні знання, в тому числі експертні знання відповідних інформаційних технологій і спеціалізованих галузей бухгалтерського обліку чи аудиту;

– знання відповідних галузей, в яких клієнт провадить свою діяльність;

– здатність застосовувати професійне судження;

– розуміння політик і процедур фірми з контролю якості.

Виконання завдання. МСА 220 встановлений перелік питань, щодо яких обов'язкове інформування членів аудиторської групи:

– їх відповідальність, у тому числі необхідність дотримуватися відповідних етичних вимог, а також планувати та виконувати аудит з професійним скептицизмом;

– відповідальність відповідних партнерів, якщо в проведенні завдання з аудиту беруть участь кілька партнерів;

– цілі роботи, яку потрібно виконати;

– характер бізнесу суб'єкта господарювання;

– питання, пов'язані з ризиком;

– проблеми, які можуть виникнути;

– докладний підхід до виконання завдання.

Нагляд включає в себе наступні питання:

– спостереження за виконанням завдання з аудиту;

– розгляд компетентності та можливостей окремих членів аудиторської групи;

– розгляд значущих питань, які виникають під час завдання з аудиту, і розгляд їх значущості та модифікація запланованого підходу належним чином;

– ідентифікація питань для консультації або розгляду більш досвідченими членами аудиторської групи під час завдання із аудиту.

Огляди. Згідно МСА огляд складається з розгляду наступних питань:

– робота виконується відповідно до професійних стандартів і застосовних законодавчих і нормативних вимог;

– порушувалися значущі питання для подальших консультацій;

– відповідні консультації проводилися, висновки, отримані за їх результатами, документувалися та виконувалися;

– існує потреба переглянути характер, час та обсяг виконаної роботи;

– виконана робота підтверджує висновки, яких дійшли, та належно задокументована;

– отримані докази є достатніми та прийнятними для підтвердження аудиторського звіту;

– цілі процедур із завдання були досягнуті.

Керівник перевірки не зобов'язаний оглядати всю аудиторську документацію, але він може це робити. Проте, згідно з вимогами МСА 230, обов'язковим є документування обсягу і часу таких оглядів.

Моніторинг. МСКЯ 1 вимагає, щоб аудиторська фірма здійснювала моніторинг, призначений для надання їй достатньої впевненості в тому, що політики та процедури, які стосуються системи контролю якості, є доречними, достатніми та ефективно функціонують.

Згідно п. 48 МСКЯ 1 аудиторська фірма повинна встановити такий процес моніторингу, який би надав їй достатню впевненість у тому, що її політики і процедури системи контролю якості відповідні, адекватні та працюють ефективно [281, с. 54]. Моніторинг – це постійний розгляд та оцінка системи контролю якості фірми, а також періодична перевірка окремих завершених завдань. Принаймні раз на рік згідно вимог п. 53 МСКЯ 1 керівництво аудиторської фірми зобов'язано доводити результати моніторингу системи контролю якості аудиторській групі. Таке повідомлення інформації повинно бути достатнім, щоб дати змогу фірмі та цим особам вжити невідкладних і прийнятних заходів, якщо це потрібно, відповідно до їх визначеної ролі та відповідальності [407, с. 151-152].

Документація. МСА 220 вимагає документування щодо внутрішнього консультування, які стосуються складних або спірних питань, бо це сприяє розумінню:

– питання, з якого консультація була потрібна;

– результатів консультації, в тому числі будь-яких прийнятих рішень, підставу для цих рішень, та як вони виконувалися.

Практичні аспекти формування системи контролю якості та її впровадження

А. А. Терехов вважає, що слід розрізняти і всебічно досліджувати стратегічні і тактичні аспекти загального контролю якості аудиторської діяльності в кожній компанії. Стратегія визначає найважливіші цілі і задачі, які встановлюються аудиторською фірмою в цілому для досягнення високої якості аудиторських послуг, які надаються клієнтам. А тактика – це конкретні кроки, які здійснюються аудиторами для досягнення прийнятих стратегічних цілей і задач; тактика – це шляхи досягнення стратегії [500, с. 225].

Стратегічні напрямки внутрішнього контролю якості сформульовані нормативними документами. А тактика, на нашу думку, має бути системно реалізована на рівні кожної аудиторської фірми шляхом застосування конкретних процедур контролю якості аудиторської роботи.

На рівні аудиторської фірми мають бути виконані наступні процедури по забезпеченню якості аудиту:

– затвердження в обов'язковому порядку внутрішніх стандартів аудиторської фірми наказом керівника;

– створення методологічної ради (служби, органа) або призначення відповідальних осіб з метою створення системи внутрішніх стандартів аудиторської фірми;

– дотримання порядку оформлення й затвердження внутрішніх стандартів;

– розробка й затвердження в складі внутрішніх стандартів положень по здійсненню контролю над виконанням вимог внутрішніх стандартів;

– розробка й затвердження внутрішніх стандартів, що передбачають положення про призначення відповідних посадових осіб, відповідальних за дотримання положень внутрішніх стандартів;

– встановлення вимоги про те, що всі співробітники аудиторської фірми зобов'язані застосовувати внутрішні стандарти аудиту;

– встановлення обов'язкових до виконання й рекомендованих для використання при проведенні аудиту положень внутрішніх стандартів;

– організація контролю над виконанням вимог внутрішніх стандартів на всіх рівнях керування аудиторськими перевірками – від керівників груп і керівників перевірок до керівників аудиторської фірми, уповноважених підписувати аудиторські висновки;

– встановлення вимог до рівня професійної підготовки фахівців, що виконують контрольні функції в складі служби контролю якості проведення аудиту. Такі вимоги повинні бути включені до складу вимог внутрішніх стандартів з освіти та підвищення кваліфікації кадрів аудиторської фірми;

– укладання керівництвом аудиторської фірми зі своїми співробітниками угоди, яка зобов'язує їх не розголошувати зміст внутрішніх стандартів і не використовувати їх поза діяльністю даної аудиторської фірми.

Всі процедури та їх виконавці повинні визначатись відповідними внутрішніми документами, виходячи з потреб аудиторської фірми, поставлених цілей та завдань [375, с. 45].

Мінімальний, на нашу думку, перелік таких документів наведено на рисунку 5.6.

Система управління якістю аудиту – це сукупність організаційних заходів, методик і технологічних процедур, застосовуваних для встановлення ступеня дотримання вимог МСА [279], законодавчих і нормативних актів, що регулюють аудиторську діяльність [210]. Найважливішим в цій системі є контроль якості аудиту, суть якого полягає у виявленні відхилень фактичного стану професійної практики аудиторів від установлених параметрів.

Автор вважає, що послідовність здійснення контролю якості може бути наступною (табл. 5.7).

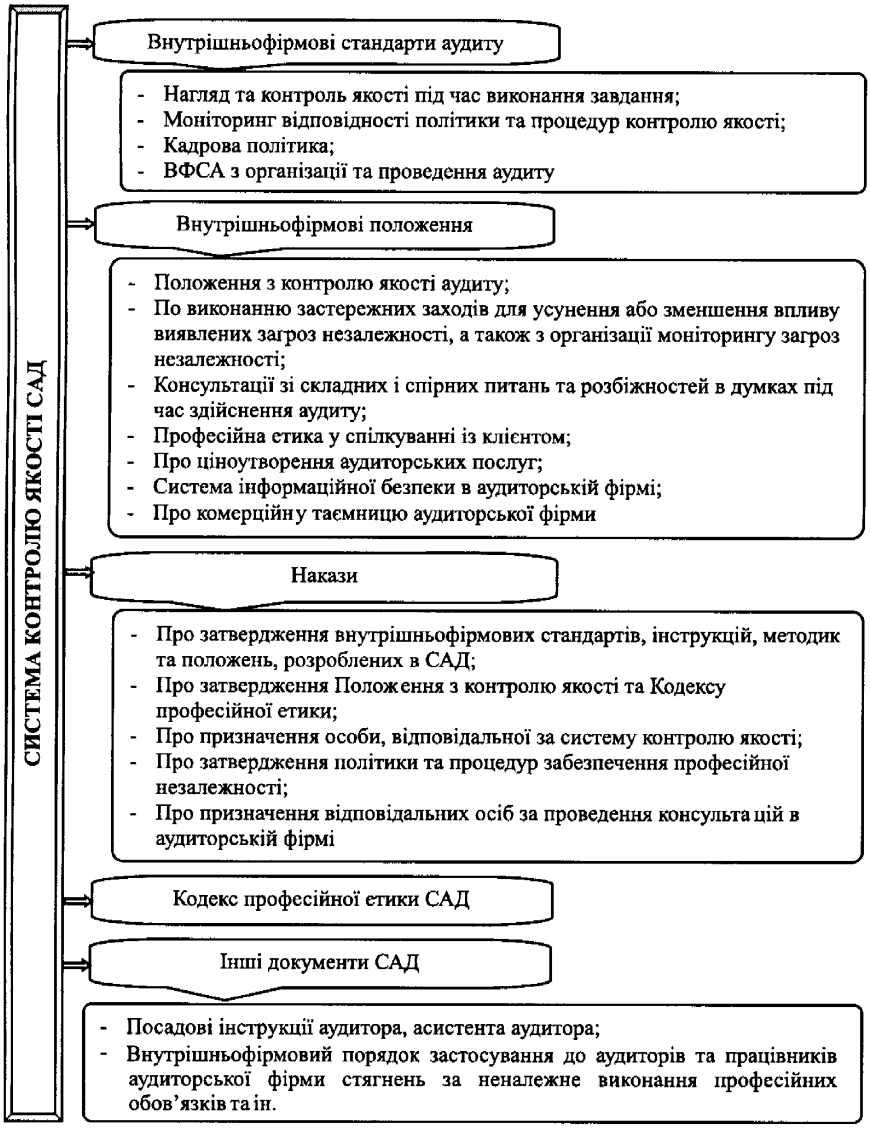

Рис. 5.6 Перелік внутрішніх документів з системи контролю якості

Таблиця 5.7

Організація внутрішнього контролю якості аудиту

Рівні контролю	Якість стандартизації	Якість перевірки	Якість суб'єктів господарювання
Попередній	Розробка нових стандартів	Планування аудиту	Вибір суб'єктів господарювання
Поточний	Використання діючих стандартів	Проведення аудиту	Оцінка розуміння суб'єктом господарювання цілей і завдань аудиту
Наступний	Розробка пропозицій щодо поліпшення стандартів	Оцінка якості проведення аудиту в цілому	Зворотний зв'язок із суб'єктом господарювання за підсумками аудиторської перевірки

Політика й процедури контролю якості повинні бути документально зафіксовані й роз'яснені персоналу аудиторської фірми. А це вимагає розробки й затвердження відповідних ВФСА, організаційно-розпорядчих документів (з ознайомленням під розпис усіх співробітників аудиторської фірми, що припускає персональну відповідальність за якість роботи), а також і формату робочих документів, що забезпечують реалізацію кожного елемента підсистеми контролю якості в процесі аудиторської практики.

Реалізація політики по забезпеченню незалежності. Для реалізації політики по забезпеченню незалежності аудиторська фірма повинна виконати наступні процедури:

1. Призначення в аудиторській фірмі співробітника або створення окремого відділу, які будуть вирішувати питання щодо незалежності.

2. Стандартизація політики аудиторської фірми щодо незалежності, затвердження переліку загроз незалежності та заходів щодо їх уникнення (превентивні заходи).

3. Ознайомлення персоналу всіх рівнів з політикою та процедурами в аудиторській фірмі щодо незалежності (під підпис).

4. Інформування персоналу аудиторської фірми про те, що від нього очікують знання зазначеної політики.

5. Визначення при прийомі на роботу нових співробітників їх незалежності щодо постійних клієнтів аудиторської фірми, щорічне поновлення цих відомостей.

6. Документування результатів оцінки відповідності вимогам незалежності аудиторської фірми співробітника або групи працівників стосовно кожного завдання з надання впевненості (табл. 5.8).

7. Інформування персоналу про ті суб'єкти господарювання, відносно яких особливо слід дотримуватись принципів незалежності.

8. Постійна актуалізація переліку суб'єктів господарювання, відносно яких особливо слід дотримуватись принципу незалежності (дочірні, материнські, асоційовані компанії, тощо), забезпечення доступу для персоналу до цього переліку, повідомлення персоналу про зміни у переліку.

9. Встановлення правил вимоги консультування у авторитетних джерелах в необхідних випадках та перелік таких випадків.

10. При навчанні чи підвищенні кваліфікації, при нагляді за ходом аудиторської перевірки постійне наголошення на необхідності незалежного мислення.

11. Періодичне поновлення письмових пояснень від персоналу про факт знання політики аудиторської фірми щодо незалежності, про заборону інвестиційних операцій протягом року, про те, що політика не порушувалась персоналом, а заборонені операції з боку персоналу не здійснювались.

12. Надання особам, що здійснюють контроль за незалежністю, відповідних адміністративних повноважень та покладання на них відповідальності за дотримання принципів незалежності персоналом та вчинення відповідних процедур.

13. Періодична (не рідше разу на рік) перевірка стосунків фірми з клієнтами на предмет можливої загрози незалежності аудиторської фірми.

Таблиця 5.8

Анкета дотримання політики незалежності персоналом САД

№ з/п	Питання моніторингу	Відповідь	
		Так	Ні
1	2	3	4
1.	Чи маєте Ви у власності акції або інші інвестиційні інструменти суб'єкта господарювання?		
2.	Чи мають у власності ваші найближчі родичі акції або інші цінні папери суб'єкта господарювання?		
3.	Вкажіть чи працювали Ви на об'єкті аудиту посадовою особою (якщо так, вкажіть якою)?		
4.	Вкажіть чи займали Ваші близькі родичі на об'єкті аудиту посаду: – керівника; – працівника; – члена Наглядової ради?		
5.	Чи є у числі посадових осіб на об'єкті перевірки член родини або близький родич?		

Продовження табл. 5.8

1	2	3	4
6.	Вкажіть, чи одержували Ви від суб'єкта господарювання позики (кредити) або гарантії?		
7.	Вкажіть, чи одержували Ви від суб'єкта господарювання подарунки або знаки гостинності суттєвої вартості?		
8.	Чи були домовленості із замовником про спільний бізнес та реалізацію його результатів на ринку з посиланням на обидві сторони?		
9.	Чи складалися угоди про поєднання частки бізнесу для виконання спільних господарських операцій?		
10.	Вкажіть, чи займалися Ви підготовкою у суб'єкта господарювання вихідних даних, які в майбутньому будуть використовуватися для складання фінансової звітності чи інших записів, що становлять предмет перевірки?		
11.	Вкажіть чи надавали Ви суб'єкту господарювання послуги, пов'язані з веденням бухгалтерського обліку, перевіркою податкового обліку, щодо фінансового планування, бюджетування (якщо так, вкажіть які)?		
12.	Вкажіть чи попередньо надавали Ви суб'єкту господарювання послуги з постановки завдань з автоматизації обліку, розробляли чи адаптували типове програмне забезпечення з обліку та звітності (якщо так, вкажіть які)?		
13.	Чи маєте Ви суттєву частку у спільному підприємстві разом з суб'єктом господарювання?		
14.	Чи виконували Ви за дорученням суб'єкта господарювання роль адвоката у судовій справі або при вирішенні спірних питань з третіми особами?		
15.	Чи здійснювали Ви або займалися публічно рекламуванням акцій, чи інших цінних паперів суб'єкта господарювання, його бізнес-планів тощо?		

Незалежність є найголовнішою вимогою, тому вважаємо за необхідне окремо зупинитись на цьому питанні.

Незалежність – це можливість висловлення професійної думки та професійна поведінка в ході проведення аудиту та надання інших супутніх аудиту послуг, уникнення фактів та обставин, що можуть поставити під загрозу професійне судження аудитора та дозволяють діяти чесно з об'єктивністю та професійним скептицизмом [392 с. 13-17].

Незалежність думки – це така спрямованість думок, яка дає можливість надати висновок без будь якого впливу, що може стати загрозою для об'єктивності професійного судження аудитора, та дає можливість аудитору діяти чесно з об'єктивністю та професійним скептицизмом [202].

Незалежність поведінки – уникнення фактів та обставин, настільки суттєвих, що розсудлива та поінформована третя сторона, знаючи всю відповідну інформацію, у тому числі застосовані застережні заходи, обґрунтовано дійшла б висновку, що чесність, об'єктивність чи професійний скептицизм фірми, члена групи з надання впевненості перебувають під загрозою [202] (рис. 5.7).

Спеціальний розділ Кодексу етики професійних бухгалтерів призначено для визначення, оцінки та реагування на загрози для незалежності аудитора. В ньому викладено принципи, якими необхідно користуватися аудиторам, членам аудиторської групи, мережевим бухгалтерським (аудиторським) фірмам [202].

За результатами оцінки загроз аудитор (аудиторська фірма) повинен прийняти наступні рішення:

– про доцільність прийняття або продовження виконання завдання;

– про характер загроз та про вибір застережних заходів.

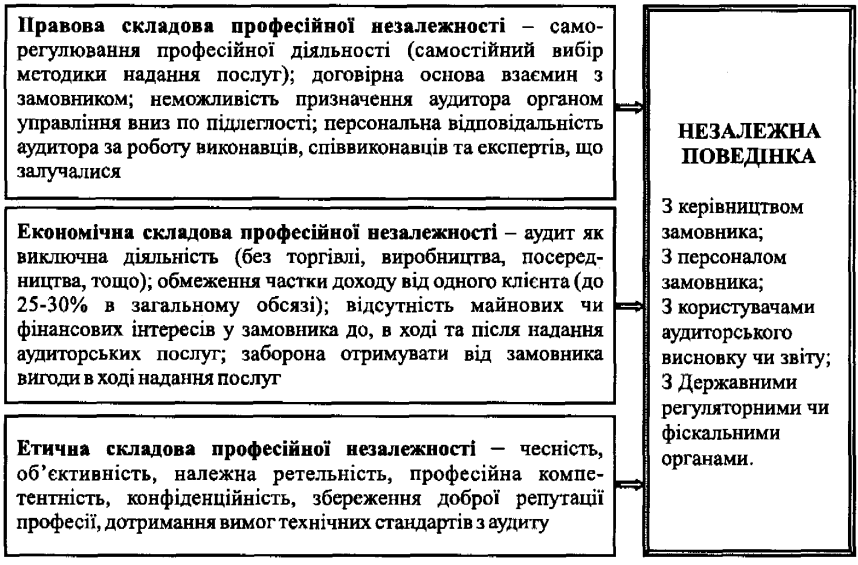

Рис. 5.7 Складові професійної незалежної поведінки аудитора

До прийняття завдання або рішення продовжувати співпрацю аудиторська фірма має визначити, чи існують загрози незалежності щодо клієнта. Загрози, що потенційно впливають на незалежність, класифікуються в такий спосіб (рис. 5.8).

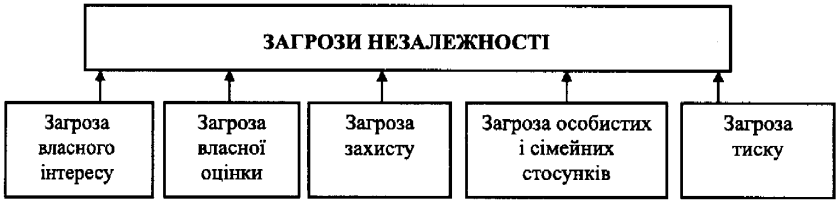

Рис. 5.8 Структура загроз незалежності

Ідентифікація та оцінка обставин (відносин), що можуть створювати загрози для незалежності наведено в таблиці 5.9.

Таблиця 5.9

Ідентифікація та оцінка обставин (відносин), що можуть створювати загрози для незалежності

Приклади обставин	Критерії оцінки ознак загрози незалежності
1	2
Загроза особистої зацікавленості (власного інтересу), в тому числі:	
Фінансовий інтерес	Наявність власного фінансового інтересу у бізнесі суб'єкта господарювання (коли член робочої групи має контроль або здатен впливати на інвестиційні рішення). Наявність матеріального або іншого майнового інтересу у суб'єкта господарювання (наприклад, використання інвестиційних інструментів тощо).
Позики та гарантії	Надання гарантій директорам або посадовим особам суб'єкта господарювання , чи членам його Наглядової ради. Одержання від суб'єкта господарювання кредитів (позик) і гарантій.
Занепокоєння щодо можливої втрати завдання	Наявність неналежної залежності аудиторської фірми від розміру винагороди, від конкретного суб'єкта господарювання.
Тісні ділові стосунки з суб'єктом господарювання	Наявність суттєвої частки у спільному підприємстві разом з суб'єктом господарювання. Домовленість про спільний бізнес та реалізація його результатів на ринку з посиланням на обидві сторони. Угоди про поєднання частки бізнесу для виконання спільних господарських операцій, наприклад, збут або реалізація на ринку спільних продуктів, послуг тощо.

Продовження табл. 5.9

1	2
	Придбання товарів та послуг аудиторською фірмою або членом групи у суб'єкта господарювання не створюватиме загрози для незалежності за умови, що операція належить до звичайної діяльності і здійснюється між незалежними сторонами. Але, обсяг та характер таких операцій можуть бути такими, що створюватимуть загрозу власного інтересу.
Працевлаштування у суб'єкта господарювання	Можливість одержання роботи у суб'єкта господарювання, що перевіряється.
Умовна винагорода (гонорари)	Отримання умовних відсотків при виконанні аудиторських послуг, наприклад, щодо розробок схем податкової оптимізації тощо.
Загроза власної оцінки	
Нещодавня робота у суб'єкта господарювання	Член групи з завдання є чи був директором або посадовою собою у суб'єкта господарювання. Послуги будуть надаватися суб'єкту господарювання, у якого в минулому працювала особа, що відповідала саме за ту ділянку, яку буде перевіряти за призначенням аудиторська фірма у теперішній час.
Надання суб'єкту господарювання послуг, які не є послугами з наданням впевненості, (тобто їх поєднання)	Аудиторська фірма займалася підготовкою вихідних даних, які в наступному використовувалися для складання фінансової звітності чи інших записів, що становлять предмет перевірки. Поряд з аудитом аудиторською фірмою надаються послуги з ведення бухгалтерського обліку, перевірки податкового обліку, фінансового планування, бюджетування тощо. Аудиторська фірма попередньо надавала суб'єкту господарювання послуги з постановки завдань з автоматизації обліку, розробляла / адаптувала типове програмне забезпечення з обліку та звітності.
Загроза близького знайомства (сімейних стосунків), в тому числі:	
Сімейні та особисті стосунки	Будь хто з персоналу аудиторської фірми має близького родича або знаходиться у близьких стосунках з керівництвом суб'єкта господарювання або його посадовими особами.

Продовження табл. 5.9

1	2
Робота посадовою особою або директором у Раді директорів суб'єкта господарювання	Колишні працівники аудиторської фірми (керівники, власники, персонал тощо) на початок надання аудиторських послуг займають посади у замовника та відповідають за предмет майбутньої перевірки.
Тривалі стосунки вищого персоналу з суб'єктом господарювання	Посадові особи суб'єкта господарювання приятелюють з персоналом аудиторської фірми або отримують від персоналу чи керівництва суб'єкта господарювання подарунки, товари, послуги з суттєвою знижкою чи значною за розміром вартістю (у порівнянні з власним доходом).
Прийняття подарунків та сувенірів	Від директорів, посадових осіб чи працівників суб'єкта господарювання приймаються подарунки (сувеніри), якщо їх вартість не є явно незначною.
Загроза захисту (заступництва)	
Підпорядкованість професійного судження. Втрата об'єктивності. Недоброякісна реклама	Аудитори ставлять своє судження в залежність від бажання суб'єкта господарювання, тобто аудитор підпорядковує своє судження думці суб'єкта господарювання, про що сповіщає останнього. Виконують за дорученням суб'єкта господарювання роль адвоката у судовій справі або при вирішенні спірних питань з третіми особами. Здійснюють операції або публічно займаються рекламуванням акцій, чи інших цінних паперів суб'єкта господарювання, його бізнес-планів тощо.
Загроза шантажу (тиску)	
Тиск з боку Замовників або третіх осіб та неможливість виконання своїх обов'язків об'єктивно та з професійним скептицизмом	Тиск з боку суб'єкта господарювання, що має під собою мету необгрунтованого скорочення обсягу робіт для зниження розмірів оплати послуг, та вплив на зміну думки аудитора; обмеження запланованих до перевірки об'єктів, або скорочення терміну перевірки. Дії посадових осіб чи третіх осіб з метою зміни думки у аудиторському висновку на користь суб'єкта господарювання. Загроза притягнення до відповідальності через ненадання аудиторського звіту чи робочих документів фіскальним органам або за відмову співпраці з ними. Психологічний тиск на працівників аудиторської фірми (наприклад, не створення умов для роботи тощо).

Загроза власного інтересу має місце, якщо аудиторська фірма або член аудиторської групи, можуть одержати вигоди внаслідок фінансової зацікавленості до суб'єкта господарювання або конфлікту власних інтересів з ним. Приклади обставин, які можуть створювати таку загрозу, визначаються, але не обмежуються, наступним:

– прямий фінансовий інтерес суб'єкта господарювання;

– позики або гарантії, які надають або одержує суб'єкт господарювання або хто-небудь із його директорів або посадових осіб;

– залежність загальної суми гонорару від суб'єкта господарювання;

– занепокоєння щодо можливої втрати завдання;

– встановлення тісних ділових відносин із суб'єктом господарювання;

– майбутнє працевлаштування в компанії суб'єкта господарювання;

– умовні гонорари, які стосуються завдань з надання впевненості.

Загроза власної оцінки має місце, якщо необхідно повторно оцінити судження, яке було надане у попередньому завданні з надання впевненості або якщо один із членів аудиторської групи був директором, посадовою особою чи працівником, який міг здійснювати прямий і значний вплив на предмет завдання. Приклади обставин, які можуть створювати таку загрозу, визначаються, але не обмежуються, наступним:

– член аудиторської групи є або був директором або посадовою особою суб'єкта господарювання;

– член аудиторської групи є або був працівником суб'єкта господарювання й міг здійснювати прямий і значний вплив на предмет завдання по наданню впевненості;

– підготовка відповідних даних, які використовуються для складання фінансових звітів або підготовки інших записів, які є предметом завдання з надання впевненості.

Загроза захисту має місце, якщо аудиторська фірма або член аудиторської групи відстоює позицію клієнта (суб'єкта господарювання) в такому ступені, що це може негативно вплинути на об'єктивність судження аудитора або викликати сумніви в їх об'єктивності. Приклади обставин, які можуть створювати таку загрозу, визначаються, але не обмежуються, наступним:

– здійснення операцій або рекламування акцій, або інших цінних паперів суб'єкта господарювання;

– роль адвоката за дорученням суб'єкта господарювання по наданню впевненості в судовій справі або при рішенні спірних питань із третіми особами.

Загроза особистих і сімейних відносин має місце, коли в силу тісних стосунків із суб'єктом господарювання посадові особи, чи співробітники аудиторської фірми або член аудиторської групи, починають із зайвою симпатією ставитися до інтересів клієнта або занадто співчувати його інтересам. Приклади обставин, які можуть створювати таку загрозу, визначаються, але не обмежуються, наступним:

– член аудиторської групи має найближчого родича або близького родича, який є керівником або посадовою особою суб'єкта господарювання;

– колишні засновники (власники) аудиторської фірми є керівником або посадовою особою суб'єкта господарювання;

– тривалі відносини керівника аудиторської групи із суб'єктом господарювання;

– прийняття подарунків і сувенірів, якщо їх вартість є значною, від суб'єкта господарювання.

Загроза тиску має місце, якщо член аудиторської групи утримується від об'єктивних дій чи здійснення професійного судження під загрозами, фактичними чи відчутними, з боку директорів, посадових осіб чи працівників клієнта з надання впевненості. Приклади обставин, які можуть створювати таку загрозу, визначаються, але не обмежуються, наступним:

– загроза заміни через незгоду із застосуванням облікового принципу;

– тиск із метою неналежного заниження обсягів виконаної роботи для зменшення суми винагороди.

Превентивні заходи в процедурах аудиторської фірми. Фірма та члени аудиторської групи зобов'язані залишатися незалежними, враховуючи умови, в яких вони здійснюють практику, та наявні застережні (превентивні) заходи для усунення загроз чи зменшення їх до прийнятного рівня. Кодексом етики професійних бухгалтерів передбачено три категорії превентивних заходів щодо збереження незалежності аудиторів (рис. 5.9).

Більш детально зупинимося на застережних заходах у власних системах та процедурах аудиторської фірми. У випадку виявлення серед членів аудиторської групи обставин, які є загрозою для незалежності, керівництвом аудиторської фірми ухвалюються наступні заходи:

– усунення працівника від процесу аудиту;

– у випадку, якщо член аудиторської групи не попередив про існуючу загрозу для незалежності й взяв участь в аудиторській перевірці. Даний об'єкт перевірки підлягає повторному аудиту.

У нижченаведеній таблиці у формі процедур наводяться застережні заходи щодо усунення або зменшення загроз незалежності, які необхідно виконувати кожному співробітнику аудиторської фірми перед початком надання професійних послуг конкретному суб'єкту господарювання (табл. 5.10).

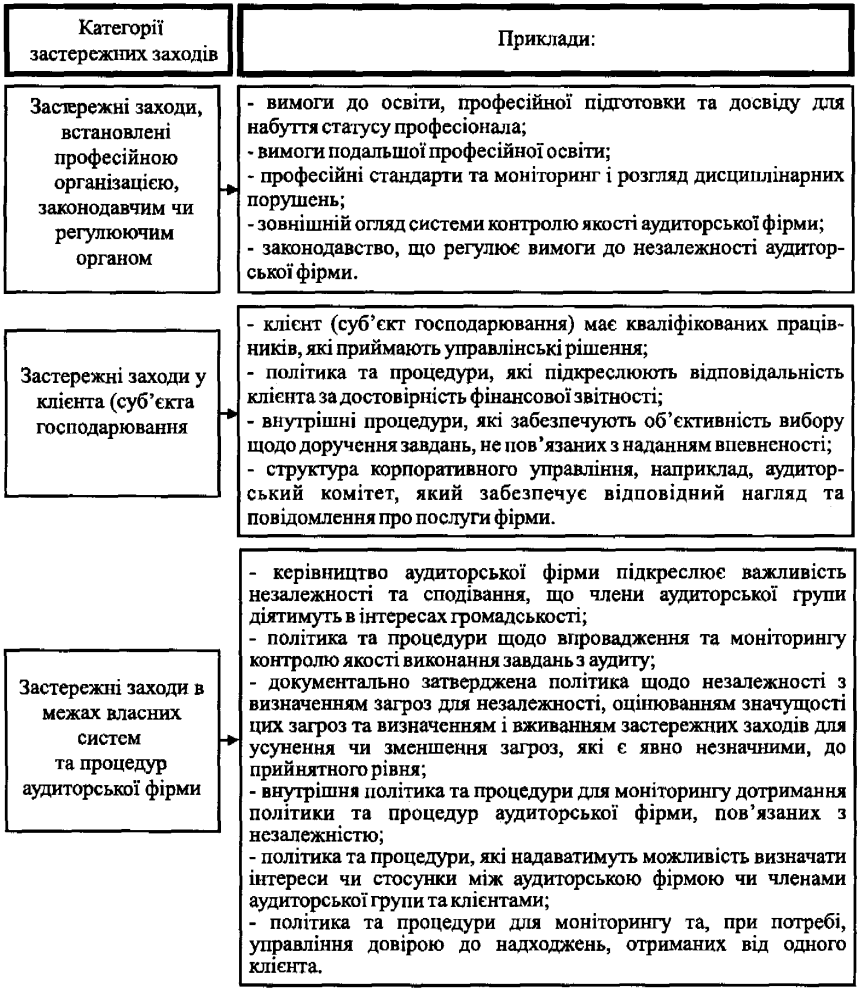

Рис. 5.9 Категорії превентивних заходів щодо збереження незалежності аудиторів

Ще один аспект забезпечення незалежності на рівні аудиторської фірми – контроль питомої ваги доходів від кожного суб'єкта господарювання в загальному річному доході аудиторської фірми. З метою дотримання незалежності по закінченні календарного року доречно провести додаткову процедуру – аналіз доходів за аудиторські послуги за рік. Мета моніторингу – уточнення, чи не перевищує сума доходу, отримана від кожного

із суб'єктів господарювання, визначеного обсягу доходу від аудиторських послуг за рік. Конкретних рекомендацій з цього приводу МСА не містять. В практиці застосовується величина 25 – 30%. Якщо виявлене таке перевищення, то відносно даного суб'єкта господарювання аудиторська фірма має провести моніторинг виконання цього завдання незалежним зовнішнім аудитором в рамках проведення моніторингу контролю якості.

Таблиця 5.10

Застережні заходи щодо усунення або зменшення загроз незалежності

Процедури усунення або зменшення загроз незалежності	Примітки
1	2
Загроза особистої зацікавленості (власного інтересу)	
Кожний співробітник аудиторської фірми зобов'язаний повідомити директора про наявність загроз незалежності або надати заяву, що вказаних загроз щодо незалежності по відношенню до суб'єкта господарювання він не має.	Зразок заяви про незалежність.
Фінансовий інтерес	
Персонал аудиторської фірми зобов'язаний повідомити директора про наявність власного фінансового, матеріального або іншого майнового інтересу у суб'єкта господарювання.	До того, як співробітник стане членом аудиторської групи необхідно повністю ліквідувати його прямий майновий інтересу або його суттєву непряму фінансову зацікавленість у справах суб'єкта господарювання, або усунути його від виконання завдання.
Працевлаштування у суб'єкта господарювання	
Співробітник аудиторської фірми зобов'язаний негайно повідомити одночасно керівника аудиторської групи та директора аудиторської фірми про пропозиції з боку керівництва або персоналу суб'єкта господарювання щодо його майбутнього працевлаштування у суб'єкта господарювання.	В разі згоди співробітника аудиторської фірми на таке працевлаштування: – він або відсторонюється від виконання завдання; – або на його ділянку призначається додатковий контроль якості з боку відповідальної особи з аудиторської фірми (в залежності від важливості завдання що він виконує).

Продовження табл. 5.10

1	2
Занепокоєння щодо можливої втрати завдання	
Відповідальні особи аудиторської фірми при плануванні робіт та визначенні розміру винагороди повинні дотримуватися принципу незалежності в частині неможливості наявності одного суб'єкта господарювання гонорар від якого, у звітному періоді більше 30% від загального гонорару роботи аудиторської фірми за звітний період.	По такому суб'єкту господарювання директором аудиторської фірми здійснюються додаткові заходи контролю незалежності та якості послуг, що надаються.
Ціноутворення	
Винагороду за аудиторські послуги визначати між директором аудиторської фірми та керівними органами суб'єкта господарювання.	Конкретний розмір винагороди базується: – на реальних витратах щодо утримання та функціонування аудиторської фірми; – на планах щодо розвитку аудиторської фірми та визначеного рівня рентабельності; – на складності надання послуг та особливостей замовлення у кожному конкретному випадку. Ціноутворення аудиторських послуг орієнтується також на регіональний та всеукраїнський рівень цін на ідентичні послуги.
Для однакових завдань та однотипних замовлень використовувати прийняту аудиторською фірмою політику знижок, відповідальність за яку несе директор аудиторської фірми. Щорічно розробляти та доводити до відома співробітників аудиторської фірми і її потенційних суб'єктів господарювання цінову політику та політику знижок.	Прийнята політика цін та знижок оприлюднюється для потенційних суб'єктів господарювання користувачів аудиторських послуг.
Умовні гонорари	
Забороняється при укладанні договорів з суб'єктом господарювання на надання йому аудиторських послуг застосовувати умовні гонорари.	

Продовження табл. 5.10

1	2
Забороняється отримувати комісійні за передоручення завдань іншим аудиторським фірмам (чи приватним аудиторам).	Аудиторська фірма може залучати будь-яких фахівців та САД до співпраці щодо надання послуг на основі договорів підряду або спільної діяльності.
Позики та гарантії	
Перед початком роботи персонал аудиторської фірми, незалежно від його рівня, повинен повідомити про наявність позик або кредитів, отриманих не за звичайним порядком від суб'єкта господарювання.	Такі співробітники не призначаються на перевірку суб'єкта господарювання-позикодавця. Якщо з об'єктивних причин неможливо усунути такого фахівця від перевірки, аудиторська фірма письмово попереджає керівництво суб'єкта господарювання та обговорює з ним цю ситуацію. У письмовому повідомленні до суб'єкта господарювання вказується перелік вжитих заходів по збереженню незалежності. Якщо суб'єкт господарювання згоден на участь такого фахівця в наданні послуг, то його робота обов'язково додатково контролюється іншим спеціалістом аудиторської фірми, який не задіяний в наданні послуг (або безпосередньо директором аудиторської фірми).
Загроза власної оцінки	
Надання замовнику послуг, які не є послугами з наданням впевненості, (тобто їх поєднання)	
Здійснювати розмежування відповідальних осіб та співробітників по видам діяльності. Забороняється брати участь у перевірках або внутрішніх консультуваннях особам, результати роботи (послуг) яких планується перевіряти.	При розстановці співробітників на завдання та при делегуванні їм доручень на виконання послуг враховувати інформацію щодо посади та переліку робіт, які вони виконували за останнім місцем роботи.

Продовження табл. 5.10

1	2
Фахівці, що здійснюють постійний моніторинг суб'єкта господарювання, його консультування або керують послугами з аутсорсингу, підлягають ротації (один раз на 3 роки) з наступним призначенням на цей об'єкт через 2 роки поспіль.	В разі неможливості ротації фахівців, один раз на два роки здійснюється незалежна перевірка роботи співробітників з надання суб'єкту господарювання аудиторських послуг (директором аудиторської фірми або особою, відповідальною за контроль якості).
Нещодавня робота у суб'єкта господарювання	
Не призначати на перевірку особу, яка була директором або посадовою особою у клієнта. Не призначати на перевірку особу, яка в минулому працювала у суб'єкта господарювання і здійснювала прямий і значний вплив на предмет перевірки.	–
Загроза близького знайомства (сімейних стосунків)	
Особисті та сімейні стосунки	
Своєчасно інформувати директора аудиторської фірми про наявність таких обставин до початку надання послуг. Не призначати на перевірку персонал, який знаходиться у родинних або сімейних зв'язках і одна з таких осіб є керівником інших. Персонал аудиторської фірми попереджається під розпис про існуючі якості аудиторських послуг (або шляхом нагляду, або повторної перевірки або залученням незалежного експерта) за результатами роботи осіб, які мають загрозу особистих стосунків.	Застережні заходи: – шляхом нагляду; – повторної перевірки; – залучення незалежного експерта.
Тривалі стосунки вищого персоналу аудиторської фірми з клієнтами	
Ротація вищого персоналу аудиторської групи.	Залучення додаткового фахівця, який не був членом аудиторської групи, для перегляду роботи, виконаної вищим персоналом, або надання необхідних консультацій. Незалежні внутрішні перевірки якості роботи.

Продовження табл. 5.10

1	2
Загроза захисту (заступництва)	
Персоналу аудиторської фірми забороняється публічно виказувати думку про упереджене ставлення до суб'єкта господарювання або його керівництва чи засновників, третіх осіб під час надання суб'єкту господарювання аудиторських послуг.	
Наявність конфлікту інтересів	
Аудиторська фірма повинна захищати результати власної перевірки діяльності суб'єкта господарювання, не його безпосередньо інтереси, тобто об'єктивність свого судження в аудиторському висновку.	За дорученням суб'єкта господарювання (при наявності конфлікту інтересів), аудиторська фірма може представляти його інтереси в суперечках сторін.
Співробітнику, відповідальному за контроль якості або директору аудиторської фірми обов'язково ознайомлюватися (перевіряти) текст матеріалів робочих документів, аудиторського звіту та висновку, консультацій та ін. Персоналу аудиторської фірми забороняється ідентифікувати факти у діяльності клієнта, які підпадають під дію кримінального або адміністративного законодавства; персоніфікувати при виявленні відхилень винних у цьому осіб. Професійне судження аудитора забезпечується достатньою та відповідною доказовою базою.	За результатами наданих аудиторських послуг складаються документи, що перевіряються на предмет об'єктивності та неупередженості тексту, що підтверджується додатковою спеціальною візою відповідальної особи за контроль якості або директора аудиторської фірми. Усі складені документи залишаються власністю аудиторської фірми.

Продовження табл. 5.10

1	2
Загроза шантажу	
Співробітники аудиторської фірми зобов'язані негайно повідомляти директора про наявність загроз втрати незалежності. Директор аудиторської фірми повинен негайно повідомити керівництво суб'єкта господарювання про тиск на аудиторів з боку державних контролюючих органів щодо співпраці з ними по суб'єкту господарювання або про вимогу розкриття конфіденційної інформації про клієнта. Директор аудиторської фірми повинен негайно повідомити керівництво суб'єкта господарювання про тиск на аудиторів з боку персоналу суб'єкта господарювання з корисливою або неправомірною (протиправною) метою.	Щорічно проводити внутрішні тренінги зі своїм персоналом та сторонніми фахівцями, що залучаються для участі у перевірках. Для проведення тренінгів використовувати, наприклад, теми щодо правил поведінки при спілкуванні з державними контролюючими органами; знання своїх прав та обов'язків при спілкуванні з суб'єктом господарювання або з колегами по співпраці.

На законодавчому рівні, а саме пп. г) п. 31 р. IV "Етичні вимоги" ПНПКЯАП 1 передбачено необхідність здійснювати моніторинг виручки за аудиторські послуги від десяти найбільших клієнтів САД для уточнення, чи не перевищує сума виручки, отримана від будь-якого з них 10%-го обсягу аудиторських послуг за рік.

Результати моніторингу оформляються відповідним документом (наприклад, довідка), який складається бухгалтером аудиторської фірми та підписується директором (табл. 5.11).

По закінченні календарного року варто також здійснити моніторинг неоплачених суб'єктами господарювання рахунків за надані аудиторські послуги (якщо такі є) для уточнення, чи не вплинуть будь-які неоплачені суми на незалежність аудиторської фірми, що передбачено пп. в) п. 31 р. IV "Етичні вимоги" ПНПКЯАП 1 (табл. 5.12). У випадку відсутності неоплачених рахунків такий моніторинг не документується.

З огляду на питання дотримання принципу незалежності аудиторів та аудиторських фірм при виконання завдання з надання впевненості, на сьогодні мабуть буде достатнім декларувати наявність у САД наявності впровадженої системи внутрішнього контролю якості професійних по-

Таблиця 5.11

Довідка про моніторинг доходів за 201_ рік.

Граничний розмір – %					
№ з/п	№ та дата договору	Суб'єкт господарювання	Вид послуг	Сума винагороди за договором, грн.	Питома вага в загальній кількості наданих послуг, %

Складено
"___"_____201_ р. Бухгалтер _____ ПІБ_____

Висновок:
Додатковий контроль незалежності _____
потрібен, не потрібен

"___"_____201_ р. Директор _____ ПІБ_____

Таблиця 5.12

Довідка про моніторинг неоплачених клієнтами договорів за здійснення аудиту фінансової звітності підприємств за 201_ рік станом на "___" _____ 201_ р

№ з/п	Реквізити договору	Сума винагороди за договором	Найменування підприємства	Терміни виконання робіт за договором	Гранич-ний термін оплати	Фактична оплата	Заборгованість за попередній аудит

Складено
"___"_____201_ р. Бухгалтер _____ ПІБ_____

слуг за результатами зовнішніх перевірок Комітетом з контролю за якістю аудиторських послуг Аудиторської палати України [392 с. 13-17].

Реалізація політики делегування повноважень. Політика делегування повноважень передбачає необхідність в достатній мірі направляти роботу, здійснювати нагляд і контроль над роботою на всіх рівнях, щоб забезпечити обгрунтовану впевненість у тому, що робота, яка виконується, відповідає відповідним стандартам якості та полягає в здійсненні наступних процедур:

I. Процедури з планування аудиторської перевірки, а саме:

– призначення відповідальних за планування;

– розробка та затвердження програм перевірки, які містять перелік конкретних процедур та інструкції щодо їх виконання;

– підготовка попередньої інформації за кожним об'єктом аудиту;

– визначення потреб у виконавцях;

– попередня оцінка часу, необхідного для виконання роботи.

II. Процедури по забезпеченню стандартів якості аудиторських послуг фірми, а саме:

– розробка та затвердження стандартів щодо всіх видів робіт, які делегуються;

– регламентація форми та змісту робочих документів, затвердження інструкцій щодо їх заповнення;

– використання стандартних форм документів;

– затвердження процедур усунення розбіжностей у професійних судженнях виконавців.

III. Процедури по запровадженню навчання на робочому місці під час проведення аудиторських перевірок:

– розробка Посадових інструкції працівників: аудитора, асистента аудитора;

– наголошення на важливості розвитку навичок управління персоналом;

– проведення моніторингу виконання доручень з метою визначення відповідності працівників вимогам щодо професійного досвіду та кваліфікації.

Контроль якості роботи аудитора здійснюється в декількох аспектах: контроль основного аудитора за роботою своїх асистентів, контроль аудиторської фірми за роботою аудитора і зовнішній контроль.

Керівник аудиторської групи несе повну відповідальність за виконання аудиту і в процесі проведення аудиторської перевірки повинен постійно контролювати і направляти роботу членів аудиторської групи.

Аудиторська група має бути відповідним чином проінструктована про їхню відповідальність і процедури, які вони повинні виконати.

Інструкція передбачає інформування асистентів з питань діяльності суб'єкта господарювання і можливих облікових проблемах, що можуть впливати на сутність, час перевірки і масштаб аудиторських процедур. Письмова програма аудитора є важливим елементом для передачі аудиторських повноважень. Корисні також бюджети часу [391 с. 21-22].

Робота, що виконується кожним асистентом аудитора, обов'язково повинна бути перевірена працівниками, які мають рівень компетентності, з наступних питань:

– чи була робота виконана відповідно до програми аудиту;

– чи були виконана робота й отримані результати належним чином документально оформлені;

– чи були всі важливі аспекти аудиту врегульовані й відображені у висновках аудиторської перевірки;

– чи були досягнуті цілі аудиторських процедур;

– чи відповідають зроблені висновки результатам виконаної роботи.

Консультування: політика та процедури її забезпечення. Аудиторська фірма повинна мати чітку політику щодо отримання консультацій в самій фірмі або за її межами з фахівцями, що мають відповідний досвід. Це забезпечують наступні процедури:

1. Визначення ділянок роботи або ситуації, де необхідне консультування персоналу фахівцями вищого класу.

2. Призначення конкретних фахівців, які будуть нести відповідальність за надання консультацій для персоналу та ситуації, які вимагають консультування.

3. Визначення обсягу документації за результатами консультування, порядок та форми її зберігання.

4. Формування довідкових систем, каталогів консультацій в доступних джерелах інформації та забезпечення вільного доступу співробітників до них.

МСА рекомендує надання консультацій персоналу аудиторської фірми з наступних питань або у випадках практики аудиту, що наведено на рисунку 5.10.

Прийом та збереження клієнтів: політика та процедури. Аудиторська фірма має встановити власні процедури оцінювання потенційних суб'єктів господарювання, постійних суб'єктів господарювання на предмет продовження співпраці з ними, встановити відповідну особу з числа свого персоналу за рішення по прийняттю потенційного суб'єкту господарювання в якості постійного. В невеликих аудиторських фірмах відповідальним може бути її керівник, але таке рішення має бути зафіксоване у відповідному розпорядчому документі.

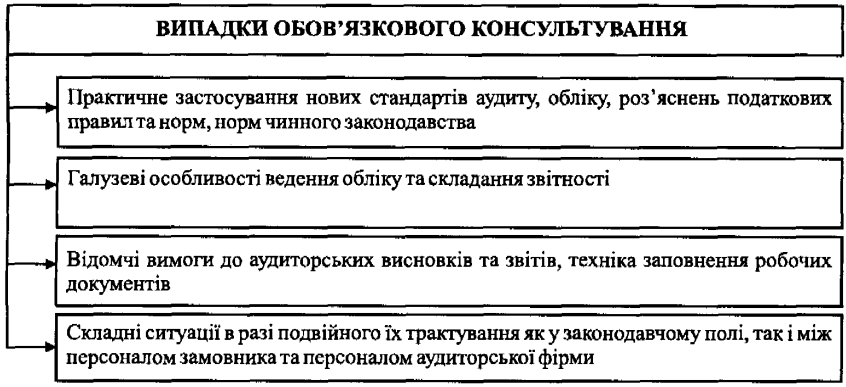

Рис. 5.10 Вимоги до консультування згідно МСА [за джерелом 281].

Процедури щодо прийняття завдання аудиторською фірмою у відношенні "нових" суб'єктів господарювання (клієнтів) передбачають (рис. 5.11):

– оцінку незалежності аудиторської фірми і її співробітників щодо потенційного суб'єкта господарювання;

– одержання й аналіз фінансової інформації;

– одержання від третіх осіб інформації про чесність керівництва суб'єкта господарювання;

– одержання від попереднього аудитора інформації про протиріччя з керівництвом потенційного суб'єкта господарювання, що виникали в процесі аудиту, і про причини припинення співробітництва.

– оцінку необхідності і можливості залучення вузьких фахівців відповідної галузі для здійснення аудиту тощо.



Рис. 5.11 Процедури щодо прийняття завдання аудиторською фірмою у відношенні нових суб'єктів господарювання

Процедури щодо прийняття й продовження стосунків аудиторською фірмою з постійними суб'єктами господарювання (клієнтами) і завдань з аудиту передбачають (рис. 5.12):

– аналіз результатів перевірки після її завершення й обговорення заходів щодо їхньої реалізації з керівництвом суб'єкта господарювання;

– інформування власників суб'єкта господарювання (якщо вони входять до складу управлінського персоналу) про виявлені порушення і міри, що рекомендуються з метою їхнього усунення;

– інформування керівництва і власників суб'єкта господарювання (якщо вони відділені від керування) про економічну ефективність проведеної перевірки;

– аналіз можливості розширення спектра послуг, що надаються суб'єктом господарювання;

– оцінка незалежності аудиторської фірми і її співробітників щодо постійного суб'єкта господарювання за станом на дату складання договору чи його продовження.

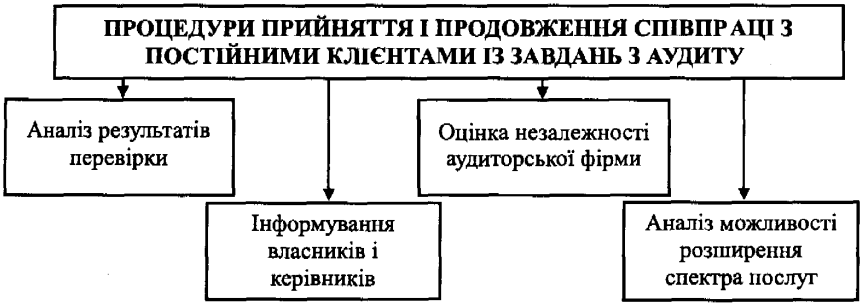

Рис. 5.12 Процедури щодо прийняття й продовження стосунків аудиторською фірмою з постійними клієнтами і завдань з аудиту

Якщо виникають певні події, треба оцінити стосунки із суб'єктом господарювання для вирішення доцільності подальшої співпраці з ним. Такі події можуть охоплювати:

– закінчення певного періоду;

– зміни: у складі власників; в управлінському персоналі; юридичних та фінансових консультантів; у фінансовому стані; у характері бізнесу; в обсязі перевірки, тощо;

– існування умов, які б могли спричинити відмову від замовлення, як би такі умови мали місце до початку співпраці з суб'єктом господарювання;

– визначення видів завдань, які аудиторська фірма не буде продовжувати або продовжуватиме лише за певних умов.

Моніторинг контролю якості. САД щорічно зобов'язані проводити моніторинг контролю якості. Відповідальність за процес моніторингу несе керівник аудиторської фірми. Процес моніторингу може здійснюватися як аудитором-працівником аудиторської фірми, так кваліфікованою зовнішньою особою або іншою аудиторською фірмою на підставі укладеного письмового договору. Вимоги до такої особи встановлено ПНПКЯ 1. Порядок проведення моніторингу регулюється внутрішнім розпорядчим документом.

Метою моніторингу є визначення придатності та ефективності функціонування системи внутрішнього контролю аудиторської фірми, отримання обґрунтованої впевненості, що при проведенні аудиту політики й процедури були відповідні, адекватні й застосовувалися на практиці. Крім того, моніторинг має на меті забезпечення об'єктивної оцінки:

– дотримання співробітниками аудиторської фірми вимог ВФСА та нормативно-законодавчих актів України;

– ефективності застосування політики контролю якості послуг в аудиторській фірмі.

При проведенні моніторингу оцінюється необхідність і можливість підвищення якості аудиту. Моніторинг містить у собі постійний розгляд і оцінку системи контролю якості фірми, а також періодичну перевірку окремих завершених завдань. Процедури моніторингу щодо системи контролю якості включають (рис. 5.13):

– встановлення обсягу та змісту програми моніторингу якості аудиторських послуг;

– встановлення принципів відбору завдань для перевірки;

– забезпечення інформування персоналу про фактичні результати, про проведені (чи заплановані) заходи з моніторингу та про загальну перевірку системи контролю;

– встановлення періодичності і часу для заходів з моніторингу;

– визначення процедур для вирішення розбіжностей, що можуть виникнути між перевіряючими та персоналом, який виконує аудит, або управлінським персоналом;

– встановлення виду та обсягу інформації щодо результатів моніторингу.

Загалом, під час формування системи контролю якості САД доцільно звертати увагу на вимоги не лише МСКЯ 1 та МСА 220, а і безпосередньо ПНПКЯАП 1. Автор, відповідно до національної аудиторської практики та проведеного на регіональному рівні опитуванні САД, відповідно яких було проведено зовнішні перевірки системи контролю якості протягом 2009–2011 років, пропонує з метою контролю повноти системи контролю якості САД скласти контрольний документ, в якому зафіксувати відповідність наявної системи вимогам ПНПКЯАП 1. Приклад контрольного документу щодо одного з розділів ПНПКЯАП 1 наведено в табл. 5.13.

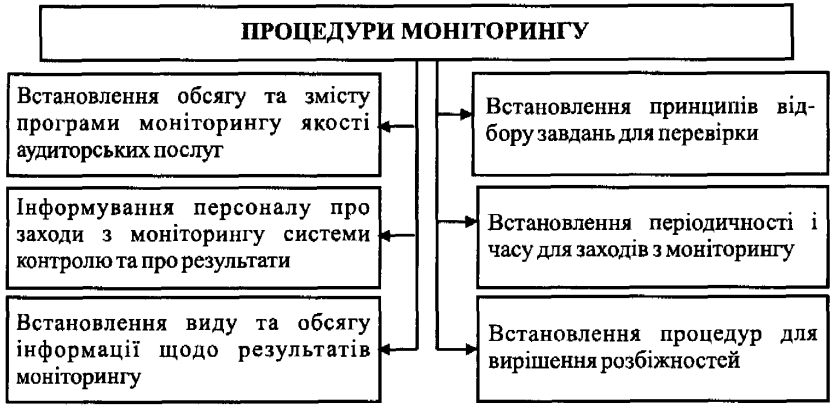

Рис. 5.13 Процедури моніторингу щодо системи контролю якості

Таблиця 5.13

Контрольний документ відповідності системи контролю якості САД вимогам ПНПКЯАП 1(фрагмент)

ПНПКЯАП 1	Система контролю якості САД (перелік ВФСА, положень, порядків)
1	2
III. Відповідальність керівництва за організацію контролю якості на аудиторській фірмі	
14. Політика та процедури контролю якості встановлюються аудиторською фірмою для підвищення внутрішньої культури й розуміння персоналом того, що якість – це головне при наданні аудиторських послуг.	ВФСА "Положення з контролю якості аудиту".
15. Відповідальність за розробку, організацію, впровадження та підтримання ефективного функціонування системи контролю якості аудиторської фірми несе її керівник.	п. 1.10, п. 1.11 р. 1 ВФСА "Положення з контролю якості аудиту".
16. Керівник аудиторської фірми зобов'язаний створити відповідне середовище контролю якості аудиторських послуг, яке, зокрема, включає:	Загальні положення, п. 1.2 р. 1 ВФСА "Положення з контролю якості аудиту". п. 1.1 – п. 1.7 р. 1 ВФСА

Продовження табл. 5.13

1	2
– підхід керівництва фірми до питань контролю якості; – політику й методи керівництва на фірмі; – формалізовану організаційну структуру аудиторської фірми; – внутрішню систему комунікацій між персоналом; – внутрішню культуру на фірмі; – внутрішньофірмові професійні стандарти; – положення про структурні підрозділи; – посадові інструкції; – кадрову політику; – компетентність персоналу, який здійснює контроль; – систему заохочення підвищення якості.	"Положення з контролю якості аудиту". п. 1.1, п. 1.12 р. 1 ВФСА "Положення з контролю якості аудиту". Організаційна структура САД. Кодекс професійної етики САД. Наказ про затвердження ВФСА, інструкцій, методик та положень. ВФСА, ВФП, ВФПр, методичні рекомендації, інструкції та ін. Посадова інструкція асистента аудитора, аудитора. ВФСА "Кадрова політика". п. 5.22. р. 5 ВФСА "Положення з контролю якості аудиту". п. 3.1 р. 3, п. 4.3 р. 4 ВФСА "Нагляд та контроль якості під час виконання завдання". п. 5.3 р. 5 ВФСА "Нагляд та контроль якості під час виконання завдання".
17. Керівництво фірми несе відповідальність за систему контролю якості в межах своїх повноважень.	п. 1.11 р. 1 ВФСА "Положення з контролю якості аудиту".
18. Керівництво фірми зобов'язано показувати приклад щодо якості надання послуг персоналу. Цей приклад зазвичай демонструється діями керівництва та відповідними настановами персоналу. Такі дії та настанови мають підкреслювати важливість: – виконання роботи відповідно до вимог Професійних стандартів; – дотримання застосовної політики та процедур контролю якості фірми; – надання висновків (звітів), що відповідають умовам завдання.	п. 1.8 р. 1 ВФСА "Положення з контролю якості аудиту".
19. Ділова стратегія фірми має бути підпорядкована головній вимозі – забезпечення високої якості аудиторських послуг. Для цього аудиторська фірма:	п. 1.9 р. 1 ВФСА "Положення з контролю якості аудиту".

Продовження табл. 5.13

1	2
– розподіляє обов'язки між персоналом у такий спосіб, щоб комерційні аспекти не превалювали над забезпеченням якості аудиторських послуг, які надаються; – застосовує систему стимулювання, яка заохочує персонал забезпечувати якість аудиторських послуг; – зобов'язана виділяти достатньо ресурсів для впровадження й підтримки системи контролю якості.	п. 2.9 р. 2 ВФСА "Положення з контролю якості аудиту".
20. Керівник аудиторської фірми зобов'язаний призначити особу (осіб) відповідальну за систему контролю якості та, в залежності від чинників, наведених в параграфі 10 цього Положення: – або створити підрозділ контролю якості з призначенням керівника такого підрозділу; – або доручити організацію та здійснення контролю якості одному з аудиторів, як доповнення до його посадових повноважень; – або визначити відповідно кваліфіковану зовнішню особу, відповідальну за систему контролю якості аудиторської фірми; – або прийняти виконання повноваження контролю якості на себе.	п. 1.12 р. 1 ВФСА "Положення з контролю якості аудиту". Наказ "Про призначенню особи, відповідальної за систему контролю якості".
21. Особа або особи, яких призначено керівником аудиторської фірми відповідальними за систему контролю якості фірми, повинні мати достатній досвід, знання й повноваження, необхідні для прийняття цієї відповідальності. Відповідальність та повноваження особи або осіб, яких призначено керівником фірми відповідальними за систему контролю якості аудиторської фірми, мають бути зафіксовані у документі, наведеному в параграфі 12 цього Положення.	п. 1.12 р. 1 ВФСА "Положення з контролю якості аудиту".

Щодо другого напрямку моніторингу, тобто оцінки якості роботи з аудиту певного суб'єкта господарювання, то на сьогодні АПУ не встановлені та не прийняті конкретні критерії, а тому можлива безліч вимог з боку контролерів та наявність суб'єктивізму при здійсненні перевірки контролю якості.

Ми вважаємо, що для формалізації критеріїв якості треба перемістити акцент на аналіз факторів, які на неї впливають.

Виходячи з етапів процесу аудиту їх можна класифікувати наступним чином (рис. 5.14).

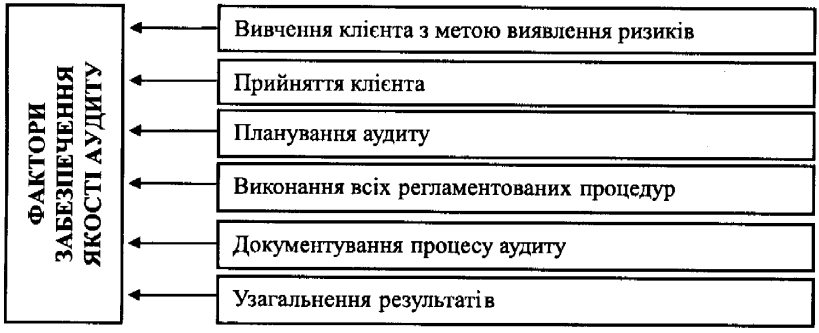

Рис. 5.14 Фактори забезпечення якості аудиту

Автором проведена робота по систематизації процедур, які, на наш погляд, необхідно відокремити та формалізувати з метою підтвердження забезпечення адекватного рівня якості щодо зазначених факторів (табл. 5.14).

Таблиця 5.14

Процедури та документи, що необхідні для забезпечення якості аудиту

№ з/п	Перелік процедур та документів
1	2
Вивчення клієнта з метою виявлення ризиків	
1.	Аналітичні матеріали щодо галузі, бізнес-середовища, структури і т.п.
2.	Вивчення СВК, системи обліку, фінансової звітності і т.п.
3.	Результати вивчення питань щодо чесності керівництва суб'єкта господарювання, оцінка можливості прийняття завдання, в т.ч. оцінка загроз щодо професійної етики, незалежності при виконанні завдань з надання впевненості.
4.	Стандартна форма листів-запитів суб'єктам господарювання та відповідей на них для різних ситуацій (ідентифікації шахрайства, існування пов'язаних сторін, відповідності діяльності суб'єкта господарювання законам та нормативним актам України) і т.п.

Продовження табл. 5.14

1	2
Укладання договору на аудит	
5.	Стандартна форма листів замовлення від суб'єктів господарювання та відповідей на них для різних ситуацій.
6.	Стандартна форма договорів на різні види аудиторських послуг (аудит фінансової звітності, підготовка прогнозної фінансової інформації, виконання узгоджених процедур стосовно фінансової інформації, консультаційні послуги, ведення бухгалтерського обліку, трансформацій фінансової звітності за МСФЗ тощо).
7.	Попереднє тестування суб'єкта господарювання: стандартизовані тести, анкети, підготовлені макети інтерв'ю та листів опитування тощо.
8.	Наявність у договорі умов щодо забезпечення незалежності та майнової відповідальності САД.
9.	Наявність у договорах умов щодо надання інформації суб'єктом господарювання.
10.	Наявність умов визначення розміру винагороди у відповідності до певних критеріїв.
11.	Наявність у договорі переліку звітної документації, що надається САД.
Планування аудиту	
12.	Наявність стратегії, загального плану аудиту та відповідних програм на кожну перевірку.
13.	Наявність у програмах аудиту детальних інструкції щодо їх виконання.
14.	Забезпечення збереження планів, програм аудиту у складі робочих документів.
15.	Документування запланованого ризику, розрахунків рівня суттєвості.
16.	Документування організації вибірки та оцінки її результатів.
Документування процесу аудиту	
17.	Визначення системи кодування робочих документів.
18.	Затвердження уніфікованих робочих документів (тестів, таблиць).
19.	Систематизація відповідної документації у постійних файлах (статутні документи, статистична інформація, опис бізнесу клієнта тощо).
20.	Систематизація відповідної документації у поточних файлах.
Оформлення результатів аудиту	
21.	Наявність уніфікованих форм висновків та звітів для різних аудиторських послуг.
22.	Наявність затверджених вимог до аналізу діяльності для різних аудиторських послуг.
23.	Збереження копій аудиторських висновків та звітів про результати аудиту, що надаються замовникам.

Результати нашого дослідження свідчать, що не зважаючи на певні недоліки регламентації, загалом існують всі умови для організації вітчизняними аудиторами дієвого внутрішнього контролю якості. Але це, безумовно, процес тривалий.

5.3 Процедури зовнішнього контролю

Нормативне регулювання зовнішнього контролю якості

Питання зовнішнього регулювання якості аудиту знайшли відображення в роботах російських авторів А. В. Крикунова [221, с. 3-8], О. М. Островського [109], В. Ф. Палія [316, с. 39-44], Н. А. Ремізова [116, с. 186-198], А. Л. Руфа [450, с. 21-26], А. А Терехова [499, с. 275, 500, с. 225]. Дослідженню стану контролю якості аудиторських послуг в Україні присвячені праці М. Л. Крапівка [219, с. 30-31; 220, с. 25-27], В. Ю. Лісіної [250, с. 40-44], О. А. Максєвої [262, с. 44-49], О. А. Петрик [336, с. 70-77], О. Ю. Редька [425, с. 46-54], К. О. Редько [433, с. 28].

Проте, недостатньо висвітлені шляхи вдосконалення контролю аудиту з боку АПУ; відсутній єдиний підхід до організації впливу на якість аудиту з боку ВПГО "САУ", інших професійних аудиторських об'єднань.

Необхідність забезпечення якості аудиторських послуг та її зовнішнього контролю залишається актуальною темою для обговорення в останні роки. Аудиторською спільнотою здійснено конкретні заходи саме з організації зовнішнього контролю. В 2003 році Рішенням ради ВПГО "САУ" затверджено Положення про порядок проведення ініціативного контролю якості аудиту та супутніх послуг. З метою його організації всіма територіальними відділеннями ВПГО "САУ" було делеговано представників до регіональних комісій по контролю за дотриманням стандартів аудиту та етики. Комісією ВПГО "САУ" та Контрольно-реєстраційною комісією АПУ ще в липні 2003 року проведено семінар з навчання регіональних комісій. В 2005 році АПУ для організації дієвого зовнішнього контролю затверджено Національну концептуальну основу забезпечення якості аудиторських послуг в Україні та Положення про здійснення зовнішніх перевірок контролю якості аудиторських послуг в Україні [293]. В 2006 році внесено зміни до Закону України "Про аудиторську діяльність". Зокрема стаття 12 "Повноваження Аудиторської палати України" доповнена словами "здійснює заходи із забезпечення незалежності аудиторів при проведенні ними аудиторських перевірок та організації контролю за якістю аудиторських послуг" [366]. Це остаточно врегулювало питання повноважень АПУ.

Рішенням АПУ від 23 квітня 2009 р. № 201/4 затверджено Положення про зовнішні перевірки систем контролю якості, створених аудиторськими фірмами та аудиторами відповідно до професійних стандартів, законодавчих і нормативних вимог (далі – Положення № 201/4).

За результатами розгляду цих нормативних документів можна зробити висновки про те, що в них відсутні конкретні методики забезпечення якості та показники оцінки якості аудиторських послуг. Внаслідок цього кожна аудиторська фірма повинна самостійно розробити порядок застосування цих документів [395, с. 27-29].

Положення №201/4 розроблено відповідно до Закону України "Про аудиторську діяльність", Концептуальної основи контролю аудиторської діяльності в Україні та МСА, а також, відповідно до МСКЯ 1 та Кодексу етики професійних бухгалтерів МФБ.

Метою Положення №201/4 є забезпечення організації контролю якості аудиторських послуг в Україні шляхом впровадження зовнішніх перевірок систем контролю якості, створених САД відповідно до МСКЯ 1 та ПНПКЯАП 1. Положення №201/4 є обов'язковим для всіх САД в Україні та визначає основні вимоги до організації зовнішніх перевірок і заходи та процедури щодо їх проведення [359].

Об'єктом зовнішньої перевірки є система контролю якості, впроваджена аудиторською фірмою. Зовнішня перевірка здійснюється з метою отримання обґрунтованої впевненості, що політика та процедури, застосовувані аудиторською фірмою при здійсненні контролю якості аудиторських послуг, є відповідними та дотримуються на практиці, а також з метою надання рекомендацій щодо приведення такої системи у відповідність до МСА. Зовнішня перевірка є періодичною перевіркою системи контролю якості, включаючи перевірку окремих завершених завдань. Стосовно до аудиту критерії якості а, отже, показники якості аудиту можна розділити на дві групи: якість проведення аудиту та якість результатів аудиту [403, с. 291-294].

Суб'єкти зовнішнього контролю якості аудиторських послуг визначені в п.10 Положення №201/4 "контроль якості аудиторських послуг здійснює АПУ або, за її рішенням, він може делегуватися іншим українським професійним аудиторським організаціям та об'єднанням" та п. 12 "...Відповідальність за технічне здійснення зовнішніх перевірок покладається на Комітет АПУ з контролю за аудиторською діяльністю, який має право залучати як своїх штатних працівників, так і аудиторів-контролерів зі складу групи уповноважених контролерів. Методологічне та організаційне забезпечення зовнішніх перевірок покладається на Комісію АПУ з контролю якості" (рис. 5.15).

Зовнішні перевірки якості згідно Положення №201/4 вже здійснюються з 2009 року. Проте, питання, які хвилювали багатьох аудиторів,

так і залишились без відповіді. Як і раніше, побоювання більшості з них викликає невідомість – як і що саме будуть перевіряти. Для того, щоб розвіяти ці сумніви, були запропоновані цілком демократичні заходи. Наприклад, оприлюднити програму зовнішньої перевірки якості [300, с. 160], це дасть відповідь на питання "ЩО".

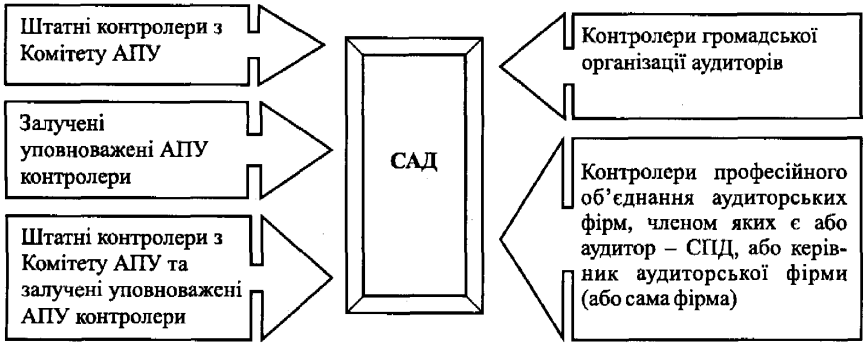

Рис.5.15 Суб'єкти зовнішнього контролю якості аудиторських послуг

Положення №201/4 начебто дає загальну відповідь на це питання. Метою перевірки відповідності системи контролю якості є забезпечення об'єктивної оцінки таких параметрів:

– ступеня дотримання фірмою професійних стандартів, законодавчих і нормативних вимог при наданні аудиторських послуг;

– ступеня відповідності розробленої системи контролю якості аудиторської фірми вимогам МСКЯ 1та ПНПКЯАП 1;

– ступеня повноти та обґрунтованості документування, а також фактичного виконання політики та процедур контролю якості аудиторської фірми на практиці.

Програма зовнішньої перевірки, згідно п. 54 Положення №201/4, повинна, зокрема, містити такі питання:

– дотримання суб'єктом аудиторської діяльності, що перевіряється, вимог Закону України "Про аудиторську діяльність" щодо умов здійснення аудиторської діяльності;

– наявність письмового документа з викладеною політикою та процедурами контролю якості, які застосовує суб'єкт аудиторської діяльності, наявність розроблених і прийнятих ВФСА, інших внутрішньофірмових документів, які регламентують питання контролю якості;

– дослідження внутрішньофірмових документів системи контролю якості в цілому й вираження думки про її відповідність;

– оцінку дотримання САД, етичних вимог;

– оцінку відповідності політики та процедур щодо людських ресурсів, зокрема, щодо забезпечення компетентності та професійного розвитку;

– оцінку практичного здійснення завдань, насамперед, завдань з аудиту (від прийняття клієнта до завершення аудиту й видачі аудиторського висновку, оформлення документації з завдань відповідно до професійних стандартів);

– оцінку інших чинників, що впливають на відповідність системи контролю якості.

В п. 55 Положення №201/4 наводиться перелік документів, які можуть вивчатися при здійсненні зовнішньої перевірки САД: установчі й правовстановлюючі документи; фінансова звітність; сертифікати аудиторів; внутрішньофірмові документи системи якості; документи по роботі з кадрами; документи з планування завдань; документація з завдань (робочі документи), висновки, звіти, тощо.

Основний же зміст Положення №201/4, нажаль, присвячений іншим питанням. Всі вони, безумовно, дуже важливі. Але, нажаль, не відповідають на головне запитання: якими мають бути перелічені документи, щоб задовольнити перевіряючих.

Резолюцією третьої Дніпропетровської міжрегіональної конференції "Професійна відповідальність аудитора" (2003 рік) було запропоновано АПУ та САУ розробити критерії неякісного аудиту [439, с. 23], що відповідало б на питання "ЯК". Це дасть можливість тим, хто хоче досягти відповідного рівня якості, визначити для себе програму дій, ліквідувати існуючі недоліки і т. і. Тих, хто мало піклується про якість, знання вимог не врятує, тому що відповідність їм – турбота не одного дня, вона можлива тільки при систематичній і якісній роботі. Але оскільки подібного документу, хоча б на рівні рекомендацій, до сьогодні не існує, аудиторські фірми залишаються зі своїми питаннями сам на сам.

За таких обставин логічно при формуванні системи контролю якості, її стандартизації та впровадження керуватися нормами Міжнародних стандартів аудиту.

Регламентація контролю якості визначена МСА 220 [281]. У стандарті розглядається два напрямки оцінки якості:

– якість внутрішньофірмової політики та її реалізація на рівні управління діяльністю аудиторської фірми;

– якість роботи з аудиту конкретного підприємства-замовника.

Цей МСА грунтується на припущенні, що на діяльність аудиторської фірми поширюються вимоги МСКЯ 1 або національні вимоги, які принаймні є такими же суворими.

Для можливості дієвого зовнішнього контролю потрібно визначити та оприлюднити мінімальний рівень процедур, що забезпечить досягнення мети внутрішнього контролю якості. Метою аудитора є виконання процедур контролю якості на рівні завдань, які надають достатню впевненість у тому, що:

– аудит відповідає вимогам професійних стандартів та застосовним законодавчим і нормативним вимогам;

– наданий аудиторський звіт є відповідним за конкретних обставин.

Щодо оцінки якості роботи з аудиту певного підприємства-замовника, то в стандарті відсутні конкретні критерії, а тому можливі безліч вимог. Ми згодні з думкою, що для формалізації критеріїв якості треба перемістити акцент на аналіз факторів, які її забезпечують [131, с. 132].

Виходячи з етапів процесу аудиту їх можна класифікувати наступним чином (рис. 5.16).

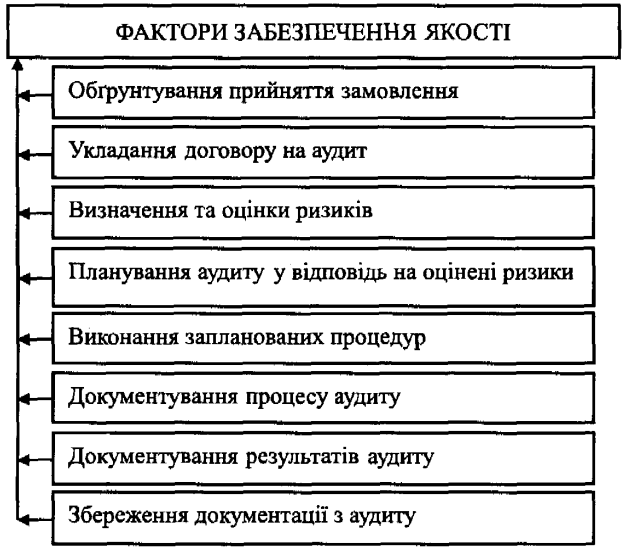

Рис. 5.16 Фактори забезпечення якості аудиту

Сфера застосування зовнішньої перевірки

Зовнішній контроль здійснюється винятково відносно аудиту. Визначення аудиту наведено в Законі України "Про аудиторську діяльність" "Аудит – перевірка даних бухгалтерського обліку і показників фінансової звітності суб'єкта господарювання з метою висловлення незалежної думки

аудитора про її достовірність в усіх суттєвих аспектах та відповідність вимогам законів України, положень (стандартів) бухгалтерського обліку або інших правил (внутрішніх положень суб'єктів господарювання) згідно із вимогами користувачів" [366]. Тобто, у визначеннях МСА мова йде про завдання з надання впевненості.

Контроль якості оглядових перевірок, супутніх робіт і послуг, консультацій і т.і., повинен здійснюватися винятково самим суб'єктом аудиторської діяльності. Інформація з результатів таких послуг не підлягає оприлюдненню, консультації в більшості випадків мають конфіденційний характер, тому зовнішня перевірка їх якості суперечить принципу конфіденційності, закріпленому п. 3 ст. 5 Закону України "Про аудиторську діяльність".

Мета зовнішньої перевірки якості аудиторських послуг, як вже зазначалося, полягає в оцінці:

– якості внутрішньофірмової політики та її реалізації на рівні управління діяльністю аудиторської фірми;

– якості роботи з аудиту конкретного підприємства-замовника.

Тобто, перший напрямок – це контроль наявності самої системи, її відповідності діючим вимогам та впровадження на рівні фірми: наявності документів щодо призначення відповідальних осіб за всі напрямки забезпечення якості; наявності відповідних внутрішніх стандартів; відповідність стандартів вимогам МСА; забезпечення гідної кваліфікації кадрів та її постійного підвищення; застосування МСА та внутрішніх стандартів всіма співробітниками; забезпечення поточного контролю та періодичного моніторингу якості.

Другий напрямок – відповідність дій в процесі аудиту конкретного підприємства встановленим нормам та правилам.

У функції зовнішнього контролю не входить оцінка правильності сформованих за підсумками аудиту висновків. Таким чином, у процесі зовнішньої перевірки стосовно конкретного завдання перевіряючі мають визначити (рис. 5.17):

– чи обґрунтоване рішення стосовно прийняття завдання;

– чи здійснене планування перевірки відповідно оціненим ризикам;

– чи проведена перевірка відповідно стандартизованим правилам, встановленим цілям та плану;

– чи проведені в процесі збирання аудиторських свідчень належні процедури;

– чи достатній обсяг доказів зібраний аудитором, чи є вони доречними, а інформація доказовою;

– чи відображено в Аудиторському висновку задокументоване судження.



Рис. 5.17 Цілі зовнішнього контролю якості згідно МСА

Виходячи з мети здійснення зовнішньої перевірки якості аудиторських послуг, предметом перевірки якості аудиту можуть бути:

– статутні документи аудиторської фірми й зміни в них;
– документи аудиторської фірми щодо організації роботи, сертифікації й підвищення кваліфікації аудиторів;
– документи щодо забезпечення етичних вимог;
– внутрішні стандарти, положення, інструкції;
– розпорядчі документи;
– переддоговірна документація й договори на аудит;
– документи по організації й здійсненню внутрішнього контролю якості аудиторських послуг;

- робочі документи по плануванню й проведенню аудиту;
- підсумкова документація за результатами аудиту.

Перевірка якості аудиторських послуг, як і будь-яка інша перевірка, повинна здійснюватися на підставі Плану, який може бути єдиним для перевірки різних САД без врахування їх індивідуальних особливостей.

Відсутність тих або інших форм роботи усередині аудиторської фірми, незабезпечення їх повного документування не завжди є свідоцтвом неякісного надання аудиторських послуг. Причиною подібних недоліків може бути нечисленність аудиторської фірми, незначний період її діяльності. Тому особливу увагу слід приділити розробці критеріїв оцінки результатів зовнішнього контролю.

У процесі розробки й остаточного затвердження критеріїв необхідно забезпечити широке й гласне обговорення їх практикуючими аудиторами. Ми згодні з думкою, що "до затвердження критеріїв оцінки результатів зовнішнього контролю застосування санкцій, що обмежують або забороняють здійснення аудита на основі висновку про неналежну якість аудиторських послуг, є необґрунтованим" [525].

Процедури зовнішнього контролю якості, які застосовуються на даний час в Україні, певним чином викладено в Додатку 4 до Положення №204/1 [358, с. 66-74]. Всі процедури складають шість аспектів перевірки (рис. 5.18).

Перший розділ включає процедури перевірки наступних питань:

1. Склад засновників (учасників, акціонерів, власників) – чи належить 70% статутного капіталу сертифікованим АПУ аудиторам. Наявність чинного сертифіката аудитора у керівника протягом періоду, за який здійснюється перевірка (період перевірки).

2. Чи працює керівник САД на цьому суб'єкті за основним місцем роботи. Якщо ні, то яка робота (зайнятість) є його основним місцем роботи.

3. Види послуг, що надавалися САД за період перевірки.

4. Знаходження суб'єкта аудиторської діяльності у Реєстрі аудиторських фірм та аудиторів протягом всього періоду перевірки.

Треба зазначити, що всі ці загальні питання непорозумінь не викликають.

Наступний розділ вже містить посилання на внутрішні документи саме з організації системи контролю якості. За результатами перевірки контролери мають з'ясувати наступне (рис. 5.19):

1. Наявність письмового документа з викладеною політикою та процедурами контролю якості, які застосовує суб'єкт аудиторської діяльності, наявність розроблених і прийнятих внутрішньофірмових стандартів, інструкцій, методик, інших внутрішньофірмових документів, які регламентують питання контролю якості.

2. Наявність підрозділу (співробітника), який відповідає за організацію внутрішньофірмового контролю якості.



Рис. 5.18 Напрямки зовнішньої перевірки згідно [за джерелом 358]

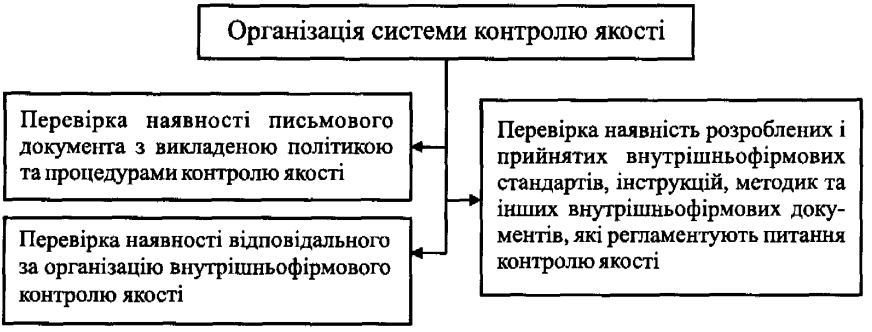

Рис. 5.19 Процедури перевірки організації системи контролю якості

Третій розділ присвячено питанням дотримання етичних вимог (рис. 5.20):

1. Наявність вимог з дотримання принципів професійної етики аудиторів у письмових документах з викладеною політикою та процедурами

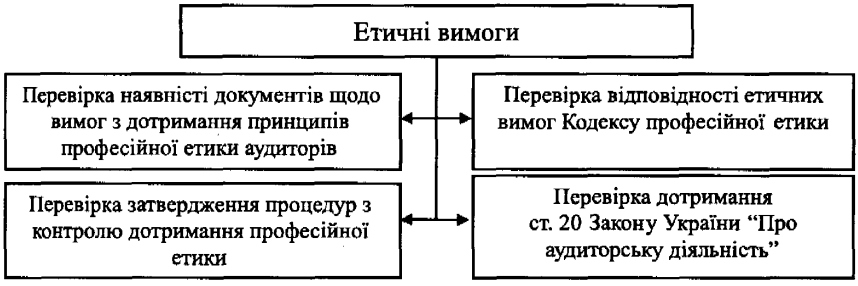

Рис. 5.20 Процедури перевірки організації системи контролю якості

контролю якості, які застосовує САД. Чи відповідають ці вимоги Кодексу професійної етики, який застосовується в Україні?

2. Які процедури з контролю дотримання професійної етики передбачені у суб'єкта аудиторської діяльності?

3. Яким чином САД забезпечує виконання вимог статті 20 Закону України "Про аудиторську діяльність" щодо випадків заборони проведення аудиту?

Наступний розділ включає найбільшу кількість питань, він стосується персоналу фірми (табл. 5.15).

Таблиця 5.15

Контроль політики та процедур щодо персоналу

№ з/п	Питання
1	2
	4. Відповідність політики та процедур щодо людських ресурсів.
4.1	Вимоги до найму співробітників (чи є у САД кваліфікаційні вимоги для фахівців під час приймання на роботу?)
4.2	Забезпечення компетентності та професійного розвитку співробітників.
4.2.1	Чи є у САД вимоги щодо підвищення кваліфікації персоналу?
4.2.2	Дотримання вимог АПУ щодо постійного удосконалення професійних знань аудиторів.
4.2.3	Яким чином забезпечена можливість для навчання персоналу за місцем роботи?
4.3	Вимоги щодо відповідності кваліфікації співробітників посадам.
4.3.1	Наявність посадових інструкцій.
4.3.2	Чи встановлений контроль за якістю роботи кожного фахівця?

Продовження табл. 5.15

1	2
4.3.3	Яким чином здійснюється оцінка якості роботи фахівців? Періодичність такої оцінки.
4.3.4	Чи здійснюється ведення "особистих справ" співробітників, в яких відображаються результати їх роботи?
4.4	Вимоги до персоналу під час виконання завдань
4.4.1	Розподіл функцій співробітників під час проведення аудиту.
4.4.2	Наявність керівника, який є відповідальним за контроль якості під час виконання конкретного завдання з аудиту.
4.4.3	Призначення по кожному аудиту осіб, які відповідають за перевірку.
4.4.4	Наявність письмових організаційно-розпорядчих документів по кадровому складу групи з аудиту.
4.4.5	Наявність графіка призначення на виконання завдань з аудиту.
4.4.6	Які заходи застосовуються до співробітників у разі невиконання чи невідповідного виконання покладених на них зобов'язань.
4.5	Підтримка створеної системи інформаційного забезпечення роботи фахівців
4.5.1	Чи визначаються області, в яких потрібне консультування співробітників?
4.5.2	Чи сформована бібліотека нормативної та довідкової літератури? Як забезпечується доступ співробітників до такої літератури?
4.5.3	Наявність у суб'єкта аудиторської діяльності підрозділу (фахівців), чи залучається відповідно кваліфікована зовнішня особа для консультування співробітників?
4.5.5*	Як документується робота з внутрішнього консультування фахівців?
4.5.4*	Наявність процедур вирішення розбіжності думок.
4.5.5*	Наявність системи інформаційної безпеки.

* збережено нумерацію оригіналу

П'ятий розділ розкриває питання прийняття та збереження клієнта:

1. Наявність задокументованої політики прийняття нового завдання та продовження співпраці з клієнтом.

2. Чи проводиться періодична оцінка існуючих клієнтів та її документування?

3. Яким чином САД розглядає питання прийняття клієнта? Документування питань прийняття клієнта.

Заключний розділ характеризує стан моніторингу і складається з наступних питань:

1. Чи призначена особа, відповідальна за здійснення моніторингу?

2. Періодичність здійснення аналізу необхідних змін і доповнень до письмового документа з викладеною політикою та процедурами контролю якості.

3. Періодичність визначення необхідних коригувальних дій і поліпшень, які необхідно внести в систему.

4. Яким чином інформується відповідний персонал фірми про недоліки, ідентифіковані в системі контролю якості?

5. Чи вживаються заходи відповідним персоналом фірми щодо своєчасного впровадження необхідних змін у політику та процедури контролю якості?

6. Періодичність перевірок завершених завдань.

7. Чи існує система вжиття заходів за результатами оцінки кожного з завершених завдань?

В період 2009-2011 років зовнішній контроль здійснювався згідно Положення №204/1. Результати його невтішні. А реакція з боку досвідчених аудиторів не завжди позитивна [422, с. 27-37].

Рішенням АПУ від 26.05.2011 р. №231/12 затверджено нове Положення про зовнішні перевірки системи контролю якості аудиторських послуг (далі – Положення №231/12), яке набирає чинності з 1 вересня 2011 р. Ми проаналізували зміни щодо структури документа (табл. 5.16).

Таблиця 5.16

Структура Положення про зовнішні перевірки систем контролю якості

Положення про зовнішні перевірки систем контролю якості аудиторських послуг від 23.04.2009 № 201/4	Положення про зовнішні перевірки системи контролю якості аудиторських послуг від 26.05.2011 № 231/12
1	2
Визначення	Загальні положення
Об'єкт і суб'єкти зовнішніх перевірок систем контролю якості	–
План зовнішніх перевірок систем контролю якості	Формування плану зовнішніх перевірок системи контролю якості
Організація та порядок проведення зовнішніх перевірок	Організація проведення перевірок
Документування зовнішніх перевірок і забезпечення конфіденційності	Вимоги до позаштатних контролерів
–	Права і обов'язки контролерів та суб'єктів аудиторської діяльності при проведенні перевірки

Продовження табл. 5.16

1	2
Розгляд результатів зовнішніх перевірок і розв'язання конфліктів	Порядок проведення перевірок та оформлення результатів
	Затвердження результатів проведених перевірок
Оприлюднення результатів і моніторинг виконання зовнішніх перевірок	–
Прикінцеві положення	Прикінцеві та перехідні положення
–	Додаток 1. Приблизний перелік документів, які можуть свідчити про наявність в аудиторській фірмі системи контролю якості аудиторських послуг
Додаток 1. Значення нормуючих коефіцієнтів та приклад розрахунку інтегрального коефіцієнта з метою формування Плану зовнішніх перевірок	Додаток 2. Значення нормуючих коефіцієнтів та приклад розрахунку інтегрального коефіцієнта для формування Плану зовнішніх перевірок
Додаток 4. Питання типової програми зовнішньої перевірки системи контролю якості суб'єкта аудиторської діяльності	Додаток 3. Програма перевірки системи контролю якості суб'єкта аудиторської діяльності
Додаток 2. Попередня анкета проведення перевірки системи контролю якості	Додаток 4. Попередня анкета проведення перевірки системи контролю якості за період з до
Додаток 3. Заява – зобов'язання про нерозголошення конфіденційної інформації	–
Додаток 5. Контрольний аркуш перевірки якості виконання окремого завдання у зв'язку із проведенням зовнішньої перевірки систем контролю якості аудиторських послуг	Додаток 5. Контрольний аркуш перевірки якості виконання окремого завдання з аудиту або огляду

Положення №231/12 відображає спробу сформулювати більш зрозумілі вимоги до аудиторів стосовно об'єкту зовнішньої перевірки. Про це свідчить наявність переліку документів, які можуть свідчити про наявність в аудиторській фірмі системи контролю якості аудиторських послуг. Всі документи систематизовано за наступними розділами (рис. 5.21).

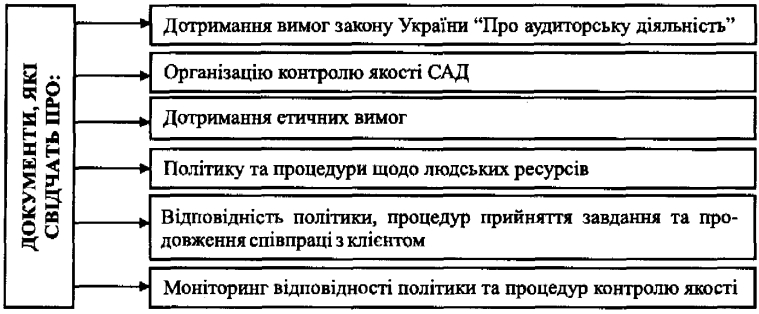

Рис. 5.21 Класифікація документів, які можуть свідчити про наявність в аудиторській фірмі системи контролю якості аудиторських послуг

А стосовно питань перевірки різниця невелика. Послідовність програми не змінилася. Не зазнали змін і процедури (рис. 5.22). Дещо відредаговані формулювання, що ніяк не впливає на розуміння того, в якому обсязі та вигляді мають бути документи, щоб задовольнити контролерів.

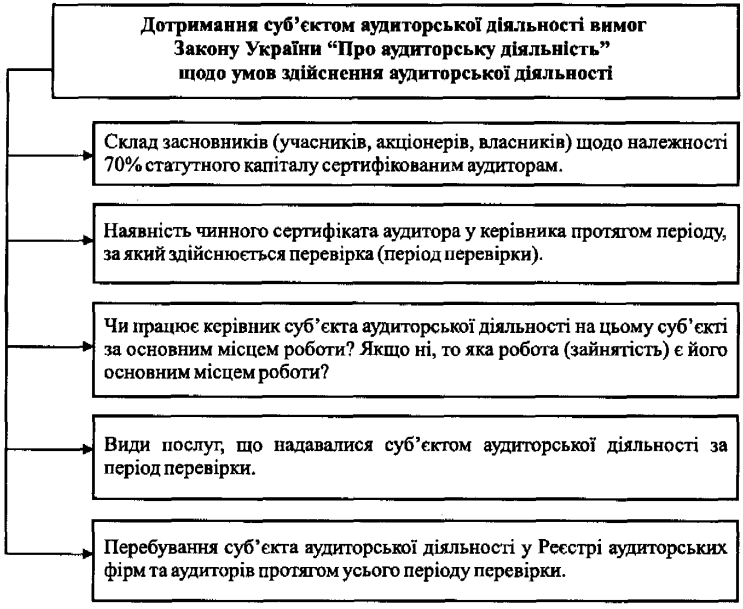

Рис. 5.22 Питання програми перевірки щодо дотримання САД вимог Закону України "Про аудиторську діяльність"

З наступного розділу вилучили питання "Наявність розроблених і прийнятих ВФСА, інструкцій, методик, інших внутрішньофірмових документів, які регламентують питання контролю якості" (рис. 5.23).

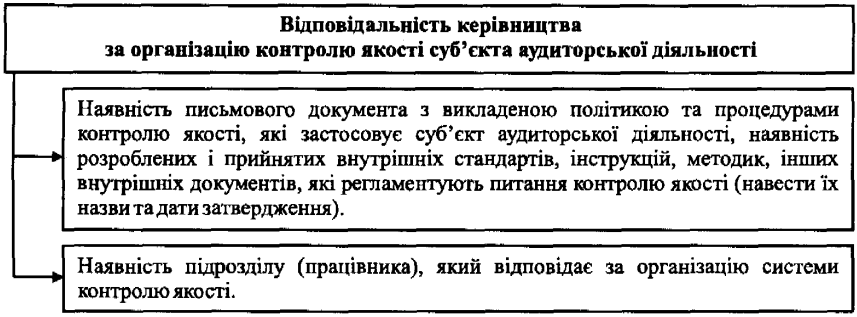

Рис. 5.23 Питання програми перевірки щодо відповідальності керівництва

Розділ перевірки дотримання етичних вимог в Положенні №231/12 не зазнав змін (рис. 5.24).

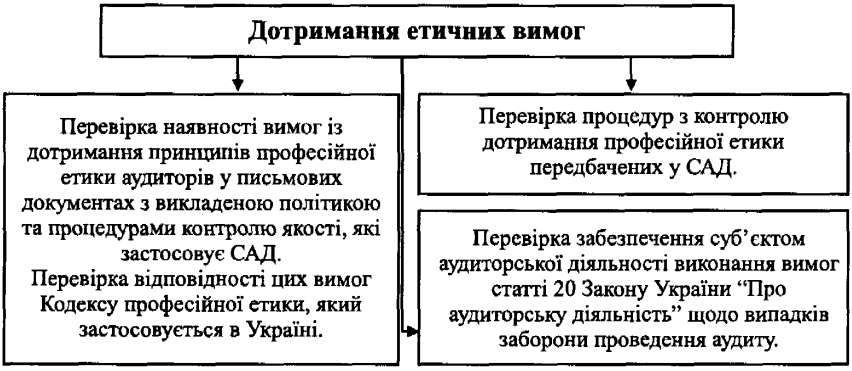

Рис. 5.24 Питання програми перевірки щодо дотримання етичних вимог

В Положенні №231/12 теж найбільший перелік питань стосується політики та процедур стосовно працівників. Перелік питань четвертого розділу не змінився, навіть про технічну помилку нумерації підпунктів не потурбувалися (рис. 5.25).

Наступні розділи Положення №231/12 регламентують перевірку якості етапу прийняття завдання (рис. 5.26) та моніторинг відповідності політики та процедур (рис. 5.27).



Рис. 5.25 Перевірка політики та процедур стосовно людських ресурсів

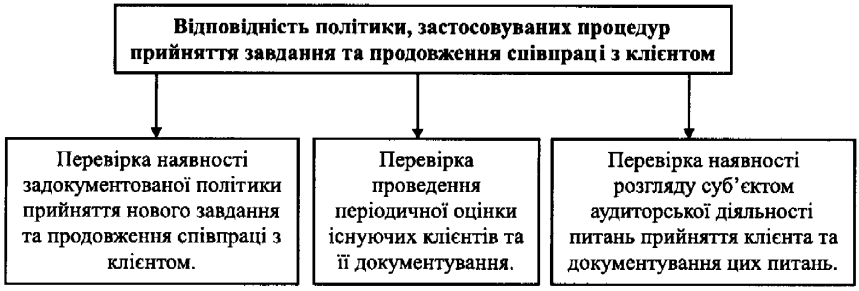

Рис. 5.26 Структура контролю щодо політики з прийняття завдання

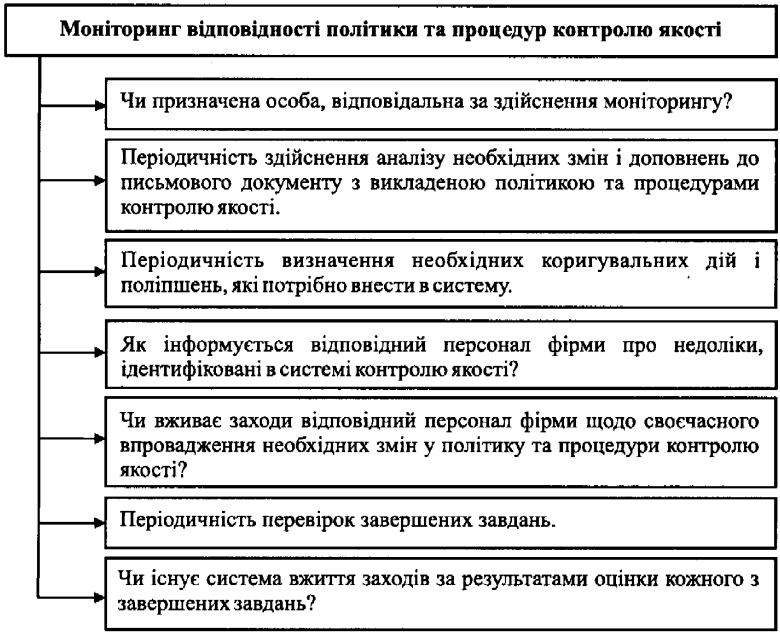

Рис. 5.27 Моніторинг відповідності політики та процедур

Процес оцінки якості, безумовно, безпосередня характеристика того, наскільки реалізуються вимоги, визначені тими або іншими критеріями [17, 486]. Тим часом, на сьогоднішній день, ні у вітчизняному, ні у світовому аудиті чітко не визначені поняття й критерії якості аудиту. До того ж звичайно прийняті в економіці критерії якості роботи не застосовні в аудиті. У зв'язку з існуючою специфікою аудиту в ролі основного кри-

терію якості аудиторських перевірок, що не піддається сумніву, визнане дотримання вимог стандартів аудиту [137, с. 104 – 105].

Однак, наявність єдиного критерію якості, на наш погляд, не дозволяє повною мірою провести оцінку якості всіх сторін аудиторського процесу. На основі аналізу й узагальнення існуючих у літературі трактувань поняття якості взагалі і якості аудиту зокрема, на наш погляд, якість аудиту необхідно розглядати [396, с. 331-336]:

– по-перше, з позицій її сутності й визначення того, чи є надані послуги із проведення перевірки конкретного підприємства аудитом як таким;

– по-друге, з погляду задоволення потреб суспільства у встановленні об'єктивності та достовірності фінансової інформації.

Відносно першого положення відзначимо, що аудит є таким тільки в тому випадку, якщо проводиться з дотриманням стандартів. Що стосується другого положення, то об'єктивність думки аудитора визначається наявністю достатніх і відповідних аудиторських доказів. Отже, критеріями оцінки якості аудиторської перевірки є дотримання вимог стандартів аудиту й наявність достатніх і відповідних аудиторських доказів. У той же час при розгляді питань якості аудиторської перевірки обов'язково необхідно брати до уваги співвідношення "ціна-якість", оскільки постійне збільшення витрат, що забезпечують функціонування системи якості в аудиторській фірмі, може призвести до неспроможності аудиту з погляду економічної доцільності. Одним з діючих шляхів рішення зазначеної проблеми, на наш погляд, є розробка чіткої методики перевірки, заснованої на використанні найбільш ефективних методів аудиту.

Контроль якості аудиторських перевірок доцільно розглядати як систему взаємозалежних заходів, яка базується на наступних принципах:

1. Контроль якості аудиторських перевірок повинен носити превентивний характер, що припускає:

– його наскрізний характер – від перевірки системи внутрішнього контролю суб'єкта до перевірки якості документального оформлення й чіткості рекомендацій аудиторського висновку;

– підготовку заходів щодо прийняття рішень, які забезпечують відповідну якість аудиторської перевірки, включаючи своєчасну розробку методологічного забезпечення аудиторських перевірок і обґрунтування рівня ризику, суттєвості й аудиторської вибірки;

– використання результатів контролю якості для уточнення наявних і розробки нових нормативних і методичних матеріалів.

2. Дотримання єдності методологічного підходу до оцінки якості аудиторських перевірок, що забезпечується єдиними принципами розробки міжнародних та внутрішньофірмових стандартів, гармонізації аудиторських стандартів зі стандартами бухгалтерського обліку, підвищенням значимості аналітичних процедур.

3. Формування комплексного методичного забезпечення проведення аудиторських перевірок, орієнтованого на організаційно-технологічні особливості перевіряємого об'єкта, включаючи типові напрямки перевірки, систему аудиторських доказів.

ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 5

1. Проблема контролю якості роботи аудиторських фірм (незалежних аудиторів) в Україні стає все більш актуальною та набуває особливого значення. Оскільки в своїй практиці вітчизняні аудитори спираються на досвід світового аудиту, доречно скористатися їм і з питань контролю якості. Дослідження, проведені нами, свідчать, що навіть у межах ЄС є відмінності в оформленні кожної конкретної національної системи контролю якості. Однак усі вони ґрунтуються на загальних принципах, що є основою для вільної й чесної конкуренції. З метою вдосконалення вітчизняного контролю якості за наданням аудиторських послуг автором систематизовані основні положення здійснення контролю якості зарубіжної аудиторської спільноти.

2. Європейські інтеграційні прагнення України ставлять нові задачі перед вітчизняним аудитом, насамперед вони стосуються якості послуг. Не зважаючи на встановлені законодавством з аудиторської діяльності вимоги до контролю якості аудиту, слід зазначити, що на сьогоднішній день в Україні практично відсутня ефективна методологічна й методична база контролю якості аудиторської діяльності.

3. Зовнішня перевірка здійснюється з метою отримання обґрунтованої впевненості, що політика та процедури, застосовувані фірмою при здійсненні контролю якості аудиторських послуг, є відповідними та дотримуються на практиці, а також з метою надання рекомендацій щодо приведення такої системи у відповідність до міжнародних стандартів. Дослідження результатів зовнішнього контролю якості за 2009-2010 роки свідчать, що тільки 44% аудиторських фірм від кількості тих, до яких контролери потрапили, підтвердили надійність внутрішньої системи контролю якості. Але від тих, хто мав реальну можливість пройти перевірку, відсоток отримавших задовільну оцінку значно нижче, він складає 33%. Тобто, з потенційних "щасливців" тільки третина змогла гідно презентувати свою систему контролю якості.

Такий стан, по-перше, зумовлений з тим, що багатьом фірмам не вистачає практичних порад по впровадженню системи контролю якості аудиторських послуг. Питання методології й методики контролю якості аудиторських послуг чітко не розкриваються ні в офіційно затверджених

нормативних правових документах, ні в наукових дослідженнях в області аудиту.

4. Враховуючи вище викладене, можна впевнено констатувати, що питання впровадження внутрішньої системи контролю якості буде актуальним для багатьох суб'єктів аудиторської діяльності ще протягом багатьох років. Для можливості дієвого зовнішнього контролю потрібно визначити та оприлюднити мінімальний рівень процедур, що забезпечить досягнення мети внутрішнього контролю якості.

5. Внутрішній контроль якості є невід'ємною складовою функціонування аудиторської фірми. Аудиторська фірма несе відповідальність за систему, політики та процедури контролю якості. Характеристика мети, складових та елементів системи контролю якості аудиторського підприємства встановлені із МСКЯ 1 та МСА 220. Політика й процедури контролю якості повинні бути документально зафіксовані й роз'яснені персоналу аудиторської фірми. А це вимагає розробки й затвердження відповідних внутрішньофірмових стандартів, організаційно-розпорядчих документів.

6. Ми розробили оптимальний перелік процедур та документів, які необхідні для забезпечення якості аудиту. Нами запропоновані Контрольний документ відповідності системи контролю якості вимогам ПНПКЯАП 1, робочі документи щодо моніторингу доходів та неоплачених клієнтами договорів, тести щодо незалежності персоналу.

7. Мета зовнішньої перевірки якості аудиторських послуг, як вже зазначалося, полягає в оцінці:

– якості внутрішньофірмової політики та її реалізації на рівні управління діяльністю аудиторської фірми;

– якості роботи з аудиту конкретного підприємства-замовника.

Рішенням АПУ від 26.05.2011 р. №231/12 затверджено нове Положення про зовнішні перевірки системи контролю якості аудиторських послуг, яке діє з 1 вересня 2011 р. Документ відображає спробу сформулювати більш зрозумілі вимоги до аудиторів стосовно об'єкту зовнішньої перевірки. Про це свідчить наявність переліку документів, які можуть свідчити про наявність в аудиторській фірмі системи контролю якості аудиторських послуг. А стосовно питань перевірки різниця невелика. Послідовність програми не змінилася. Не зазнали змін і процедури контролю.

8. Розглядаючи розвиток теорії аудиту як процесу дослідження і спираючись на сукупність ідей, що формують область наукових знань, нами зроблено висновок, що подальший розвиток теорії аудиту варто здійснювати у взаємозв'язку з концепцією якості, це дозволяє виділити нові методологічні підходи до змісту аудиту в сучасних умовах.

Розділ 6.

Концепція розвитку процедурного забезпечення аудиту

6.1 Розширення методичної бази аудиту в умовах інформатизації

Загальна думка щодо автоматизації аудиту

Подальший розвиток і удосконалення методики і організації аудиту в зарубіжній і вітчизняній практиці не можливо уявити без застосування інформаційних технологій. Використання ІТ і персональних комп'ютерів як інструмента для виконання аудиторських процедур з метою обробки даних, що містяться в інформаційних системах суб'єкта господарювання, повинне широко застосовуватися як метод аудиту [389, с. 62-64]. Дослідження питань, пов'язаних з використанням комп'ютерів в аудиті, проводилося в працях багатьох фахівців: В. Д. Андрієв [10, 11]; Є. Я. Гольдбер [100, с. 58-66]; Є. М. Гутцайт [111, с. 11]; Д. Деніелс [148]; М. В. Комлев [203, с. 78-83]; О. В. Голосов [305]; О. А. Вєтров [308]; А. М. Романов, Б. Ю. Одинцов [447]; М. А. Терехов [501, с. 91-93]; A. D. Chambers, J. M. Court [580]; W. Leontief, F. Duchin [597].

Методи аудиторської перевірки, що передбачають застосування сучасних програмних та технічних засобів у процесі здійснення аудиторських процедур, дістали в МСА назву "комп'ютеризовані методи аудиту" (далі – КМА).

Згідно зі світовою практикою, узагальненою свого часу в ПМПА 1009 "Комп'ютеризовані методи аудиту" [278], КМА можуть передбачати використання в процесі аудиторської перевірки програм різного роду незалежно від їх походження, за умови обгрунтування їх відповідності та придатності для цілей аудиту. В. Д. Андрієв описує наступні категорії експертних аудиторських систем: інтерпретація, прогнозування, оцінка ситуації, проектування, планування, спостереження, виявлення, усунення, видача інструкцій, контроль [12, с. 76-77]. А. М. Романов і Б. Ю. Одинцов характеризують завдання аудиту та створювані на їхній основі комп'ютерні системи у двох напрямках:

– контрольно-оцінне (оцінка правильності застосовуваної на підпри-

ємстві системи обліку й дій облікового персоналу в процесі відображення операцій у бухгалтерській документації);

– консультаційно-дорадче (передбачає консультації та аналіз ефективності використовуваної форми обліку, дій адміністрації, пошук шляхів підвищення ефективності діяльності суб'єкта господарювання [448, с. 5-6].

На сучасному етапі розвитку аудиторської професії, на рівні регуляторів ринку аудиторських послуг, відсутні розроблені методики й порядок застосування аудиторських процедур для вивчення системи бухгалтерського обліку, тому на рівні аудиторських фірм вони розробляються самостійно в межах ВФСА.

О. А. Петрик систематизувала основні причини, що зумовлюють важливе практичне значення вивчення проблеми автоматизації аудиту:

– стрімкий розвиток науково-технічного прогресу;

– створення нових ефективних ІТ в сфері бухгалтерського обліку і аудиту; інтенсивне використання комп'ютерної техніки при веденні бухгалтерського обліку (досвід зарубіжних країн свідчить, що 95 – 98% облікових процедур здійснюються за допомогою комп'ютера; проте цей показник в 1,5 – 2 рази нижчий на вітчизняних підприємствах і організаціях);

– необхідність скорочення обробки інформації аудитором вручну;

– потреба здійснювати аудит у більш стислі строки;

– необхідність проведення аудиторської вибірки із величезної кількості облікових даних;

– потреба зниження рівня аудиторського ризику, одним із шляхів якого є здійснення більшої кількості аудиторських процедур, обробка більшого обсягу даних (це можливо лише за допомогою комп'ютерної техніки);

– потреба автоматичного узагальнення зібраних аудиторських доказів;

– необхідність оцінки надійності систем внутрішнього контролю і бухгалтерського обліку суб'єкта господарювання, якщо ним використовується система електронної обробки і контролю даних;

– необхідність оцінки надійності програмного забезпечення, яке застосовується на підприємстві;

– проведення аудитором аналітичних оглядів і аналітичних оцінок великої кількості інформації у динаміці;

– аналіз фінансового стану;

– розробка перспективних і стратегічних планів подальшої діяльності;

– розробка і впровадження спеціальних програмних продуктів з урахуванням специфіки підприємства-клієнта [337, с. 187-188].

Застосування суб'єктами господарювання автоматизованих інформаційних систем (далі – АІС) потребує проведення аудиту за допомогою комп'ютерної техніки. Але, по-перше, САД необхідно з'ясувати, в якому обсязі автоматизована інформація, що є об'єктом перевірки. В. І. Лазуренко [243, с. 85] провів дослідження, в результаті якого визначив можливий рівень автоматизації (табл. 6.1):

Таблиця 6.1

Найменування робіт облікового процесу і питома вага можливостей їх автоматизації

№ з/п	Види робіт і їх загальна характеристика	Обсяг робіт, %	
		виконаних ручним способом	які піддаються автоматизації
1.	Складання носіїв облікової інформації (даних показників, документів)	20	50
2.	Обробка первинних документів (технічна, логічна, аналітична, юридична)	15	понад 90
3.	Первинна реєстрація даних носіїв документів у системі рахунків – облікових регістрів	25	100
4.	Групування облікових даних (їх систематизація), формування проміжних показників	15	100
5.	Періодичне зведення даних (звітності), складання довідок, виконання контрольних функцій, аналітичних і ін. видів робіт логічного характеру	20	50

Застосування інформаційних систем не змінює мети проведення аудиторських процедур на кожній із їх стадій, проте суттєво впливає на способи і порядок проведення цих процедур, а отже, на методологію аудиту.

Автоматизація облікових процесів суттєво впливає на ризики викривлення. На сьогодні у кримінальному праві є не тільки термін "комп'ютерні злочини", а навіть певна статистика щодо можливостей їх виявлення [243, с. 85] (рис. 6.1).

Якщо говорити про застосування ІТ та комп'ютерної техніки при здійсненні контролю, то ситуація є складною. Американський учений Р. Вебер, автор фундаментального посібника з аудиту інформаційних систем, звертаючись до аудиторів, відзначив: "Для того, щоб бути гарним

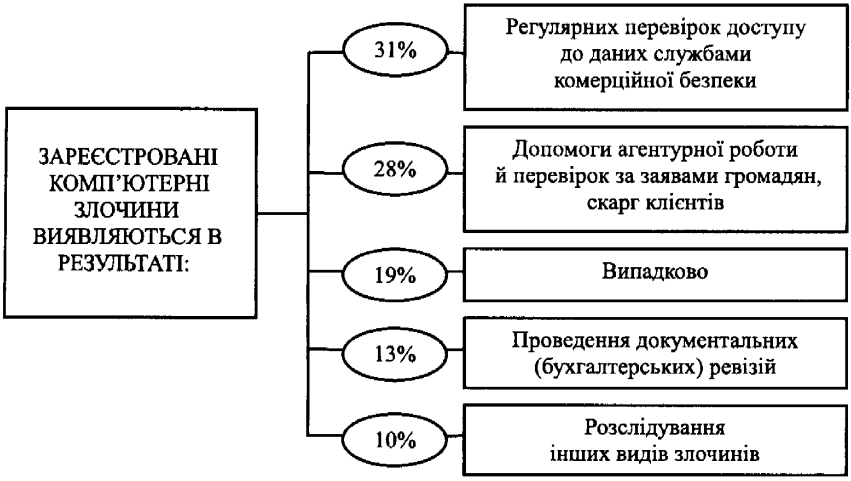

Рис. 6.1 Заходи, у результаті яких виявлялися комп'ютерні злочини

аудитором, потрібно бути кращим у бізнесі, чим ваші клієнти. Напевно, ніколи ще аудитори так гостро не відчували виклики своєму професіоналізму, ніж коли вони вступили в сферу контролю й аудиту інформаційних систем" [612].

Дані дослідження "Потенційний попит на послуги автоматизації бізнес-процесів з боку аудиторських фірм", проведеного російським агентством "Експерт", свідчать про те, що понад 50% аудиторських фірм з тих, що приймали участь у дослідженні, не мають ніякої інформації про системи автоматизації, призначені для аудиторської діяльності [418]. Дефіцит інформації фахівці називають основним фактором, який стримує автоматизацію аудиту, разом з іншим фактором – низькою якістю наявних пропозицій. Однак, в своїй переважній більшості, аудиторські фірми вважають, що впровадження автоматизованих систем у їхню діяльність необхідно, і очікують, що це буде сприяти підвищенню ефективності і якості роботи.

Крім того, оскільки діяльність багатьох суб'єктів господарювання сьогодні базується на застосуванні комп'ютерних інформаційних систем (далі – КІС), то питання контролю їх функціональної дії в технічному сенсі також є надзвичайно важливим питанням як безпеки підприємства, так і безпосередньо контрольної функції.

Незважаючи на те, що використання ІТ здійснюється на практиці майже кожним іноземним аудитором, послідовного розкриття цього питання у спеціальній зарубіжній літературі з аудиту теж немає. Рой Додж [137] та Дж. К. Робертсон [444, с. 122] приділяють проблемі комп'ютеризації

аудиту певну увагу. Більшість іноземних авторів – Р. Адамс, Дж. Лоббек, Е. А. Аренс, Д. Р. Кармайкл, М. Беніс, Ф. Л. Дефліз, Г. Р. Дженік, В. М. О'Рейллі, М. Б. Хірш – згадують про можливості комп'ютерного аудиту в окремих випадках, при дослідженні інших питань аудиту. Увагу привертає праця американського економіста Дж. К. Робертсона [444, с. 122], який описує можливості застосування аудиторських інформаційних технологій для перевірки основних циклів господарського процесу підприємств.

Розробки в сфері застосування комп'ютерів в процесі аудиту є у російських економістів. У 2004 році за редакцією професора В. І. Подольського колективом авторів видано відповідний посібник [356]. Не обминули цього важливого аспекту методики і організації аудиту В. Д. Андрієв [10], І. С. Болдирєва [38, с. 45-46], П. І. Камишанов [186], О. В. Ковальова, Ю. П. Константинов [201, с. 60-62], А. Д. Шеремет, В. П. Суйц [543]. Заслуговує на увагу праця А. М. Романова та Б. Ю. Одинцова [447], результати досліджень О. О. Горчакова, І. В. Орлової [106], В. М. Давидова [114], Р. І. Криницького [222], М. А. Севрука [463], Я. В. Соколова [478, с. 7-11], та ряду інших авторів, які розглядають проблеми комп'ютеризації бухгалтерського обліку, організацію і функціонування автоматизованого робочого місця (далі – АРМ) бухгалтера та аналітика, проблеми моделювання з використанням ІТ. В сукупності це все корисне при дослідженні проблем автоматизації аудиту.

Українські науковці також мають певні результати дослідження з питань комп'ютеризованої обробки даних (далі – КОД). Однією з перших вагомих робіт в даному напрямі в Україні стала спільна праця українських вчених А. М. Кузьминського, В. І. Смолянінова та болгарського автора Ж. Б. Бонева [233], які виклали передовий досвід організації господарського обліку на базі мікро-ЕОМ, питання інформаційного, технічного і організаційно-правового забезпечення автоматизації обліку основних господарських процесів. Значний внесок у дослідження питань автоматизації обліку і аудиту, їх інформаційного забезпечення зробив український вчений В. П. Завгородній, наукові і практичні результати роботи якого представлені у численних друкованих працях [201, с. 60-62; 541, с. 91; 338, с. 32-51; 390, с. 106-109; 172, с. 10-27; 402, с. 224-226; 388, с. 150]. Важливе значення має також дослідження, проведене сумісно А. М. Кузьминським, В. В. Сопко та В. П. Завгороднім з проблем організації бухгалтерського обліку, контролю, аналізу і аудиту із застосуванням комп'ютерної техніки [234].

М. Т. Білуха у своїх працях [31, с. 30-38] описав основні характеристики автоматизованих систем обробки економічної інформації, принципи їх побудови і функціонування; класифікацію техніко-економічної інформації і технічних засобів, які можуть бути використані в аудиторському

процесі; проблеми контролю захисту даних в автоматизованих системах та інші питання.

Цілий ряд досліджень виконані молодими українськими науковцями: С. Лондар, Н. Луньовою [254, с. 332-337], І. Прибегою [365, с. 109-113], Р. Романів, С. Питель [446, с. 118-120], Є. Петровою [342, с. 170-173]. На основі проведеного аналізу і критичної оцінки зазначених джерел спеціальної літератури можливо класифікувати найважливіші особливості аудиту в комп'ютерному середовищі. Різними авторами, згаданими вище, досліджувались окремі аспекти проблеми проведення аудиту в умовах КІС. Проте, цілісного, закінченого дослідження, яке б охоплювало всі важливі моменти, не створено.

Загальні проблеми та вимоги до автоматизації аудиту були висвітлені в працях таких вчених, як: Ф. Ф. Бутинець [51], Е.Я. Гольдберг [100, с. 77 – 83, с. 58 – 66], С. В. Івахненков [179, 181, с. 21], А. Н. Кузьминський [233], Л. П. Кулаковська, Ю. В. Піча [237], В. С. Рудницький [103], М. М. Шигун [548]. Кожний з цих авторів відзначав, що використання інформаційних систем в аудиті підвищить його ефективність і достовірність.

Проте, існує нагальна потреба у розробці теоретико-методологічних засад та методичних підходів тестування КІС суб'єктів господарювання при виконанні завдання з надання обґрунтованої впевненості.

На світовому ринку представлені програмні засоби різних типів, що використовуються у роботі аудиторів, які можна поділити на дві великі групи: пакети прикладних програм загального і проблемно-орієнтованого призначення, а також програми автоматизації управління аудитом (рис. 6.2). Такі програми використовуються протягом усього процесу аудиту.

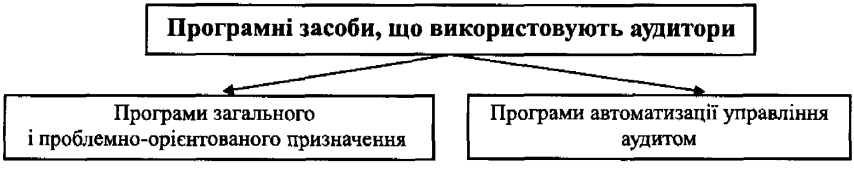

Рис. 6.2 Види програмного забезпечення аудитора

На сьогодні зарубіжні аудиторські фірми розробили і використовують спеціальні інформаційні системи, орієнтовані на внутрішню регламентацію аудиторської діяльності із застосуванням ВФСА. Прикладами таких програм є системи провідних аудиторських фірм, таких як KPMG, яка використовує програму "Vector 6", Pricewaterhouse Coopers із системою "My Client" та Deloitte & Touche спеціальною інформаційною системою

якої є "Audit System/2". Система "Audit System/2 (AS/2)", наприклад, поєднує можливості текстового і табличного редакторів і програми для складання оборотно-сальдової відомості. Вона призначена для полегшення комплексної підготовки робочої документації і звітності та проведення їх консолідації [181, с. 21].

Таким чином, застосування комп'ютерів суттєво впливає на здійснення контролю та аудиторських процедур. Тобто, комп'ютеризація обліково-контрольного процесу певною мірою здійснює вплив на елементи методики аудиту, модифікує їх за наступними напрямами (рис. 6.3):

1. Виникають нові об'єкти, які визначають додаткові завдання аудиторів з оцінювання:
   - якості організаційного забезпечення обліково-контрольного процесу;
   - якості проектування автоматизованої системи обліку і внутрішнього контролю;
   - якості програмного забезпечення обліково-контрольного процесу;
   - адекватність процесу автоматизованого оброблення обліково-економічної інформації вимогам стандартів;
   - ступеня надійності роботи апаратних засобів;
   - ступеня захисту інформації від несанкціонованого доступу.

2. Змінюється система інформаційного забезпечення аудиту (з паперових носіїв на електронні файли даних), додатковим джерелом інформації виступає проектна документація. Відкриваються можливості оптимізації інформаційних потоків.

3. Модифікується техніка здійснення аудиторських процедур з використанням термінальних пристроїв (у діалоговому режимі). Комп'ютерна реалізація таких засобів контролю, як зіставлення і оцінка, дозволяє розши-

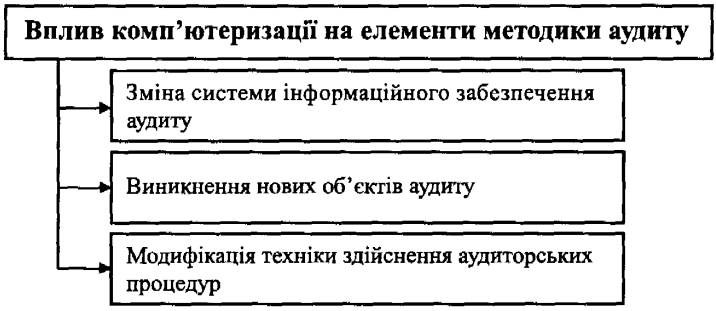

Рис. 6.3 Вплив комп'ютеризації обліково-контрольного процесу на методику аудиту

рити рамки їх застосування. Зростання швидкості оброблення первинних даних і отримання контрольної інформації про відхилення, забезпечує прискорення дій при формуванні аудиторського висновку.

Аудитор повинен урахувати необхідність отримання спеціальних знань щодо комп'ютерних інформаційних систем для проведення аудиторської перевірки. Якщо потрібні спеціальні знання й навички, аудитор повинен звернутися по допомогу до фахівця, що має таку кваліфікацію. Він може бути працівником аудиторської фірми, але це можливо в аудиторській фірмі з великою кількістю персоналу. Малочисельними аудиторськими фірмами зазвичай залучаються запрошені фахівці.

Однак, слід мати на увазі, що контрольні функції важко автоматизувати. І тут аудиторам не слід відокремлювати фінансовий облік і аудит від нагляду за інформаційними системами, що генерують дані.

Сучасні тенденції виглядають так, що майбутнє аудиторської професії – не за "господарським контролем" або "аудитом", як перевіркою бухгалтерської звітної інформації, а за комп'ютерним аудитом у широкому значенні. Така діяльність охоплюватиме аспекти, які тісно пов'язані з обов'язковим аудитом фінансової звітності, але водночас охоплюють широкий спектр консультаційних послуг, що їх можуть надавати (рис. 6.4):

– аналіз великих масивів фінансових і оперативних даних в елект-

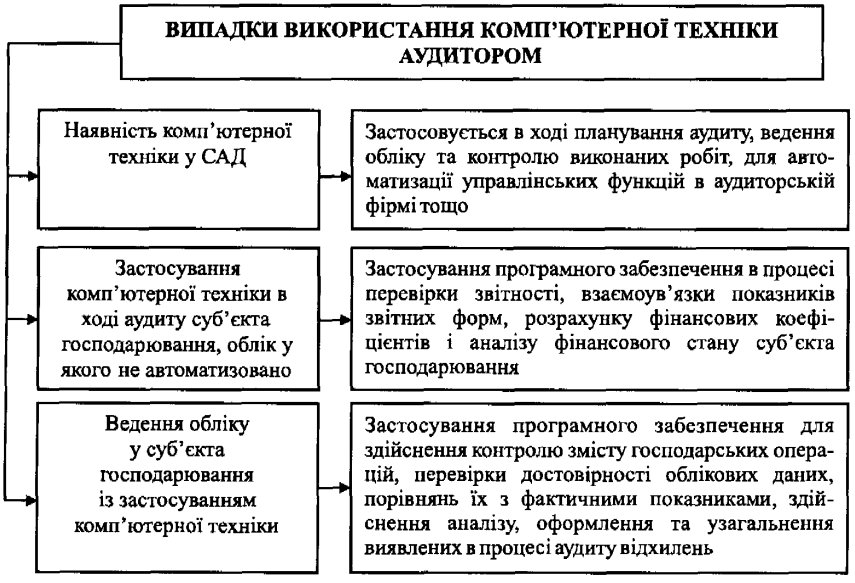

Рис. 6.4 Застосування комп'ютерної техніки в діяльності аудитора

ронному вигляді спеціальними програмними засобами з метою їх підтвердження і виявлення шахрайства;

– допомогу суб'єкту господарювання з питань забезпечення інформаційної безпеки;

– перевірки алгоритмів комп'ютерних облікових систем суб'єкта господарювання і консультування з питань їх належної побудови.

КМА можуть бути застосовані в процесі проведення різних аудиторських процедур, таких як:

– тестування за суттю операцій і залишків, або для витягу з комп'ютерних реєстрацій первинних документів чи операцій, які перевищують певну вартість;

– аналітичні процедури, наприклад, ідентифікація неузгодженостей або суттєвих викривлень;

– тестування загальних контролів, наприклад, тестування схеми або конфігурації операційної системи чи процедур доступу до бібліотек програм, або шляхом застосування програмного забезпечення, порівняння кодів для перегляду, якщо версія використаної програми є версією, затвердженою керівництвом;

– програми вибірки для витягу даних у процесі аудиторських тестувань;

– тестування прикладних засобів контролю, наприклад, тестування порядку, в якому працює запрограмований контроль;

– перевірка розрахунків, які здійснені системами бухгалтерського обліку суб'єкта господарювання.

КМА являють собою комп'ютерні програми й дані, які аудитор використовує як частину аудиторських процедур для обробки даних, що містяться в інформаційних системах суб'єкта господарювання і які мають суттєве значення для аудиту. Даними можуть бути дані про операції, щодо яких аудитор бажає виконати тестування контролів або процедур по суті, або ними можуть бути інші види даних. Наприклад, деталі по застосуванню деяких загальних контролів можуть бути збережені у файлах, які не є частиною системи бухгалтерського обліку. Аудитор може використовувати КМА для перевірки цих файлів з метою одержання доказів щодо існування й функціонування контролів або програм керування системою.

Незалежно від джерела цих програм, для застосування їх в своїй роботі аудитор має обґрунтувати їхню відповідність цілям аудиту, а саме:

– пакет програм являє собою узагальнені комп'ютерні програми, розроблені для виконання функцій обробки даних, таких як читання даних, відбір і аналіз інформації, проведення розрахунків, створення файлів даних і генерування звітів у формі, встановленою аудитором;

– програми спеціального призначення виконують аудиторські завдання в певних обставинах. Дані програми можуть бути розроблені

аудитором, господарюючим суб'єктом, що перевіряється, або зовнішнім програмістом, залученим САД на договірних засадах. У деяких випадках аудитор може використовувати існуючі програми суб'єкта господарювання в їхньому первісному або зміненому виді, тому що це може бути більш ефективним, ніж розробка незалежних програм;

– сервісні програми суб'єкта господарювання використовуються для виконання загальних функцій обробки даних, таких як сортування, створення й друк файлів. Ці програми, в основному, не створювались для цілей аудиту і, отже, вони можуть не містити такі особливості, як автоматичний підрахунок записів або перевірка підсумкових сум;

– програми керування систем є інструментами для поліпшення продуктивності систем, які, зазвичай, є частиною зі складного середовища операційних систем, наприклад, програмне забезпечення виправлення даних або програмне забезпечення порівняння кодів. Як і у випадку сервісних програм, ці інструменти не розроблені спеціальним чином для аудиту та вимагають додаткової уваги у випадку їх використання.

Впроваджені (вбудовані) аудиторські програми іноді включені в комп'ютерну систему суб'єкта господарювання для одержання даних, які будуть використані в подальшому аудитором.

Методи тестування даних використовуються іноді при проведенні аудиту шляхом введення даних (наприклад, зразок операцій) у комп'ютерну систему суб'єкта господарювання й порівняння отриманих результатів із прогнозованими результатами.

Аудитор може використовувати дані наступним чином (рис. 6.5):

– тестування специфічних контролів у комп'ютерних програмах, таких як пароль у режимі реального часу й контроль доступу до даних;

– тестування відібраних операцій з попередньо оброблених операцій або створених аудитором для тестування специфічних характеристик обробки інформаційних систем суб'єкта господарювання. Такі операції

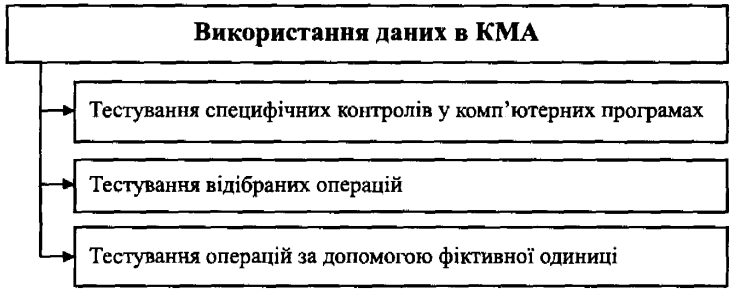

Рис. 6.5 Приклади аудиторських процедур за умови інтегрування в комп'ютерну систему суб'єкта господарювання

обробляються, зазвичай, окремо від звичайного процесу обробки суб'єкта господарювання;

– тестування операцій за допомогою тестових операцій, які складаються з основного тесту за допомогою фіктивної одиниці (наприклад, фіктивний департамент або працівник) і який піддадуть нормальному (звичайному) циклу обробки.

У випадку, коли тестові дані обробляються одночасно зі звичайною обробкою даних суб'єкта господарювання, аудитор повинен гарантувати, що тестові операції будуть потім виключені з його бухгалтерських записів.

Еволюція комп'ютерів, особливо портативних комп'ютерів, мала як результат виникнення інших інструментів, які можуть бути використані аудитором. У деяких випадках портативні комп'ютери можуть з'єднуватися з головними комп'ютерними системами аудитора. Приклади таких методів включають (рис. 6.6):

– експертні системи, наприклад, у проектуванні аудиторських програм, у плануванні аудиту й оцінці ризику;

– інструменти оцінки процедур керування ризиками суб'єкта господарювання;

– електронні робочі документи, які забезпечують прямий витяг даних із записів бази даних господарюючого суб'єкта, наприклад, шляхом копіювання Головної книги для здійснення аудиторських тестів;

– загальні й фінансові програми моделювання, використані в якості прогнозуючих аудиторських тестів.

Саме ці методи отримали назву "автоматизований аудит".

При ухваленні рішення про використання КМА, слід прийняти до уваги наступні фактори:

– знання, навички й компетентність аудиторської групи в області IT;

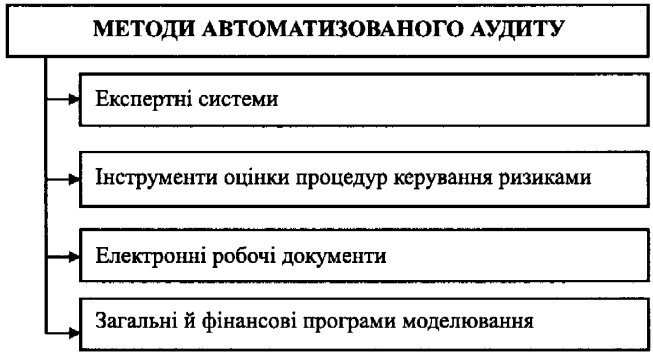

Рис. 6.6 Методи автоматизованого аудиту

- доступність КМА і наявність відповідної бази даних;
- недоцільність використання ручних тестів;
- рентабельність і продуктивність;
- момент або проміжок часу.

Характер ризиків в середовищі КІС

Характер ризиків і характеристики внутрішнього контролю в середовищі КІС включають наступне (рис. 6.7):



Рис. 6.7 Основні ризики, пов'язані з системами електронної обробки

Відсутність документальних підтверджень. Деякі КІС спроектовані таким чином, що повне документальне підтвердження, корисне для здійснення цілей аудита, може існувати тільки протягом короткого періоду часу або тільки в електронній формі. Коли складна прикладна система

виконує велику кількість етапів обробки даних, повного документального підтвердження може не існувати. Відповідно, може бути важко за допомогою ручних процедур (здійснюваних користувачем) вчасно виявити помилки, що закладені в логіку прикладної програми.

Стандартна форма обробки операцій. КОД припускає обробку схожих операцій за допомогою однакових команд по обробці у відповідності зі стандартною формою. Таким чином, помилки, звичайно пов'язані з ручною обробкою, фактично виключені. Напроти, помилки програмування (або інші систематичні помилки в технічному оснащенні системи "hardware" або програмному забезпеченні "software"), як правило, приводять до того, що всі операції обробляються неправильно.

Відсутність поділу функцій. Багато процедур контролю, які в неавтоматизованих системах звичайно виконуються окремими особами, можуть бути об'єднані в КІС. Таким чином, особа, що має доступ до комп'ютерних програм, обробки даних або до даних, може мати можливість виконувати несумісні функції.

Можливість появи помилок і порушень. Можливість помилки, викликаної людським фактором, при розробці, обслуговуванні й експлуатації КІС може бути вище, чим у неавтоматизованих системах, частково через ступінь деталізації, характерної для КІС. Крім того, імовірність одержання окремими особами несанкціонованого доступу до даних або до зміни даних без видимих доказів може бути вище в КІС, ніж в неавтоматизованих системах. Крім того, низький ступінь людської участі в обробці операцій з використанням КІС може знизити ймовірність виявлення помилок і порушень. Помилки або порушення, що виникають при створенні або модифікації прикладних програм або програмного забезпечення ("software") систем, можуть залишатися невиявленими протягом тривалого періоду часу:

Ініціювання або здійснення операцій. КІС можуть передбачати можливість автоматичного ініціювання або виконання певного типу операцій. Санкціонування цих операцій або процедур може не бути документально підтверджене в такий же спосіб, що й у неавтоматизованій системі, причому дозвіл керівництва на здійснення цих операцій може передбачатись прийняттям структури КІС і наступної її модифікації.

Залежність інших видів контролю від комп'ютерної обробки. КОД може генерувати звіти й іншу інформацію, використовувані при виконанні неавтоматизованих процедур контролю. Ефективність неавтоматизованих процедур контролю може залежати від ефективності контролю повноти й точності комп'ютерної обробки. У свою чергу, ефективність і послідовне функціонування контролю обробки операцій у прикладних комп'ютерних програмах часто залежить від ефективності загального контролю КІС.

Можливість розширення контролю керівництва. КІС можуть надати керівництву ряд аналітичних інструментів, які можуть використовуватися для перевірки й контролю операцій, здійснюваних економічним агентом. Наявність такого додаткового контролю, при його використанні, може поліпшити всю структуру внутрішнього контролю.

Можливість застосування технічних прийомів аудиту з використанням комп'ютера. Використання комп'ютерів для обробки й аналізу великого обсягу інформації може надати аудитору можливість застосувати загальні або спеціальні комп'ютеризовані технічні прийоми аудиту й інструменти при проведенні аудиторських процедур.

До чинників, що підвищують аудиторський ризик, відносять:

– розгалуженість комп'ютерної мережі і незначна територіальна концентрація їх (розкиданість) по різних структурних підрозділах суб'єкта господарювання;

– децентралізація комп'ютерної мережі;

– недостатній рівень професійних знань облікового персоналу в галузі ІТ;

– не проведення необхідних заходів для обмеження несанкціонованого доступу в систему КІС;

– відсутність внутрішнього контролю за функціонуванням середовища КІС.

Чинники впливу КМА на аудиторський ризик показано на рис. 6.8.

Таким чином, ризик аудитора знижується у випадку, якщо:

– застосовуються ліцензовані системи та програмні продукти;

– використовуються поглиблені види контролю (наприклад, суцільне простеження процесу реалізації від виписки всіх первинних документів до визначення доходу від реалізації у звітності) завдяки спеціальному програмному забезпеченню для аудиторів;

– існує спеціальний контроль програмного забезпечення;

– застосовуються новітні, останні розробки програм;

– застосовується єдине середовище КІС в рамках суб'єкта господарювання, включаючи філії, підрозділи, представництва, дочірні підприємства;

– кваліфіковане визначення інформаційної політики керівництвом суб'єкта господарювання і узгодження її з основними користувачами системи КІС;

– розроблено довгостроковий план і стратегію подальшого розвитку і удосконалення системи КІС суб'єкта господарювання.

Як ризики, так і контроль, введений як результат перерахованих вище характеристик КІС, мають потенційний вплив на аудиторську оцінку ризику й на характер, час проведення й обсяг аудиторських процедур (табл. 6.2).



Рис. 6.8 Чинники впливу КМА на аудиторський ризик

Таблиця 6.2

Обставини, що впливають на аудиторський ризик

Обставина	Зміст
1	2
Відсутність документальних підтверджень	Повне документальне підтвердження існує протягом короткого періоду часу або тільки в електронному вигляді. Коли складна прикладна система виконує велику кількість етапів обробки даних, повного документального підтвердження може не існувати.
Стандартна форма обробки операцій	КОД припускає обробку схожих операцій за допомогою однакових команд у відповідності зі стандартною формою. Таким чином, помилки, звичайно пов'язані з ручною обробкою, фактично виключені. Напроти, помилки програмування (або інші системні помилки в технічному оснащенні системи "hardware" або програмному забезпеченні "software") приводять до того, що всі операції оброблюються неправильно.

Продовження табл. 6.2

1	2
Відсутність поділу функцій	Багато процедур контролю, які в неавтоматизованих системах звичайно виконуються окремими особами, можуть бути об'єднані в КІС. Тобто, особа, що має доступ до комп'ютерних програм та КОД, може мати можливість виконувати несумісні функції.
Можливість появи помилок і порушень	Можливість помилки, викликаної людським фактором, при розробці, обслуговуванні й експлуатації КІС може бути вище, ніж у неавтоматизованих системах. Низький ступінь людської участі в обробці операцій з використанням КІС може знизити ймовірність виявлення помилок і порушень. Помилки або порушення, що виникають при створенні або модифікації прикладних програм або програмного забезпечення ("software") систем, можуть залишатися невиявленими протягом тривалого періоду часу.
Можливість розширення контролю керівництва	КІС можуть надати керівництву ряд аналітичних інструментів, які можуть використовуватися для перевірки й контролю операцій, здійснюваних економічним агентом. Наявність такого додаткового контролю, при його використанні, може поліпшити всю структуру внутрішнього контролю.
Ініціювання або здійснення операцій	КІС можуть передбачати автоматичне ініціювання або виконання певного типу операцій. Санкціонування цих операцій або процедур може не бути документально підтверджене, причому дозвіл керівництва на здійснення цих операцій може матися на увазі прийняттям структури КІС і наступної її модифікації.
Залежність інших видів контролю від комп'ютерної обробки	Комп'ютерна обробка може генерувати звіти й іншу інформацію. Ефективність неавтоматизованих процедур контролю може залежати від ефективності контролю повноти й точності комп'ютерної обробки. У свою чергу, ефективність і послідовне функціонування контролю обробки операцій у прикладних комп'ютерних програмах часто залежить від ефективності загального контролю КІС.
Можливість застосування технічних прийомів аудиту з використанням комп'ютера	Використання комп'ютерів для обробки й аналізу великого обсягу інформації може надати аудитору можливість застосувати загальні або спеціальні комп'ютеризовані технічні прийоми аудиту та інструменти при проведенні аудиторських процедур.

Аудиторські процедури й можливості їх виконання з використанням комп'ютерів

Аудиторські процедури по суті можуть більш ефективно застосовуватися, якщо необхідна для перевірки інформація зберігається у вигляді машинних файлів і в якості інструмента перевірки застосовується комп'ютер. При цьому можливо полегшити й прискорити виконання таких процедур, як пошук інформації із заданою ознакою (номер рахунку, покупець, агент і т.д.), порівняння даних, їхній підрахунок та інші процедури. Можна передбачити й більш складні перевірки на основі розроблених для цього алгоритмів.

Процедури перевірки за суттю проводяться з метою одержання аудиторських доказів. Вони можуть виконуватися у вигляді:

– детальних тестів, що дозволяють оцінити правильність відображення операцій і залишків на рахунках бухгалтерського обліку;
– аналітичних процедур.

МСА 500 включає наступні різновиди процедур перевірки за суттю: інспектування облікових записів і документів; інспектування матеріальних активів; спостереження; запит; підтвердження; перерахунок (перевірка арифметичних розрахунків); повторне проведення; аналітичні процедури.

Якщо інформація існує в електронній формі, то аудитор може провести деякі з цих аудиторських процедур із застосуванням методів аудиту з використанням комп'ютерів.

При відсутності КОД усі процедури контролю, природно, виконуються вручну. При наявності КОД деякі процедури контролю здійснюються з використанням комп'ютерних програм. Такі процедури контролю одержали назву "програмні".

Процедури контролю повинні охоплювати всю систему обробки даних, починаючи з первісної реєстрації інформації з господарських операцій і закінчуючи останніми записами по її зберіганню, занесеними в бухгалтерські регістри або зведеними у файли. При наявності комп'ютера необхідно поєднувати програмувальні процедури контролю, що дозволяють складати звіти, і виконання вручну операцій, що мають відношення до таких звітів.

Перевірка відповідності даних за допомогою комп'ютера й видача інформації за відсутності узгодження являють собою програмувальні процедури контролю, а здійснення перевірки й надання висновку – ручні процедури контролю. Обидві операції необхідні для досягнення цілей, що переслідуються при перевірці.

У комп'ютеризованих системах комп'ютерні програми можуть створити документи без виконання деяких робіт вручну. З використанням комп'ютера можуть бути, наприклад, проведені наступні операції: перене-

сення в журнал наступного місяця записів, зроблених у поточному місяці, анулювання попередніх даних, оплата операційних витрат (орендна плата й т.п.). Для забезпечення контролю дані, занесені в пам'ять комп'ютера для подальшої обробки, повинні бути повними, точними, законними.

Це значить, що процедури контролю дають упевненість у тому, що цілі контролю, які полягають в забезпеченні повноти, точності, законності операцій, у захисті файлів і активів, були досягнуті й що системою бухгалтерського обліку видається надійна фінансова інформація.

Очевидні переваги отримання аудиторських доказів в КІС: існує можливість розширити сферу аудиторської перевірки; підвищується точність, швидкість і повнота контролю даних; збільшується кількість аудиторських тестів, що в свою чергу знижує ризик вибіркової перевірки даних; аудитором здійснюються ті операції, які вручну зробити неможливо; уникають рутинні (технічні) операції і аудитор отримує таким чином додатковий час, щоб зосередитись на оціночних процедурах.

Разом з тим, існують певні труднощі здійснення аудиту в комп'ютерному середовищі: іноді неможливо вибрати інформацію із комп'ютерних файлів у зв'язку з відсутністю її або нерегулярним оформленням змісту записів; персоналом суб'єкта господарювання може вноситись велика кількість змін у програми комп'ютерної обробки облікових даних, які не задокументовані, не перевірені і не схвалені керівництвом; несумісність технічних засобів суб'єкта господарювання і аудитора; невідповідність програмного забезпечення вимогам ведення бухгалтерського обліку, розбіжності у програмах суб'єкта господарювання і аудитора; у деяких випадках неможливість візуального перегляду інформації; збої в програмах, автоматичні помилки (рис. 6.9).

Використання програмних продуктів при наданні аудиторських послуг

Перевірка СВК з погляду автоматизованої програми бухгалтерського обліку є найбільш важливою частиною всієї перевірки системи внутрішнього контролю. Оскільки на даному етапі зазначені процедури застосовуються з метою перевірки відповідності системи бухгалтерського обліку вимогам Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" [368], а також П(С)БО, то їх можливо розцінювати як процедури на відповідність.

Тестування програмного забезпечення обробки даних бухгалтерського обліку автор пропонує здійснювати за наступним алгоритмом [380, с. 53-60]:

– ознайомлення з автоматизованою програмою бухгалтерського обліку;

– визначення технічного забезпечення системи КОД;



Рис. 6.9 Труднощі та переваги комп'ютерного аудиту

– визначення порядку документування даних;
– визначення професійної компетентності персоналу бухгалтерської служби щодо автоматизованої програми бухгалтерського обліку;
– ознайомлення з особливостями формування фінансової звітності.

Відповідно до МСА 230 [281, с. 154] результати проведеного тестування мають бути задокументовано. Пропонуємо використовувати наступну форму робочого документу (табл. 6.3).

Під підтримкою програмного забезпечення з ведення бухгалтерського обліку мається на увазі його оновлення, яке пов'язано зі змінами, що відбуваються в законодавстві й методології бухгалтерського обліку у відповідності зі специфікою роботи суб'єкта господарювання. Підтримка програмного забезпечення може здійснюватися одним з двох варіантів: або підтримкою займається професійна організація, яка має досвід даної роботи, або спеціаліст, який розуміється в мові програмування даного програмного забезпечення. У першому випадку ризик експлуатації програмного забезпечення – низький, тому що у разі виникнення претензій є можливість виразити її документально відповідно до укладеного дого-

Таблиця 6.3

Тестування програми автоматизованого ведення бухгалтерського обліку

№ з/п	Характеристики об'єкта	Відмітка про наявність	Примітки
1.	Найменування програмного забезпечення		
2.	Наявність ліцензії на програмне забезпечення		
3.	Специфіка бухгалтерського обліку		
4.	Найменування підприємства, що здійснює підтримку програми		
5.	Періодичність оновлення програмного забезпечення		
6.	Дата останнього оновлення програмного забезпечення		
7.	Зв'язок з ділянкою "Збут"		
8.	Зв'язок з ділянкою "Виробництво"		
9.	Зв'язок з ділянкою "Маркетинг"		

вору. У другому випадку ризик експлуатації програмного забезпечення, а в свою чергу і аудиторський ризик, збільшується, що вимагає від САД планування додаткових аудиторських процедур.

Важливою складовою тестування СВК суб'єкта господарювання є виконання процедур щодо перевірки технічного забезпечення КОД, які можливо задокументувати у формі робочого документа "Тестування технічного забезпечення та порядку зберігання даних" (табл. 6.4).

Даний тест може заповнюватися як аудиторської фірмою, так і суб'єктом господарювання. Результати відповідей на тест з 1 по 8 порядкові номери необхідні для подальшого планування аудиторської перевірки, а з 9 по 12 порядкові номери – вказує на якість і стан СВК суб'єкта господарювання.

Процес документування фінансово-господарських операцій при використанні програмного забезпечення має свою специфіку, що звичайно впливає і на процедури тестування СВК суб'єкта господарювання. Для перевірки системи документообігу й порядку документування даних доцільно використовувати наступні характеристики документообігу: наявність графіку документообігу; своєчасність введення документів до бази даних відповідно до фактично здійснених операцій; своєчасність введення документів до бази даних відповідно до затвердженого графіка документообігу; використання типових програмних документів в максимальній кількості; повнота введення інформації, заповнення всіх полів в

Таблиця 6.4

Тестування технічного забезпечення та порядку зберігання даних

№ з/п	Характеристики технічної бази організації	Наявність
1.	Кількість комп'ютерів на підприємстві:	
	– з них з ПЗ Windows XP/Vista	
2.	Чи встановлена на підприємстві локальна мережа?	
3.	Кількість комп'ютерів, підключених до мережі	
4.	Тип кабельної системи	
5.	Кількість виділених серверів	
6.	Наявність MS SQL Server 7.5/8.0	
7.	Резервування даних комп'ютерної програми бухгалтерського обліку	
8.	Наявність програми–архіватора	
9.	Відповідальна особа на підприємстві за архівацію даних	
10.	Періодичність архівування даних	
11.	Відповідальна особа на підприємстві за зберігання даних	
12.	Місце зберігання архівіруваних даних	

електронних документах; наявність паперових форм електронних документів; суцільна нумерація документів; наявність розпорядчих підписів та підписів виконавців на паперових носіях; уніфікація і відповідність вимогам до первинних документів.

Використання ІТ може мати визначальну роль для підвищення продуктивності праці аудиторів (табл. 6.5).

Безсумнівними перевагами автоматизованого бухгалтерського програмного забезпечення для аудиторської перевірки є можливість часткової обробки даних за допомогою автоматизованих програмних засобів (далі – АПЗ). Технологія автоматизованої обробки інформації має суттєві відмінності від традиційної форми ведення бухгалтерського обліку. Завдяки цим принциповим відмінностям автоматизація обліку впливає й на організацію аудиторської перевірки. Особливості технології облікового процесу для цілей аудиту представлено в таблиці 6.6.

Аналізуючи дані таблиці 6.6, можна дійти висновку, що автоматизована система бухгалтерського обліку більш піддана можливому викривленню даних, ніж традиційна "ручна". Це дещо змінює вимоги до самого аудитора, точніше – пріоритети в цих вимогах, а саме:

– першим кроком тестування має бути контроль запобігання несанкціонованому доступу;

Таблиця 6.5

Цільові показники системи внутрішнього контролю як об'єкта аудиту залежно від технології обробки бухгалтерських даних

Параметри ефективності СВК	Традиційний облік	Автоматизований облік
Упевненість у реальності господарських операцій.	Підставою служать первинні документи, договори, розпорядження накази.	Підставою служать первинні документи, договори, накази, розпорядження або електронні документи з цифровим підписом.
Наявність дозволів, схвалень для проведення господарських операцій.	Візування уповноважених осіб.	Автоматичний дозвіл за допомогою настроювань програмного забезпечення.
Повнота відображення зроблених господарських операцій.	Перевірка шляхом звірення оборотів по рахунках в кінці звітного періоду.	Частково контролюється програмою автоматизації на предмет заповнення документів, проведень, записів.
Адекватна оцінка господарських операцій.	Залежить від знань бухгалтера.	Є деякі вбудовані бухгалтерські знання в програмі автоматизації.
Класифікація господарських операцій.	Залежить від знань бухгалтера.	Частково контроль введення проводки бере на себе програма автоматизації.
Своєчасність відображення господарських операцій.	Запис операцій обмежується часом.	Скорочуються тимчасові витрати для відображення господарської операції.
Формування зведених відомостей, підсумовування й узагальнення підсумків.	Вимагає більших працезатрат, залежить від уважності облікового персоналу.	Автоматичне формування усіх регістрів за даними первинних документів. Не вимагає працезатрат і часу.
Ефективна й ощадлива витрата ресурсів.	Підготовка звітності за звітний період, розрахунки собівартості за звітний період.	Своєчасний звіт по залишкам, попередні розрахунки результату фінансової діяльності, інформаційний оперативний зв'язок з відділом управлінського обліку.
Розкриття інформації.	Залежить від кваліфікації облікового персоналу.	Частково автоматизовано, але вимагає додаткових знань.
Своєчасне реагування на ризики, пов'язані з формуванням звітності.	Досягається дотриманням посадових інструкцій, чітко прописаних правил.	Частково вбудована реакція програми на відомі ризики.

Таблиця 6.6

Відмінності ознак ручної й автоматизованої обробки даних для цілей аудиту

Об'єкт аудиторської перевірки	Традиційна технологія обробки інформації	Автоматизована технологія обробки інформації	Аналіз параметра, вплив КОД на аудиторську перевірку
Реєстрація даних	Стандартне оформлення первинних документів	Вимагає спеціальних знань для роботи у програмі	Вимагає тестування, навчання облікового персоналу
Уніфікація первинних документів	Типова уніфікація, затверджена законодавчо	Документи, представлені розроблювачем програмного забезпечення	Типова уніфікація полегшує перевірку, у той же час додаткові звіти можуть надати додаткову інформацію
Форми регістрів	Типова уніфікація	Інтерактивні звіти	Інтерактивні звіти знижують час, витрачений на перевірку
Перевірка залишків по рахункам	Аналіз накопичувальних регістрів наприкінці звітного періоду	Можливість керування оборотами рахунків на будь-яку дату	Позитивний вплив внаслідок оперативного формування оборотів по рахунках
Аналітика обліку	Обмеження структурою уніфікованих документів	Рівні аналітики задаються розроблювачами програми бухгалтерського обліку	Позитивний вплив, що дає можливість сформувати й проаналізувати звіти у розрізах аналітики
Пошук необхідного документа	Вимагає певного часу	Пошук документа по певному реквізиту	Позитивне, тому що знижується час на пошук документа
Перевірка правильності виправлення даних	Способами виправлення у відповідності з законом про бухгалтерський облік	Можливість зміни дати виправлення	Ускладнюють перевірку, вимагаючи аналізу контрольних процедур по санкціонуванню операцій зміни даних

– автоматизація обліку пред'являє до аудитора нові вимоги як до фахівця в області IT для цілей підготовки фінансової звітності;

– бухгалтерські знання, які можуть оцінюватися при тестуванні СВК, при автоматизованій обробці даних є частково вбудованими.

Запропоновані процедури тестування системи бухгалтерського обліку мають впорядкувати процес тестування бухгалтерського обліку й контрольного середовища суб'єкта господарювання, що перевіряється.

Аудиторські процедури для тестування інформаційних систем як елемента СВК мають особливості. Методику й порядок застосування зазначених процедур для вивчення системи бухгалтерського обліку аудитори розробляють самостійно, у своїх ВФСА.

На різних етапах перевірки можуть застосовуватися різні стандартні процедури, деякі з котрих представлено в таблиці 6.7.

Таблиця 6.7

Процедури аудиту для перевірки інформаційних систем як частини СВК

Етапи перевірки	Розглянуті питання	Аудиторські процедури
1	2	3
Тестування програмного забезпечення	Назва програми, сфера її діяльності на ринку	Запит
	Особливості автоматизованої системи бухгалтерського обліку	Запит, спостереження
	Ступінь інтегрованості системи автоматизації бухгалтерського обліку з іншими розділами керування суб'єктом господарювання	Інспектування
	Час і строки придбання, впровадження програмного забезпечення	Запит
Тестування доступу до облікової системи	Ранжирування посадових осіб, які мають право вільного доступу до робочих файлів у ПЕВМ або на машинних носіях інформації	Запит, спостереження
	Наявність різних рівнів паролів для обмеження доступу до електронних документів	Запит, інспектування
	Процедури з обмеження доступу та забезпеченню конфіденційного зберігання документації на жорстких дисках	Запит, інспектування

Продовження табл. 6.7

1	2	3
Оцінка технічного забезпечення	Розміщення системи КОД	Запит, інспектування
	Наявність мережевої версії	
	Забезпечення архівації та збереження даних	Запит
Порядок документування господарських операцій	Порядок введення, редагування й скасування документів	Запит, спостереження
	Повнота введення інформації	Спостереження, інспектування
	Своєчасність введення документів	
	Уніфікація документів	
Кваліфікація персоналу	Наявність і характеристика документообігу	Запит
	Рівень кваліфікації головного бухгалтера і співробітників бухгалтерії	Запит – підтвердження
	Досвід роботи співробітників бухгалтерії	Спостереження
Перевірка дотримання законодавства	Практичне застосування навичок роботи з автоматизованою програмою бухгалтерії	Спостереження
	Правильність формування бухгалтерських записів і сальдо по рахунках	Перерахунок, підтвердження
	Правильність складання й обчислення математичних алгоритмів і розрахункових операцій	Перерахунок
	Правильність складання зведених регістрів за даними первинної інформації	Перерахунок, спостереження
Формування фінансової звітності	Технологія формування звітності	Запит, спостереження

Робочі документи аудитора, в яких фіксуються зазначені процедури й оцінюється система бухгалтерського обліку, є частиною методики тестування СВК. З іншого боку, ці документи виконують роль комплексної оцінки СВК у суб'єктів господарювання, що застосовують автоматизовану обробку облікової інформації.

Основні процедури, які необхідно здійснити аудитору при застосуванні КМА, включають:

– встановлення цілей застосування КМА;

– визначення змісту й порядку доступу до файлів суб'єкта господарювання;

– ідентифікація файлів або баз даних, які слід розглянути;

– розуміння відносин між таблицями даних там, де буде розглянута база даних;

– визначення специфічних тестів або процедур, а також пов'язані операції й залишки, на які вони впливають;

– визначення вимог щодо вихідних даних;

– організація виконання деяких копій файлів і релевантних баз даних на відповідну дату;

– призначення персоналу, який може брати участь у проектуванні й застосуванні КМА;

– забезпечення того, що використання КМА належним чином контролюється й документується;

– організацію адміністративної діяльності, у тому числі, забезпечення необхідних навичок і засобів обслуговування комп'ютера;

– еквівалентність даних, які будуть використовуватися для КМА з бухгалтерськими записами;

– виконання КМА і оцінку результатів.

Специфічні процедури, необхідні для контролю над використанням КМА, залежать від способу застосування.

При визначенні контролю, аудитор повинен ураховувати необхідність:

– затвердження технічних характеристик і проведення огляду робіт, проведених з використанням КМА;

– контроль над змінами в програмі й доступу до комп'ютерних файлів. Якщо не можна покладатися на такий контроль для забезпечення цілісності КМА, аудитор може розглядати доцільність обробки даних із застосуванням КМА на інших засобах обслуговування комп'ютера;

– забезпечення відповідної інтеграції даних, що отримані аудитором у процесі аудиту.

Процедури, проведені аудитором для контролю над застосуванням КМА, можуть включати (рис. 6.10):

– запуск аудиторського програмного забезпечення на невеликих тестових файлах до його запуску на основні файли даних;

– перевірка використання правильних файлів, наприклад, за допомогою перевірки зовнішніх доказів, таких як контрольні підсумки, які зберігаються користувачем, і перевірка повноти змісту файлів;

– одержання доказів того, що аудиторське програмне забезпечення діє як заплановано, наприклад, шляхом аналізу інформації контролю й результатів;

– встановлення відповідних заходів безпеки для захисту повноти й конфіденційності даних.



Рис. 6.10 Аудиторські процедури в умовах застосування КМА

Аудиторські процедури, що виконуються для контролю над застосуванням тестових даних, можуть включати:

– підтвердження того, що для обробки тестових даних використовувалася поточна версія програм;

– контроль над послідовністю подання тестових даних;

– прогнозування результатів тестових даних і порівняння їх з фактичними результатами тестів, що застосовуються до окремих операцій і в цілому.

Аудиторські процедури для контролю використання аудиторського програмного забезпечення можуть включати:

– перевірку повноти, точності й наявності релевантних даних, наприклад, можуть бути отримані конкретні історичні дані для складання фінансового звіту;

– перегляд достовірності оцінок, які використані у застосуванні

комплекту інструментів, особливо при використанні моделювання програмного забезпечення;

– перевірку використання ресурсів зі здатностями при використанні й контролі обраних інструментів;

– затвердження адекватного рівня комплекту інструментів для цілей аудиту, наприклад може бути необхідне використання специфічних систем певного виду діяльності для проектування програм аудиту для одиничних циклів діяльності.

Окремим питанням в процесі аудиту є перевірка знань і вмінь роботи персоналу бухгалтерської служби з комп'ютерною програмою бухгалтерського обліку. Даний етап перевірки є одним із ключових етапів, тому що саме тут є можливість появи помилок та підвищення рівня аудиторського ризику.

Доповнюючи методику оцінки кваліфікації персоналу С. М. Бичкової [62, с. 124], автором запропоновано форму робочого документу аудитора при оцінці знань і вмінь персоналу (табл. 6.8.)

Останнім розділом при перевірці облікової системи суб'єкта господарювання є перевірка формування фінансової звітності. При розумінні системи бухгалтерського обліку в частині формування фінансової звітності необхідно звернути увагу на наступні аспекти:

– порядок формування звітності (відповідальна особа за підготовку фінансової звітності, термін та етапи її підготовки);

– форма звітності (повністю автоматизована, автоматизована з урахуванням ручних доповнень, ручна з урахуванням деяких статей, сформованих у програмі). Визначається частка статей звітності, сформованих у програмі. За умови відповідності програми автоматизації вимогам законодавства й методології бухгалтерського обліку автоматизована форма складання звітності підвищує оцінку СВК, знижує ризик виникнення помилки;

– залежність складання фінансової звітності від одного виконавця (як правило, залежність від заступника або головного бухгалтера) знижує оцінку СВК.

Технологічні зміни в розвитку КІС, що застосовуються для управління суб'єктами господарювання, зокрема, ведення бухгалтерського обліку, обумовили також зміни в МСА стосовно виконання завдань з надання впевненості в умовах КІС. У зв'язку з цим комп'ютеризація аудиторської діяльності повинна передбачати розробку та впровадження в аудиторську практику таких програмних продуктів, які б забезпечували автоматизацію виконання завдань з надання впевненості щодо різних предметів перевірки та супутніх послуг згідно з МСА та включали в себе можливості експертних систем.

Таблиця 6.8

Тестування (оцінка) кваліфікації персоналу бухгалтерської служби при роботі з програмним забезпеченням (фрагмент)

№ з/п	Параметр перевірки	Відповідь
1.	Наявність вищої економічної освіти у головного бухгалтера	
2.	Наявність вищої економічної освіти у співробітників бухгалтерської служби	
3.	Наявність персональних комп'ютерів у роботі облікового персоналу: – весь обліковий персонал має на робочому місті особистий персональний комп'ютер; – є робочі місця, де один персональний комп'ютер використовується двома і більше співробітниками; – є співробітники, які не мають на робочому місці персонального комп'ютера.	
4.	Наявність сертифікатів (свідоцтв) про проходження навчання роботі з програмним продуктом	
5.	Чи виникали у співробітників питання після проходження навчання при роботі з програмою.	
6	Кількість років, що пройшло після навчання	
7	Самостійна оцінка навичок роботи в програмі як гарна більше половини співробітників бухгалтерської служби	

У міру всезростаючого застосування ІТ та комп'ютерної техніки в бізнесі, насамперед, у сфері управління бізнесом, усе більш актуально постає питання комп'ютеризації аудиторської діяльності.

Широке застосування КІС в управлінні підприємствами, з одного боку, впливає на проведення аудиторських перевірок, а з іншого – потребує проведення аудиту з використанням комп'ютерної техніки та КМА.

Як відповідь на виклик часу МСА [489] було встановлено положення та рекомендації, яких слід дотримуватися при проведенні аудиторських перевірок в середовищі КІС (табл. 6.9).

Тут варто зауважити, що відміна наведених в таблиці 6.9 положень і стандартів, яка відбулася у виданні МСА від 2006 р., не заперечує практичного досвіду, узагальненого в них.

Необхідність формування напрямів та рекомендацій щодо практичного застосування досягнень сучасних інформаційних технологій з метою розширення інструментарію аудитора залишається сьогодні однією із

Таблиця 6.9

МСА, що регулювали проведення аудиту в контрольному середовищі

№ МСА, ПМПА	Назва стандарту чи положення [489]
401	Аудит у середовищі комп'ютерних інформаційних систем
1001	Середовище ІТ: автономні персональні комп'ютери
1002	Середовище ІТ: інтерактивні комп'ютерні системи
1003	Середовище ІТ: системи баз даних
1008	Оцінка ризику та внутрішній контроль: характеристики та особливості КІС
1009	Комп'ютеризовані методи аудиту

найбільш актуальних проблем розвитку теорії та практики вітчизняного аудиту.

Зокрема, у МСА 401 [278, с. 391] зазначалось, що середовище КІС може вплинути на:

– процедури одержання достатнього розуміння системи бухгалтерського обліку і СВК;

– розгляд властивого ризику і ризику контролю;

– розробку і здійснення аудитором тестів контролю та процедур по суті, необхідних для досягнення цілей аудиторської перевірки (рис. 6.11).

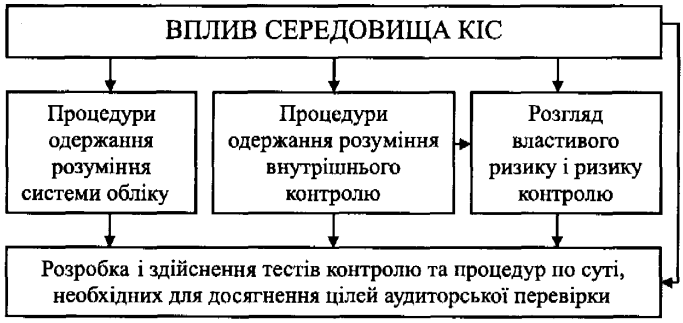

Рис. 6.11 Вплив середовища КІС на методику аудиту

Безумовно, аудитор може застосовувати ручні або КМА, або поєднання обох методів з метою одержання достатніх аудиторських доказів. Однак, у більшості систем бухгалтерського обліку, які використовують комп'ютери для обробки інформації, аудитору буде важко або навіть

неможливо одержати певні дані для перевірки, запиту чи підтвердження без використання комп'ютерної техніки.

КМА можуть поліпшити ефективність і дієвість певних аудиторських процедур, зокрема, тести контролю і процедури по суті там, де вхідних документів чи явних аудиторських слідів немає. Безумовно, ефективним є застосування КМА при формуванні вибірки, якщо генеральна сукупність занадто велика.

Згідно з ПМПА 1009 [278, с. 794] (відкликаний в грудні 2004 р.) під терміном КМА розуміють комп'ютерні програми та інструменти, що використовуються аудитором як елемент аудиторських процедур для обробки даних, що перебувають в КІС підприємства. Це можуть бути дані про операції, до яких аудитор хоче застосувати тести контролю або процедури по суті чи дані будь-якого іншого типу, зокрема:

– тести по суті операцій і сальдо рахунків, наприклад, забезпечення повторного обчислення або вилучення первинних документів чи операцій з певною сумою з КІС;

– аналітичні процедури, наприклад, з метою виявлення суперечностей чи значних коливань;

– тести загальних заходів контролю, наприклад, перевірка конфігурації чи операційної системи, процедур доступу тощо;

– програми вибірки для вилучення даних, призначених для аудиторської перевірки.

Розвиток інформаційних технологій здійснюється досить стрімко. Мова вже йде не про окремі КМА, а про комп'ютерний аудит. Термін "комп'ютерний аудит" означає використання комп'ютерів і сучасних інформаційних технологій для організації аудиторської діяльності, включаючи аудиторські перевірки фінансової звітності і підготовку аудиторського висновку, а також супутніх аудиту послуг [356].

Очевидно, що аудитор повинен не тільки враховувати вплив КІС на проведення аудиту, а й здійснювати перевірку в умовах функціонування управлінських КІС, що включають в себе і підсистеми ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності. У зв'язку з цими технологічними змінами зазнали змін і МСА. Так, МСА 401 та ПМПА, наведені в таблиці 6.9, з тексту МСА в редакції 2006, 2007 та 2011 років виключено. Положення та коментарі щодо проведення аудиту в умовах КІС тепер містяться в різних МСА.

Фахівці стверджують, що розвиток комп'ютерних програм для автоматизації аудиторської діяльності відстає від вимог часу [231, с. 12-15]. Дійсно, ринок АПЗ тільки починає розвиватися.

В Україні стан справ з впровадженням сучасних технологій в аудит значно гірший в порівнянні з іншими країнами. Це підтверджує й той факт, що навіть в Росії вже з'явилося близько десятка спеціалізованих

програмних продуктів місцевої розробки. Але, аналіз ринку АПЗ у Росії показує його значну обмеженість. У більшості випадків пропонується лише автоматизація окремих процедур і завдань аудиторської перевірки, які за авторською методикою розробників до того ще й звужують область їх застосування. Серед спеціалізованого АПЗ, яке являє собою завершені програмні продукти, можна назвати лише п'ять, а саме:

- ПП "Асистент Аудитора" (розробник фірма "Сервіс-аудит");
- ПП "Помощник аудитора" (фірма "Гольдберг-аудит");
- ПП "Abacus Professional";
- Програмний комплекс "Экспресс Аудит: ПРОФ";
- ПП "IT Audit: Аудитор" (КСБ "Мастер-Софт").

Змістовну інформацію про перші чотири з перелічених програмних продуктів навів С. В. Івахненков [180]. Кожен з цих програмних продуктів певною мірою дозволяє аудитору автоматизувати такі етапи аудиту фінансової звітності, як планування перевірки (розробка плану та програми аудиту), отримання та документування доказів, підготовка звітності на заключному етапі. На думку С. В. Івахненкова [180], найбільш досконалим з наведених програмних продуктів є програмний комплекс "Экспресс Аудит: ПРОФ". Інші спеціалісти звертають увагу на досить широкі можливості ПП "IT Audit: Аудитор" [231, с. 12-15].

Проте, всім російським програмним продуктам притаманні спільні обмеження та недоліки. Зокрема, хоча для деяких з програм анонсується їхня відповідність вимогам МСА, але російські фірми-розробники головним чином дотримувались вимог Федеральних правил (стандартів) аудиторської діяльності, що діють у Російській Федерації. Фактично вимоги МСА в редакціях 2006, 2007, 2010 р.р. в них не враховано. Зазначені програмні продукти, як правило, доцільно застосовувати виключно для автоматизації організації окремих аудиторських перевірок фінансової звітності, але вони не можуть бути застосовані для автоматизації виконання завдань з надання впевненості згідно МСА.

Ринок аудиторського програмного забезпечення в Україні тільки починає розвиватися. Тривалий час в Україні не було програмного забезпечення власної розробки. В 2006 році з'явилась українська аудиторська програма "Івахненков & Катеньов Аудит". Її особливістю є двоступеневе перенесення облікових даних. Спочатку дані з бухгалтерської системи перевіряються на предмет їх цілісності. Після конвертації даних із формату "1С:Бухгалтерія" або іншої бухгалтерської програми вони переносяться у проміжні бази даних. Облікова інформація в них зберігається в спеціально розробленому форматі, який побудований із урахуванням специфікації XBRL – eXtended Business Reporting Language. XBRL – це спеціально розроблений стандарт, створений консорціумом, до якого входять найбільші як аудиторські фірми, так і розробники програмного забезпечен-

ня. Призначення стандарту XBRL – універсалізувати обмін даними між програмним забезпеченням різних виробників та спростити подання фінансової інформації. Програма орієнтована на окрему специфікацію в межах XBRL, XBRL GL (General Ledger – Головна книга), спеціально розроблену для опису бухгалтерських записів. Після цього виправлені та стандартизовані дані переносять до власне аудиторської програми для наступного аналізу. Це дало змогу формалізувати процес перенесення даних та підвищити його надійність [178, с. 38-44].

Наявність єдиних методологічних принципів при виконанні завдань з надання впевненості, у той же час, вимагатиме від потенційних програмних продуктів достатньої гнучкості та ергономічності. Фактично такі програми повинні бути свого роду "конструкторами", які дозволять аудиторам-користувачам змоделювати конкретну ситуацію при виконанні тих чи інших завдань з надання впевненості.

Сучасна автоматизована система аудиторської діяльності має відповідати певним вимогам (рис. 6.12):

- достатня гнучкість та налаштовуваність параметрів;
- простота, інтуїтивність та ергономічність інтерфейсу;
- електронний цифровий підпис документів;
- імпортування даних облікових систем;
- розподілена обробка даних;
- безпека даних та збереження конфіденційної інформації;
- ведення архіву.



Рис. 6.12 Сучасні вимоги до автоматизованої системи аудиту

Окремо зупинимося на питанні збереження інформації. Конфіденційність є одною з найважливіших етичних вимог. Саме тому САД мають розробити та впровадити процедури, які гарантують збереження всієї на-

копиченої інформації та відповідний її захист. Певні процедури необхідно здійснювати у трьох напрямках: при переході на електронні носії; для зберігання документації; для забезпечення конфіденційності (рис. 6.13).



Рис. 6.13 Процедури з метою зберігання документації, перекладу її на електронні носії та забезпечення конфіденційності

Усе сказане дає можливість зробити висновок, що процес впровадження комп'ютерних технологій в аудиті розвивається досить високими темпами. У першу чергу це стосується автоматизації документування аудиту. Розробляються також методики, що дозволяють використовувати комп'ютерні дані суб'єкта господарювання, що перевіряється, при плануванні й проведенні аудиту.

Формування ВФСА, які регулюють аудит в середовищі КОД, необхідно в першу чергу для встановлення й впровадження в практику прогресивних методик комп'ютерного аудиту, застосовуваних на постійній основі.

Розробка й використання даних методик дозволяють підвищити точність аудиторських процедур, поліпшити співвідношення "ціна – якість" проведених перевірок, сприяти впровадженню широко застосовуваних західними аудиторськими фірмами "конвеєрних технологій", і в остаточному підсумку, сприяти підвищенню конкурентоспроможності аудиторських фірм.

Таким чином, на нашу думку, комп'ютеризація аудиторської діяльності повинна передбачати розробку та впровадження в аудиторську практику таких програмних продуктів, які б забезпечували автоматизацію виконання завдань з надання впевненості щодо різних предметів перевірки та включали в собі можливості експертних систем.

6.2 Стандартизація процедур аудиту

Загальні міркування щодо внутрішньої стандартизації

Аудит у світі, так і в Україні є строго стандартизованим. МСА встановлюють однакові вимоги до проведення й оформлення аудиту, оцінки якості аудиторських послуг для всіх аудиторських фірм. Але їх недостатньо для ефективної організації аудиторської діяльності в рамках конкретної аудиторської фірми. Неефективність системи управління в реальній дійсності проявляється у зростаючому числі конфліктів як зовні, із клієнтами, так і усередині, між підрозділами й співробітниками, зриві строків виконання робіт і зниженні якості надання аудиторських послуг. Як свідчить судова практика в Європі і США [578, 582, 594], при пред'явленні суб'єктом господарювання позову до аудитора вирішальним аргументом на користь останнього може стати доказ факту послідовного застосування аудиторських стандартів.

Для впровадження змін необхідно розробити регламентуючі стандарти діяльності, які б фіксували адміністративне підпорядкування суб'єктів управління, їх функціональну взаємодію [384, с. 91-92].

Практика показує, що професійні стандарти потребують більш докладної деталізації конкретних дій, прийомів, способів і процедур, застосовуваних у процесі проведення перевірки, чому сприяють ВФСА.

Дослідження якості аудиторських послуг проводилося багатьма фахівцями, але у нормативних документах і в наукових працях, як вже зазначалося, відсутня однозначність у визначенні таких понять як "якість

аудиту" та "система якості аудиту", критерії, що визначають якісну роботу аудиторської фірми.

В практиці під якістю аудиту розуміється сукупність властивостей і характеристик проведеного аудиту, які дозволяють задовольнити потреби користувачів інформації.

Основним принципом забезпечення якісної роботи є встановлення стандартів аудиту, які визначають певні правила та контроль над їхнім виконанням. Отже, можна зробити висновок, що якість аудиту виміряється системою показників, які є характеристикою дотримання аудиторською фірмою вимог ВФСА.

З іншого боку, систему якості аудиту можна представити як сукупність наступних елементів (рис. 6.14):

– якість як ступінь відповідності внутрішньофірмової системи проведення аудиту основним принципам аудиту, стандартам (правилам) аудиторської діяльності;

– якість як ступінь відповідності конкретної аудиторської перевірки внутрішньофірмовим вимогам до її проведення;

– якість як ступінь відповідності аудиторських послуг потребам користувачів.

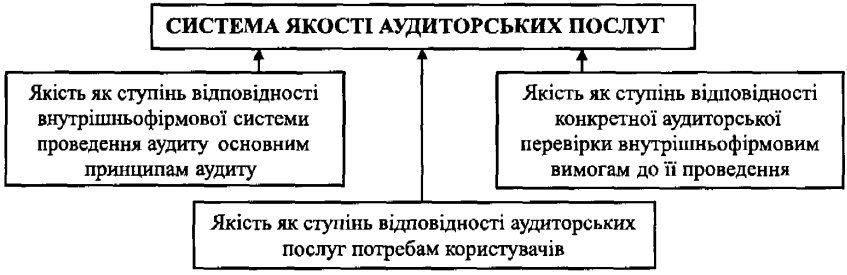

Рис. 6.14 Складові системи якості аудиторських послуг

Усі перераховані елементи системи якості в сукупності становлять поняття "якість аудиту".

У загальному виді система якості аудиту – це сукупність внутрішньофірмових стандартів, організаційної структури аудиторської фірми, процесів і ресурсів, необхідних для здійснення контролю якості аудиту.

Найважливішими в складі елементів, на нашу думку, є дві складові якості роботи – це внутрішньофірмові стандарти аудиторської діяльності та внутрішньофірмовий контроль якості послуг.

Саме ВФСА мають забезпечити ефективну діяльність аудиторської фірми, тому що якість аудиту перебуває в прямій залежності від дотримання фірмою всіх правил, визначених ВФСА. Метою розробки ВФСА

є уніфікація принципів і підходів САД до порядку організації надання аудиторських і супутніх послуг, організації і застосування внутрішньофірмового контролю якості аудиту відповідно до МСА, підвищення надійності і якості аудиторських послуг, зниження аудиторського ризику і створення додаткового рівня гарантій результатів аудиту для зацікавлених користувачів бухгалтерської інформації [410, с. 267-270].

Дослідженням проблеми створення системи ВФСА займалися російські вчені Є. М. Гутцайт [108], О. В. Ковальова, Ю. П. Константинов [201, с. 60-62], Ю. Ю. Кочинєв [216], А. В. Краєв [218], Н. Т. Лабинцев [242], Л. Г. Макарова [260], В. І. Подольський [353, с. 235], М. Ю. Письманник [347], Д. Н. Письменна [348, с. 65-71], В. А. Ситникова [468, с. 59-65], Е. А. Уткін [512], А. Д. Шеремет, В. П. Суйц [542] та українські науковці М. В. Болдуєв [37], Т. В. Василькова [67, с. 214-223], М. Г. Гайдай [82, с. 52-56], Н. А. Іванова [176], Н. І. Петренко [328, с. 80-82], Л. Я. Тринька, М. Т. Щирба [556, с. 53-56].

Проблему розробки ВФСА висвітлила у своїй роботі Л. Г. Макарова [260]. Нею були запропоновані концептуальні основи розробки внутрішніх стандартів аудиторських фірм відповідно до вимог російських правил (стандартів) аудиторської діяльності. Слід зазначити, що в Росії розроблено і ухвалено Комісією з аудиторської діяльності при Президенті Російської Федерації (протокол від 20.10.1999 р. № 6) стандарт аудиторської діяльності, що регламентує загальний порядок розробки внутрішньофірмових стандартів і визначає основні вимоги до їх структури та змісту.

Не менш корисними є роботи Ф. Ф. Бутинця [51, 52], С. Ф. Голова [171, с. 36], О. А. Петрик [340], О. Ю. Редька [427, с. 52, 422, с. 27-37].

ВФСА вирішують ті ж завдання, що і міжнародні, але в масштабі аудиторської фірми. ВФСА – це документи, що деталізують і регламентують єдині вимоги до здійснення і оформлення аудиту та призначені для підвищення ефективності практичної роботи аудиторської фірми, достовірності результатів перевірки і її адекватності прийнятим в Україні МСА.

Виходячи з загальновизнаних принципів аудиту, аудиторська фірма повинна сформувати пакет ВФСА, який відображає її власний підхід до проведених перевірок та складання висновків. Тобто ВФСА повинні містити конкретні рекомендації щодо чіткого порядку дій по виконанню аудиторських послуг. Крім цього, ВФСА забезпечують додаткову базу для врегулювання конфліктів між співробітниками й адміністрацією аудиторської фірми, між аудиторською фірмою і фіскальними органами, між аудиторською фірмою і суб'єктом перевірки [385, с. 138-139].

Розробка ВФСА повинна здійснюватися на основі діючих в Україні законодавчих і нормативних актів, вимог МСА.

На жаль, як показує проведене І. М. Дмитренко [133] дослідження, у вітчизняних наукових розробках проблема створення ВФСА ще не

знайшла належного висвітлення, а практикуючі аудитори здебільшого це питання тільки починають розуміти. Так результати дослідження діяльності аудиторських фірм Донецького регіону показали, що тільки 14% із них займаються розробкою і впровадженням в свою діяльність ВФСА [133]. Аналогічну думку висловлює Т. М. Зацерковна: "у теперішній час не кожна аудиторська фірма має повний пакет внутрішньофірмових стандартів" [163].

Питання комп'ютеризації та автоматизації аудиторських процедур освітлені в працях: А. М. Романова та Б. Ю. Одинцова [447, 448, с. 5-6], Є. М. Гутцайта [111, с. 11], але недостатньо розкриті можливості застосування комп'ютерних методів у процесі контролю якості аудиторської роботи.

Відсутні дослідження з питань оцінки стану й підвищення ефективності системи менеджменту якості аудиту на основі зіставлення витрат і передбачуваної економії від її функціонування.

Отже, на основі вивчення наукової спеціальної літератури, аналізу МСА та практичного досвіду українських і закордонних аудиторських фірм можна зробити висновок про те, що тема внутрішньої стандартизації аудиторської діяльності ще довго буде актуальною.

Необхідність розробки ВФСА обумовлюється тим, що для практичного застосування МСА аудиторським фірмам необхідно деталізувати окремі положення, доводячи їх до конкретних процедур.

Для здійснення внутрішньої стандартизації необхідно, як мінімум, визначитися з самими термінами "стандартизація" та "стандарт".

Стандартизація – діяльність, що полягає у встановленні положень для загального і багаторазового застосування щодо наявних чи можливих завдань з метою досягнення оптимального ступеня впорядкування у певній сфері, результатом якої є підвищення ступеня відповідності послуг їх функціональному призначенню. В загальному випадку під стандартизацією розуміється діяльність, спрямована на досягнення впорядкування в певній області за допомогою встановлення положень для загального і багатократного застосування відносно реально існуючих і потенційних завдань. Ця діяльність виявляється в розробці, публікації та застосуванні стандартів [301].

Стандарт – це документ, розроблений на основі консенсусу та затверджений уповноваженим органом, що встановлює призначені для загального і багаторазового використання правила, інструкції або характеристики, які стосуються діяльності чи її результатів. Стандарт також може містити вимоги до термінології та символіки [516].

Об'єктами стандартизації є процеси та послуги, зокрема системи, їх сумісність та уніфікація, правила, процедури, функції, методи, персонал, а також вимоги до термінології, позначення.

Метою стандартизації є забезпечення відповідності об'єктів стандартизації їх функціональному призначенню, інформування споживачів про якість послуг, підтримка розвитку конкурентоспроможності.

Завдання стандартизації полягають у:

– економії всіх видів ресурсів;

– якості робіт і послуг відповідно до рівня розвитку науки, техніки і технології;

– єдність вимірів.

Щодо аудиту, то його результативність в значній мірі залежить від рівня його методичної забезпеченості, наявності в розпорядженні аудиторів спеціалізованих методик виявлення кризових аспектів у діяльності осіб, що перевіряються, регламентів дій аудитора на стадії планування, здійснення й презентації результатів.

У Великому енциклопедичному словнику стандарт (від англ. *Standart* – норма, зразок) визначається як нормативно-технічний документ, що встановлює комплекс норм, правил, вимог до об'єкта стандартизації [41]. Стандарт може бути розроблений на норми, правила, вимоги в різних областях, до однієї з яких відноситься й аудит.

У МСА визначення стандарту не приводиться, але відзначається, що вони застосовуються до суттєвих аспектів при аудиторській перевірці фінансової звітності, містять базові принципи й основні процедури разом з відповідними рекомендаціями у формі пояснювальних і інших матеріалів.

Автори книги "Аудит Монтгомері" вважають, що "стандарти аудиту в самому широкому змісті є керівництвом до поведінки аудитора на професійному рівні" [20]. Далі зазначається, що "професійні технічні стандарти встановлюються для забезпечення певного мінімального рівня виконання і якості... стандарти є заходом якості виконання" [20, с. 55].

Дж. Робертсон відзначає, що стандарти "регулюють якість професійної діяльності аудиторів" [444, с. 122].

Є. А. Аренс, Дж. К. Лоббек визначають стандарти аудиту як "загальні керівні матеріали для допомоги аудиторам у виконанні їх обов'язків по аудиту завершеної бухгалтерської звітності. У них розглянуті професійні якості, вимоги до ходу перевірки й до аудиторських висновків і доказів" [17, с. 25]. Із цими авторами погоджується А. А. Терехов [499, с. 275].

Трохи ширше розкривають поняття стандартів аудиту А.Д. Шеремет і В. П. Суйц: "Аудиторські стандарти формулюють єдині базові вимоги, що визначають нормативи по якості й надійності аудиту і які забезпечують певний рівень гарантії результатів аудиторської перевірки при дотриманні цих вимог. Аудиторські стандарти є підставою для доказу в суді якості проведення аудиту й визначення заходу відповідальності аудиторів.

Стандарти встановлюють загальний підхід до проведення аудиту, масштаб аудиторської перевірки, види звітів аудиторів, методологію аудиту, а також базові принципи, які повинні дотримуватися всіма представниками цієї професії незалежно від умов, у яких проводиться аудит" [542, с. 75-76].

Точку зору цих авторів розділяють Р. А. Алборов [7], Є. М. Гутцайт [111, с. 11, 108, с. 80, 109], Ю. А. Данилевський [116, с. 186-198], С. К. Єгорова [150], О. В. Ковальова та Ю. П. Константинов [201, с. 60-62], Н. Т. Лобинцев [241], О. М. Островський [111, с. 11, 109], Н. А. Ремізов [116, с. 186-198; 111, с. 11], В. В. Скобара [471], Т. Г. Шешукова [546, 547] і ін. Отже, автори прямо пов'язують дотримання аудиторських стандартів з якістю аудиту.

В. І. Подільський визначає основне значення стандартів як "встановлення норм аудиту, що однозначно інтерпретуються усіма суб'єктами фінансово-господарської діяльності, і, насамперед, арбітражним судом" [353, с. 31]. Із цим погоджується В. В. Скобара та відзначає, що міжнародні стандарти аудиторської діяльності призначені для опису на основі єдиної методологічної бази принципів здійснення аудиту з метою вироблення однозначного розуміння його ролі й значення, цілей і завдань його здійснення, механізмів і процедур їх досягнення й вирішення [471, 472].

В. І. Подольський, А. А. Савин, Л. В. Сотникова вважають, що внутрішні стандарти – частина організаційно-розпорядчої документації й системи внутрішнього контролю аудиторської організації [354].

С. П. Суворова, Н. В. Парушина, Є. В. Галкіна [493, с. 39], Г. А. Юдина, М. Н. Черних [561] дають більш докладне визначення: внутрішньофірмові стандарти – документи, що деталізують і регламентують однакові вимоги до здійснення й оформлення аудиту, прийняті й затверджені аудиторською організацією з метою забезпечення ефективності практичної роботи та її адекватності вимогам правил (стандартам) аудиторської діяльності.

На думку А. Ж. Пшенічної "внутрішньофірмові стандарти аудиту – сукупність принципів, методів, прийомів та способів, що використовуються аудиторською фірмою для надання аудиторських послуг, складання і надання їх результатів, виходячи із правил та особливостей діяльності аудиторської фірми" [417].

У Законі України "Про аудиторську діяльність" взагалі відсутнє визначення стандартів. Є тільки вимога їх застосування: "При здійсненні аудиторської діяльності аудитори та аудиторські фірми застосовують відповідні стандарти аудиту. Стандарти аудиту приймаються на основі стандартів аудиту та етики Міжнародної федерації бухгалтерів з дотриманням вимог цього Закону та інших нормативно-правових актів. Стандарти аудиту є обов'язковими для дотримання аудиторами, аудиторськими фірмами та суб'єктами господарювання" [366].

Дослідження вітчизняних економічних джерел свідчить, що у визначенні терміну немає єдності (табл. 6.10). Тобто, всі розуміють, що внутрішні стандарти аудиторам вкрай потрібні, але поки ще не зовсім зрозуміло, які саме і для чого.

Розглядаючи вищенаведені визначення стандартів аудиту, можна відзначити риси стандартів аудиту, які повинні бути у визначенні даного терміна.

Таблиця 6.10

Визначення дефініції "внутрішньофірмові (внутрішні) стандарти" у вітчизняній економічній літературі

Автор	Визначення
1	2
Л. М. Андреєва [14]	Якісне надання аудиторських послуг безпосередньо пов'язане з наявністю в аудиторській фірмі технології (методології) проведення аудиту, яка регламентується внутрішньофірмовими стандартами аудиту, розробленими з урахуванням вимог Стандартів аудиту й етики Міжнародної федерації бухгалтерів.
Ф. Ф. Бутинець [51]	Внутрішньофірмові стандарти аудиту (ВСА) – це сукупність принципів, методів, прийомів і способів, що використовуються аудиторською фірмою для надання аудиторських послуг, складання і надання їх результатів, виходячи із встановлених правил та особливостей діяльності аудиторської фірми.
О. М. Гнезділова [95]	Внутрішні стандарти – це документи, що деталізують і регламентують єдині вимоги до здійснення й оформлення аудиту.
Л. Є. Дєєва С. М. Аверченко [122, с. 27-32]	ВФСА является совокупностью принципов, методов, приемов и способов, которые используются сотрудниками аудиторской фирмы при предоставлении соответствующих услуг, исходя из установленных правил и особенностей деятельности аудиторской фирмы.
О. В. Царенко [523]	Внутрішні стандарти – це документи, що деталізують і регламентують єдині вимоги до здійснення і оформлення аудиту.
І. М. Дмитренко Т. Ф. Середа [133] К. О. Закалінська [161]	Під внутрішньофірмовими стандартами аудиторської діяльності слід розуміти документи, що деталізують і встановлюють єдині вимоги до здійснення та оформлення аудиту, прийняті та затверджені аудиторською фірмою з метою забезпечення ефективності її практичної роботи.

Продовження табл. 6.10

1	2
Н. М. Яйцева [566, с. 46]	Під внутрішньофірмовими стандартами розуміють документи, що деталізують регламентують єдині вимоги до здійснення та оформлення аудиту, прийняті та затверджені аудиторською організацією з метою забезпечення ефективності практичної роботи та її адекватності вимогам правилам (стандартам) аудиторської діяльності.
О. Б. Акентьєва, Г. С. Малахова, А. О. Мороз [5]	Внутрішні стандарти – це частина організаційно-розпорядчої документації та системи внутрішнього контролю аудиторської організації.
М. І. Бондар [42]	Внутрішньофірмові стандарти аудиту – це сукупність способів, принципів, методів та прийомів, що розробляються та використовуються аудиторською фірмою для надання аудиторських послуг, та порядок документального оформлення результатів перевірки.

Розглядаючи вищенаведені визначення стандартів аудиту, можна відзначити риси стандартів аудиту, які повинні бути у визначенні даного терміна.

По-перше, стандарти, згідно із загальноприйнятим формулюванням, є документами, у яких викладаються однакові вимоги; не є винятком і стандарти аудиту, незалежно від їхньої сфери дії – міжнародні, федеральні правила (стандарти) або внутрішні стандарти аудиторських фірм, об'єднань аудиторських фірм, індивідуально практикуючих аудиторів.

По-друге, доцільно було б перелічити всі аспекти, що регулюються стандартами, у логічному порядку:

- підготовка аудиторів і оцінка їх кваліфікації;
- порядок здійснення аудиторської діяльності й супутніх аудиту послуг;
- документування аудиту;
- контроль якості аудиту й супутніх йому послуг.

Але в цьому випадку формулювання буде дуже громіздким, до того ж розвиток аудиту може привести до появи нових, не передбачених раніше питань, пов'язаних з його регулюванням. З іншого боку, усе викладене вище покликано забезпечити належний рівень якості аудиту й супутніх послуг, а також служити засобом для здійснення контролю якості роботи аудиторів, і ця обставина теж вимагає свого відображення у визначенні стандартів. Тому пропонується наступне визначення:

Стандарти аудиту – це документи, які формулюють однакові вимоги, при дотриманні яких забезпечується відповідний рівень якості аудиту й супутніх йому послуг.

За допомогою розробки та впровадження внутрішніх стандартів, аудиторські фірми вирішують проблему якості своїх послуг, зменшуючи при цьому часові витрати, знижують аудиторський ризик, забезпечують доказову базу при розв'язанні конфліктів із третіми особами, організовують роботу асистентів, забезпечують взаємозамінність фахівців, дозволяють ефективно й вчасно підвищувати їхню кваліфікацію, регулюють етичні конфлікти між працівниками й з економічними суб'єктами [410, с. 267-270].

Система стандартів дозволяє регулювати аудиторську діяльність з урахуванням:

– тенденцій її розвитку і досвіду в масштабах міжнародного аудиторського співтовариства;

– економіки, специфіки обліку і фінансової звітності, нормативно-правового регулювання господарської діяльності і аудиту окремої країни;

– власного підходу кожної аудиторської фірми до перевірок, що проводяться, і документів, що складаються.

Застосування внутрішніх стандартів дозволяє аудиторським фірмам:

– більш повно дотримувати вимоги правил (стандартів) аудиторської діяльності;

– зробити технологію і організацію проведення аудиту раціональнішою, зменшити трудомісткість аудиторських робіт з перевірок окремих ділянок, забезпечити додатковий контроль за роботою асистентів (помічників) аудитора;

– сприяти впровадженню в аудиторську практику наукових досягнень і нових технологій, зміцнити громадський престиж професії;

– забезпечити високу якість аудиторської роботи і сприяти зниженню аудиторського ризику;

– деталізувати професійну поведінку аудитора відповідно до етичних норм аудиту.

Методика розробки ВФСА заснована на загальнонаукових методах і власних методах аудиту, які є базою для визначення їх змісту і форми, повноти, а також ефективного рішення завдань, що стоять перед аудиторами [410, с. 267-270].

Під ВФСА розуміють документи, що деталізують і регламентують однакові вимоги до здійснення й оформлення аудиту, прийняті й затверджені аудиторською фірмою з метою забезпечення ефективності практичної роботи і її відповідності вимогам правил (стандартів) аудиторської діяльності [281].

У вітчизняному аудиті робота зі створення ВФСА тільки започатковується. Це обумовлено тим, що навіть розуміючи необхідність створення власних стандартів, мало хто знає, як це здійснити.

Аналіз вітчизняних публікацій свідчить, що ця проблема досить обмежено висвітлюється як науковцями, так і практиками. Відсутність будь-яких методичних рекомендацій, безумовно, ускладнює роботу кожної окремої фірми. Не зважаючи на те, що ВФСА мають бути індивідуальними, тобто враховувати особливості певної фірми, ми вважаємо доцільним створення так званих "зразків" або типових стандартів. Нам відомо, що ця пропозиція викликала різку критику деяких фахівців. Проте, такий крок суттєво прискорив би впровадження стандартів на багатьох невеликих аудиторських фірмах (за умов опрацювання типових стандартів з урахуванням власних особливостей). До речі, подібний варіант пропонує для невеликих аудиторських фірм російський вчений Е. А. Уткін [512].

Розробка та впровадження внутрішньофірмових стандартів в діяльність аудиторських фірм

Результати проведеного опитування САД щодо використання ними в повсякденній практиці ВФСА говорять про те, що значна кількість САД не мають внутрішньофірмових стандартів з причини того, що процес їх створення та впровадження займає багато часу і є занадто затратним, а в них на це не має ані часу, ані коштів (рис. 6.15).

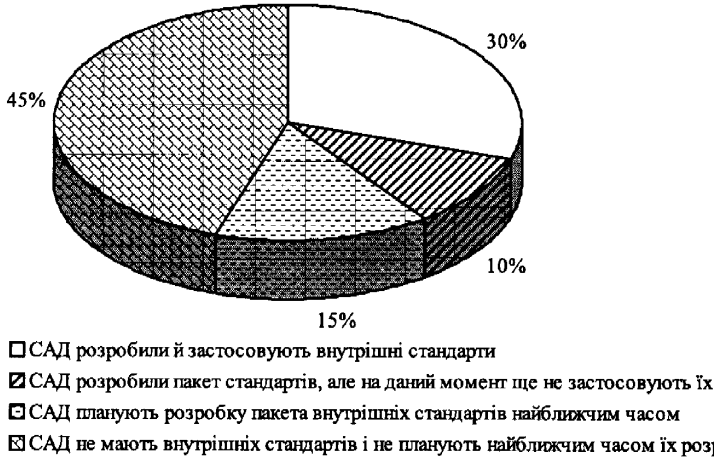

Рис. 6.15 Впровадження ВФСА у САД України станом на 01.01.2010 р.

Подальше дослідження ступеня розробленості ВФСА у тих САД, які їх затвердили, дозволило виявити формальний підхід, неповноту, розрізненість внутрішніх документів. Більшість фірм в якості внутрішніх стандартів застосувала скорочені копії міжнародних і реальної користі від

їхнього існування небагато. Інша проблема – навіть існуючі стандарти не підтримуються в актуальному стані, тобто не переглядаються відповідно до змін, що відбуваються. Все це не сприяє розвитку аудиту, як високоінтелектуальної діяльності й свідчить про невідповідність послуг, що надаються, належному рівню, високим вимогам замовників і законодавства.

Вищесказане підтверджує необхідність подальших досліджень внутрішньофірмової стандартизації аудиту.

Конкретного визначення поняття "стандартизація в аудиті" нормативні документи не містять. Трактувати його можна подвійно. З одного боку, стандартизація являє собою процес формування єдиних принципів (правил), що регулюють ті або інші сторони аудиторської діяльності. З іншої сторони під стандартизацією можна розуміти розробку нормативних документів, що закріплюють ці єдині принципи (правила) регулювання аудиторської діяльності. Безумовно, обидва представлені трактування нерозривно пов'язанні між собою. Дійсно, як тільки формулюються якісь принципи й правила діяльності, можливим стає їхнє закріплення у відповідних нормативних документах. Близький до поняття "стандартизація" термін "стандарт" теж можна розглядати подвійно. З одного боку, стандарти – це сформульовані принципи й правила, що регулюють діяльність. З іншого боку, стандартами можна називати нормативні документи, що закріплюють ці принципи й правила.

Ієрархія системи ВФСА повинна відображати відповідні підходи (рис. 6.16):

– *системний підхід,* що враховує роль кожного стандарту в забезпеченні процесу діяльності аудиторських фірм і взаємозв'язки між стандартами;

– *нормативний підхід,* що припускає взаємний облік вимог різних стандартів і нормативних актів, що регулюють аудиторську діяльність;

– *функціональний підхід,* що реалізується в регламентації стадій і об'єктів аудиту;

– *операційний підхід,* що пов'язується з керуванням аудиторською фірмою.

При цьому, процес розробки ВФСА в аудиторській фірмі повинен опиратися на наступні принципові умови:

– чітку ієрархічність методологічної структури бухгалтерського обліку, звітності й аудиту;

– розмежування обов'язкових вимог і таких, що мають рекомендаційний характер;

– визначення сфери застосування окремих стандартів;

– конкретизація концептуальної основи, що дозволяє визначити ситуації, у яких слід адаптувати існуючі правила;

– встановлення критеріїв професійного реагування на протиріччя нормативних актів.

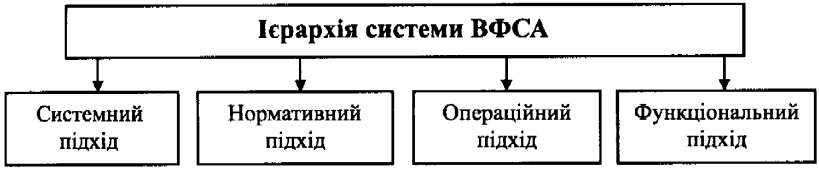

Рис. 6.16 Підходи до формування системи ВФСА

ВФСА – документи, що деталізують і регламентують однакові вимоги до здійснення й оформлення аудиту [383, с. 197-203]. Тобто, це однакові вимоги до порядку здійснення аудиторської діяльності, оформлення й оцінки якості аудиту й супутніх йому послуг, а також до порядку підготовки аудиторів та оцінки їх кваліфікації. Вони регламентують діяльність аудиторів у рамках певної аудиторської фірми та забезпечують додаткові засади для врегулювання реальних і потенційних конфліктів. Із практичної точки зору ВФСА розглядаються як адаптація МСА до умов роботи конкретного САД з обліком його внутрішньої політики, умов діяльності й т.п.

Функції ВФСА досить різноманітні та всеохоплюючі (рис. 6.17). Тобто, саме внутрішні норми та правила, за умов їх стандартизації та неухильного виконання, забезпечують необхідну якість аудиторського процесу.

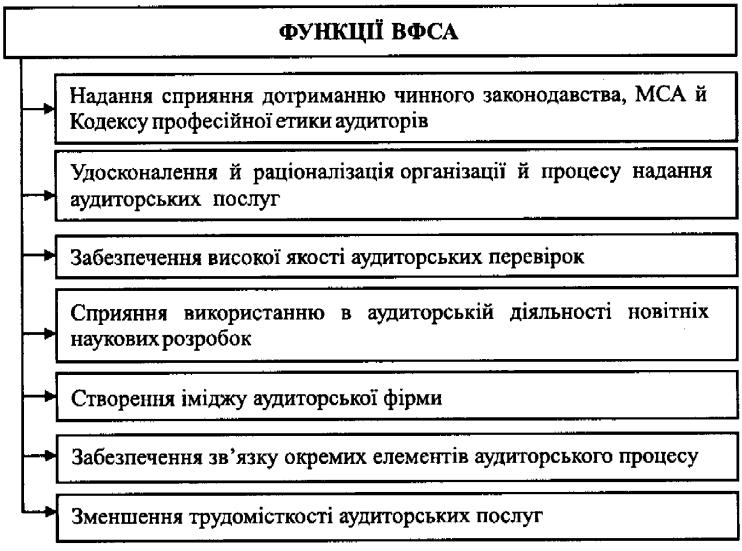

Рис. 6.17 Функції ВФСА

ВФСА можуть включати стандарти, інструкції, методичні розробки, посібники та інші документи, обов'язкові до застосування в аудиторській фірмі, які розкривають внутрішні підходи до здійснення аудиторської діяльності. У сукупності вони являють собою опис комплексного підходу до організації й технології проведення аудиту.

Дуже важливо, щоб при розробці та впровадженні були дотримані загальні організаційні вимоги: забезпечення єдиного підходу до аудиту в аудиторській фірмі, відповідність МСА, індивідуальність, апробація в практичній діяльності (рис. 6.18).

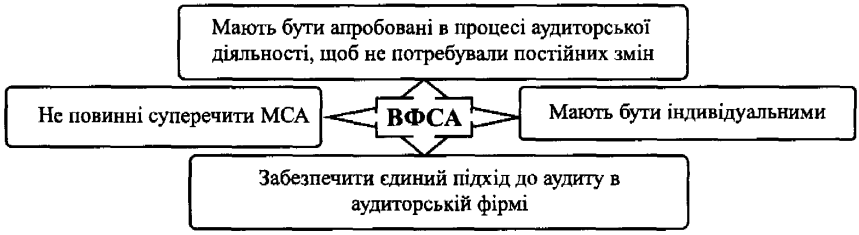

Рис. 6.18 Загальні вимоги до розробки ВФСА

ВФСА – це частина організаційно-розпорядчої документації й СВК суб'єкта аудиторської діяльності. Затверджує їх, як і всі інші розпорядчі документи, керівник САД. Стандарти мають періодично переглядатися, щоб враховувати зміни законодавства та зміни в МСА. Вимоги ВФСА кожної аудиторської фірми повинні регулювати виконання аудиторських процедур відповідно до основних принципів аудиту й загальноприйнятих етичних норм.

Формування ВФСА має здійснюватися на загальних принципах їх підготовки та складання (табл. 6.11), які являють собою концептуальну основу, фундамент для розробки і оцінки внутрішніх стандартів, зокрема, доцільність, спадкоємність і несуперечність, повноту й деталізацію, єдність термінологічної бази, логічної стрункості [385, с. 138-139].

При розробці ВФСА САД має дотримуватися принципу розумної достатності, щоб аудит не перетворився в механічний збір відомостей, не підкріплений професійними судженнями аудитора. ВФСА не повинні надлишково деталізувати й формалізувати аудиторську діяльність. Аудиторська фірма може визначити обов'язкові та лише рекомендовані до застосування положення ВФСА.

Для розробки власних або адаптації запозичених ВФСА необхідно, визначитись з двома питаннями: що стандартизувати і для чого?

За призначенням стандарти можна умовно класифікувати як: загальні стандарти; етичні стандарти; стандарти системи контролю якості; технічні стандарти(рис. 6.19).

Таблиця 6.11

Принципи загальної побудови ВФСА

Вимоги до ВФСА	Зміст вимог ВФСА
Доцільність	При розробці стандартів слід враховувати їхню практичну значимість, актуальність і пріоритетність, мати й приносити практичну користь.
Спадкоємність і несуперечність	Кожний наступний внутрішній стандарт повинен опиратися на раніше прийняті, забезпечувати погодженість і взаємозв'язок з іншими стандартами.
Повнота й деталізація	Внутрішні стандарти повинні комплексно охоплювати всі значимі питання досліджуваної проблеми й детально їх висвітлювати, питання даного стандарту логічно розбудовувати й доповнювати принципи й положення, що викладаються.
Логічна стрункість	Забезпечення чіткості формулювань, цілісність і ясність викладу.
Єдність термінологічної бази	Забезпечення єдності трактування термінів у всіх стандартах і документах.

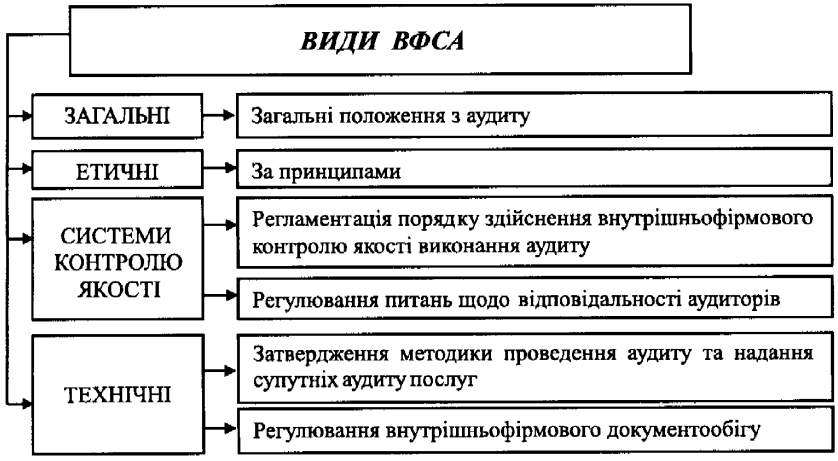

Рис. 6.19 Види ВФСА за призначенням

Етичні впроваджуються для дотримання Кодексу професійної етики, технічні – для удосконалення організації та здійснення саме процесу надання аудиторських послуг, системи контролю якості – для регламентації порядку здійснення внутрішньофірмового контролю якості виконання

аудиту та відповідальності аудиторів. Автором запропоновано перелік внутрішньофірмових стандартів відповідно даної класифікації, який наведено в Додатку Р.

Як свідчать дослідження, закордонні аудитори приділяють увагу переважно етичним стандартам. Мабуть, в їх умовах діяльності це найголовніше. На сучасному рівні розвитку аудиту в Україні будь-які стандарти не змінять становище з дотриманням етичних вимог, зокрема, щодо незалежності, тому що воно обумовлено зовсім іншими чинниками, ніж передбачено Кодексом професійної етики. Досить вичерпно цю проблему висвітив ще в 2004 році О. Ю. Редько, запропонувавши розробити та впровадити в практичну діяльність САД внутрішні етичні стандарти у складі ВФСА "Конфіденційність" та ВФСА "Незалежність аудитора й порядок вирішення конфліктів" [429, с. 4].

Безумовно, етичні стандарти мають бути затверджені та доведені до відома всіх працівників САД. Неухильне дотримання стандартів, що регламентують етику поведінки аудитора, необхідно систематично контролювати. Але підвищити якість надання послуг має також впровадження технічних стандартів, які регулюють як організаційні питання, так і здійснення всіх без виключення етапів аудиту.

При формуванні переліку стандартів та їх змісту необхідно враховувати певні методичні підходи (рис. 6.20).

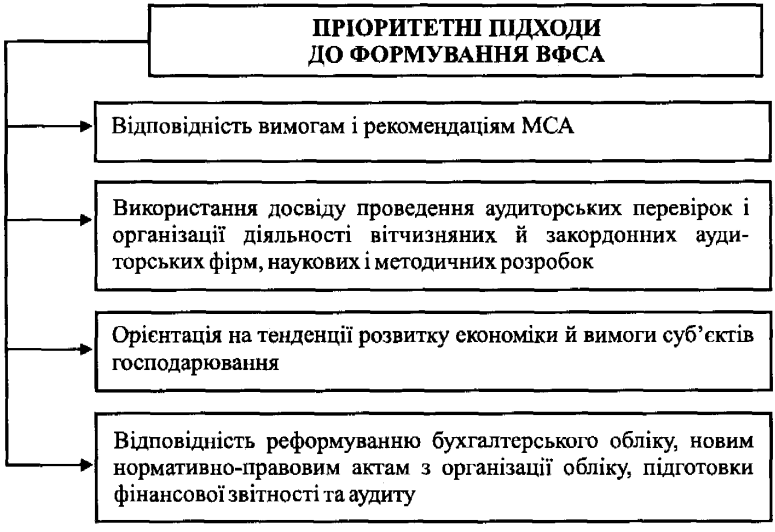

Рис. 6.20 Методичні підходи до формування й розробки ВФСА

Автор вважає, що до переліку ВФСА, що містять *загальні положення* по аудиту, мають увійти:

– стандарти, що описують концепцію та підхід до розробки внутрішніх стандартів, у тому числі стандарт, що визначає їхню структуру;

– стандарти внутрішньої структури й організації діяльності аудиторської фірми;

– нормативні документи, які доповнюють та конкретизують положення, що діють в області аудиторської діяльності.

Таким чином, внутрішні стандарти цієї групи дозволяють створити організаційні основи аудиторської діяльності. Саме вони встановлюють вимоги до питань організації діяльності аудиторської фірми в цілому, тобто, до початку конкретної аудиторської перевірки або надання супутніх послуг. Також, до даної групи можна віднести внутрішні стандарти щодо персоналу, тобто ті, що встановлюють вимоги до освіти, професійного рівня аудиторів і фахівців, регламентують порядок підготовки й підвищення кваліфікації.

При розробці власних стандартів методики проведення аудиту та надання супутніх аудиту послуг не варто, на нашу думку, обмежуватись загальними фразами, тобто повторювати вимоги, що вже закріплені законами або МСА. Спираючись на власний досвід, автор вважає, що дійсно впливають на якість надання аудиторських послуг тільки ті стандарти, в яких конкретно визначено щодо певного предмету перевірки наступне (рис. 6.21):

– нормативно-правова база, яка регулює питання обліку та відображення конкретних операцій;

– склад облікових регістрів, що мають бути досліджені, та альтернативні джерела інформації в разі нестандартної організації обліку;

– перелік обов'язкових процедур (програм) із вказівкою джерел інформації для їх здійснення (крім облікових регістрів);

– робоча документація, тобто стандартизовані тести, анкети, форми переліків, відомостей, розрахунків, аналітичних довідок тощо;

– класифікатор можливих помилок та процедури для їх виявлення;

– критерії оцінки отриманих результатів та послідовність дій з їх реалізації;

– зразки зовнішньої документації, якщо вона формується за результатами здійснених процедур.

Перелік стандартів кожна аудиторська фірма, безумовно, визначить для себе індивідуально. Щодо розробки типових, то мабуть не варто створювати їх у великій кількості. Достатньо формалізувати вимоги до них та розробити найбільш важливі для кожного виду.

Відносно вимог варто скористатися досвідом Росії, де з 2001 року діє стандарт "Вимоги, що висуваються до внутрішніх стандартів аудиторських організацій". Його метою є уніфікація принципів і підходів аудиторських



Рис. 6.21 Зміст ВФСА з методики проведення аудиту

фірм та аудиторів до розробки внутрішніх стандартів, а також до порядку і організації внутрішнього контролю за їх застосуванням.

Відомо, що МСА містять тільки загальні вимоги стосовно внутрішньої стандартизації. Ми схиляємось до думки, що необхідно на рівні АПУ затвердити методичні рекомендації щодо розробки ВФСА.

Основою ВФСА є наступні фактори й умови:

– законодавство України, зокрема з питань обліку, аудиту, трудового законодавства, відповідальності посадових осіб тощо;

– нормативно-правове регулювання аудиту в Україні, зокрема, МСА;

– організаційно-технічні й технологічні аспекти господарської діяльності аудиторської фірми.

У системі нормативно-правового регулювання роль ВФСА визначається як документів, що деталізують і регламентують однакові вимоги до здійснення та оформлення аудиту, прийняті та затверджені аудиторською фірмою з метою забезпечення ефективності практичної роботи і її адекватності вимогам правил (стандартів) аудиторської діяльності. Аудиторські фірми відповідно до Закону України "Про аудиторську діяльність", МСА мають право самостійно обирати прийоми й методи своєї роботи. Питання планування та документування аудиту, складання робочої документації, аудиторського висновку здійснюються відповідно до МСА.

Розробка пакета ВФСА – завдання самої аудиторської фірми, в цій діяльності вона відносно вільна. Але при розробці внутрішніх стандартів необхідно керуватися вимогами МСА.

У якості напрямків внутрішньофірмової стандартизації можна виділити наступні:

- стандартизація функціонування аудиторської фірми;
- стандартизація проведення аудиту;
- стандартизація надання супутніх аудиту послуг.

Висуваючи різноманітні вимоги до змісту ВФСА, МСА не містять вимог щодо процесу їх розробки та формалізації. Саме тому доцільно, на наш погляд, використовувати загальноприйняті норми та принципи стандартизації. Стандарт, як будь-який нормативний документ, повинен мати обов'язкові реквізити: номер, дату затвердження й запровадження в дію, назву стандарту, сферу застосування. Загальна принципова схема будь-яких стандартів представлена в таблиці 6.12.

Таблиця 6.12

Загальна принципова схема побудови стандарту

Найменування розділу	Зміст розділу
Передмова	1. Підстава для розробки стандарту. 2. П.І.Б. розробників стандарту. 3. Підстава для прийняття та надання чинності стандарту. 4. Дата введення в дію стандарту.
Загальні положення	1. Ціль і загальні принципи розробки стандарту, необхідність використання стандарту. 2. Об'єкт стандартизації. 3. Сфера застосування стандарту.
Основні терміни та поняття стандарту	1. Формулювання основних термінів та понять, що використовуються в даному стандарті.
Зміст стандарту	1. Формулювання проблеми, що вимагає опису, аналізу й рішення в даному стандарті. 2. Методологія рішення проблеми, що приводиться в даному стандарті.
Додаток	1. Практичні додатки за необхідністю (таблиці, анкети, опитувальники, тести, блок-схеми, й т.п.). 2. Методичні рекомендації (вказівки).

Структура ВФСА має відповідати загальноприйнятій принциповій схемі. Як правило, в економічній літературі Л. М. Андрєєва [14], М. Г. Гайдай [82, с. 52 – 56], І. М. Дмитренко [133], Н. Т. Лабинцев [241], Д. Н. Письменна [348, с. 65 – 71], Н. С. Шалімова [535, с. 185 – 192] виділяють чотири основні розділи:

- загальні принципи, де розкривається мета й необхідність розробки даного стандарту, об'єкт стандартизації, сфера застосування та взаємозв'язок з іншими стандартами;

– основні поняття й визначення, де відображається зміст нових термінів, що використовуються у стандарті;

– сутність стандарту, де формулюється проблема, що вимагає опису, аналізу та методів вирішення;

– практичні додатки, де приводяться пояснювальні практичні матеріали у вигляді таблиць, схем, зразків документів та ін. [383, с. 197 – 203].

Тому при розробці концепції ВФСА аудиторські фірми повинні враховувати загальну принципову схему й семантику аудиторських стандартів (рис. 6.22).

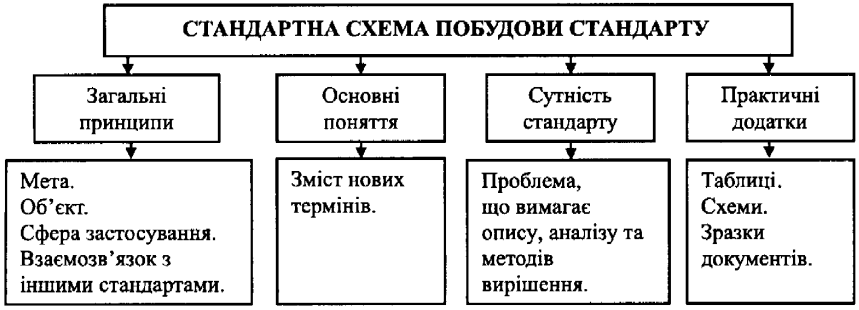

Рис. 6.22 Стандартна схема побудови ВФСА

ВФСА повинні відображати ситуації й обставини, з якими аудитор може зіштовхнутися у своїй практичній діяльності, у зв'язку із чим їх структура, як правило, більш детальна й докладна. В цілому, для ВФСА можна запропонувати дещо ширшу структурну схему, ніж загальна (табл. 6.13).

Така деталізація змісту обумовлена тим, що ВФСА повинні містити конкретні рекомендації, які дозволяють аудитору визначити чіткий порядок своїх дій з виконання вимог стандартів. Контроль над виконанням вимог ВФСА повинен здійснюватися на всіх рівнях управління аудиторської фірми.

На ринку аудиторських послуг специфіка діяльності окремої аудиторської фірми визначається низкою факторів. Автором систематизовані ті, які впливають на ВФСА:

– обсяг (масштаб) аудиторської діяльності й послуг;

– організаційно-управлінська структура аудиторської фірми;

– характер діяльності й виконуваних функцій.

В національній практиці аудиту на сьогодні існують два підходи до створення системи внутрішньофірмової стандартизації та її обсягу:

– кількість ВФСА, які регулюють процес аудиторської перевірки,

Таблиця 6.13

Розширена принципова схема побудови ВФСА

№ з/п	Найменування розділу	Зміст розділу
1.	Обов'язкові реквізити	Зазначення номеру, дати затвердження й запровадження в дію стандарту.
2.	Регламентуючі параметри	Посилання на МСА, використовувані при розробці даного стандарту.
3.	Загальні положення	Ціль і необхідність розробки даного стандарту, об'єкт стандартизації, сфера застосування.
4.	Основні терміни та поняття стандарту	Визначення основних термінів та понять, що використовуються в даному стандарті.
5.	Завдання стандарту	Призначення стандарту в рішенні конкретної проблеми.
6.	Взаємозв'язок з іншими внутрішніми стандартами	Посилання на інші внутрішні стандарти, положення та визначення, які в них використовуються. Спадкоємність із раніше діючими нормативними актами.
7.	Опис методики	Відображення підходів САД до вирішення конкретної проблеми, прийнятим методикам і технічним прийомам рішення проблеми, передбаченої у даному стандарті.
8.	Документування	Перелік документів, які аудитор повинен скласти згідно з вимогами даного стандарту.
9.	Нормативно-законодавчі акти	Перелік нормативних актів, якими аудитор повинен керуватися при виконанні вимог даного стандарту (за необхідності).

відповідає кількості наявних та діючих на момент впровадження системи МСА;

– кількість ВФСА, які регулюють процес аудиторської перевірки, не дорівнює кількості наявних та діючих на момент впровадження системи МСА, а визначається керівництвом САД з урахуванням необхідності розробки ВФСА, положень, порядків, інструкцій та методик в залежності від специфіки діяльності САД.

Другий підхід до формування системи внутрішньофірмової стандартизації є найбільш раціональним. У зв'язку з цим, автор пропонує формувати 3-рівневу систему стандартизації (табл. 6.14).

Таблиця 6.14

Система внутрішньофірмової стандартизації

Базовий регламентуючий документ	Рівні системи внутрішніх стандартів		
	1 рівень	2 рівень	3 рівень
МСА МСКЯ 1 ПНПКЯАП Кодекс етики професійних бухгалтерів та ін.	ВФСА	Внутрішньофірмові положення (ВФП), інструкції (ВФІ), порядки (ВФПр) та ін.	Методики, контрольні листи та інші документи

З метою контролю повноти системи внутрішньофірмової стандартизації доцільно скласти контрольний документ, в якому зафіксувати відповідність наявних стандартів вимогам МСА. Фрагмент контрольного документу при 3-рівневій системі внутрішньофірмової стандартизації наведено в табл. 6.15.

Ще один аспект, що заслуговує на увагу – *уніфікація*. Уніфікація (від. лат. *unus* – один, лат. *facio* – об'єднання) є найпоширенішим методом стандартизації. Це ефективний метод, який передбачає приведення об'єктів до однотипності на основі встановлення раціонального числа їх різновидів. Найважливішим питанням забезпечення якості виконання завдання та контролю за його виконанням (як поточного, так і завершуючого) є уніфікація робочих документів. Аудиторськими фірмами використовується велика кількість типових форм анкет, тестів, таблиць, розрахунків, групувань тощо. Уніфікація робочих документів аудиторів теж реалізується ВФСА.

Уніфікація робочої документації дозволяє ефективніше планувати проведення аудиту, контролювати процес виконання завдання, своєчасно і повно формувати файли документів, узагальнювати інформацію.

Уніфікація документів передбачає їх адекватну кодифікацію. Нажаль, саме цьому питанню надається невиправдано мало уваги. Кодифікація робочих документів необхідна для їх систематизації та забезпечення оперативного доступу для них. Це однаково важливо як для поточних документів, так і для постійних файлів.

Процес присвоєння кодифікаційних номерів робочим документам розробляється кожною аудиторською фірмою самостійно. Коди робочих документів відображаються в програмі аудиту по конкретному розділу обліку. Автор вважає, що кодифікацію робочої документації слід здійснювати за трьома напрямками:

Таблиця 6.15

Контрольний документ відповідності системи внутрішньофірмової стандартизації вимогам МСА (фрагмент)

Базовий документ	Рівні системи внутрішніх стандартів		
	ВФС 1 рівень	ВФП, ВФІ, ВФПр 2 рівень	Методики та інші документи 3 рівень
МСА 230	ВФСА "Документальне оформлення аудиту"	ВФП "Оформлення робочої документації при здійсненні аудиту фінансової звітності"	1. Лист-підтвердження виконання завдання з надання впевненості з формуванням робочої документації, що зберігатиметься в друкованому форматі. 2. Лист-підтвердження фактичного виконання завдання з надання впевненості з формуванням робочої документації, що зберігатиметься в роздрукованому форматі. 3. Показник всіх файлів робочої документації з виконання завдання з надання впевненості, що зберігатиметься в електронному форматі. 4. Показник всіх файлів робочої документації з виконання завдання з надання впевненості, що зберігатиметься в роздрукованому форматі та ін.
МСА 315	–	Порядок розрахунку аудиторського ризику при виконанні завдання з надання впевненості	1. Анкета потенційного /діючого клієнта. 2. Тест для оцінки впливу змін, що відбулися на інформацію про суб'єкт господарювання та його середовище, отриману в попередніх періодах. 3. Розуміння суб'єкта господарювання та його середовища. 4. Анкета для отримання розуміння та оцінки складових внутрішнього контролю (крім процедур контролю). 5. Оцінка суттєвих ризиків та ризиків, за якими самі тільки процедури по суті не забезпечують достатніх незалежних аудиторських доказів. 6. Результати оцінки аудиторського ризику та ін.
МСА 570	ВФСА "Подальше функціонування суб'єкта господарювання"	–	1. Анкета з дотримання принципу безперервно діючого підприємства та ін.

1) робочі документи постійного файлу;
2) робочі документи поточного файлу;
3) кодифікація папок (тек) з робочими документами.

Кодифікація робочих документів, на думку автора, може відбуватися наступним чином:

1. Кодифікація постійного файлу робочої документації проводиться в хронологічному порядку з використанням коду ПФ, наприклад: ПФ1, ПФ2, ПФ3….

2. Кодифікація поточного файлу робочої документації:

– робочі документи до плану аудиту мають наступну кодифікацію:

Робочі документи переддоговірного етапу аудиту	Робочі документи етапу планування виконання завдання
ППД - х / у еф (дф)	**ЗП - х / у еф (дф)**
де: ППД – позначення назви документу – План переддоговірного етапу аудиту	де: ЗП – позначення назви документу – Загального плану аудиту
х – номер розділу плану аудиту	
у – номер робочого документу всередині файлу у хронологічному порядку	
еф – електронна форма створення та зберігання робочого документу	
дф – друкована форма створення та зберігання робочого документу	

– програми аудиту кодифікуються: ПА х, де х – номер розділу аудиту відповідно до плану перевірки;

– робочі документи до програм аудиту мають наступну кодифікацію:

Робочі документи, отримані в процесі аудиту від клієнта	Робочі документи, сформовані аудиторською фірмою
К х.у	А х.у.z
де: – х – номер розділу аудиту відповідно до плану перевірки; – у – номер робочого документу всередині файлу у хронологічному порядку.	де: – х – номер розділу аудиту відповідно до плану перевірки; – у – порядковий номер робочого документу в програмі аудиту; – z – номер робочого документу всередині файлу у хронологічному порядку.

– інша робоча документація з аудиту, а саме листи-запити та листи-відповіді не кодифікуються, а вносяться до журналу реєстрації документів.

3. Кодифікація папок (тек) з робочими документами проводиться наступним чином:

Форма власності підприємства	-	Скорочена назва підприємства	-	Скорочена назва виду аудиторських послуг	-	Рік (період), за який надаються аудиторські послуги

Наприклад:						
1	Публічне акціонерне товариство	ЕА	ПАТ "Енерго-атом"	А	Аудит історичної фінансової інформації, зокрема фінансової звітності	2009
2	Приватне акціонерне товариство	НД	ПП "Надія"	О	Огляд історичної фінансової інформації, зокрема фінансової звітності	2010

Розробка внутрішніх документів – процес тривалий. Доцільно покласти в основу розробки структури ВФСА за технологією аудиторської перевірки структури МСА й основні етапи (стадії) підготовки та проведення аудиту. Кожний етап має певну кількість підетапів і певний набір робочих документів.

Порядок організації внутрішньофірмового контролю за виконанням вимог внутрішньофірмових стандартів

ВФСА в обов'язковому порядку затверджуються наказом керівника аудиторської фірми. Застосування внутрішніх стандартів, регламентуючих внутрішній контроль якості аудиту, повинно входити у функціональні обов'язки аудитора та асистента, які необхідно передбачити трудовими відносинами усередині самої аудиторської фірми.

Контроль за виконанням вимог ВФСА повинен бути організований на всіх рівнях керування аудиторськими перевірками, починаючи з керівників груп (керівників перевірок) і закінчуючи керівниками аудиторської фірми, уповноваженими підписувати Аудиторський висновок.

Аудиторською фірмою для виконання контрольних функцій у ході проведення перевірок може бути створена служба контролю якості проведення аудиту. Але в практиці таке відокремлення зустрічається рідко, зазвичай призначається один відповідальний за здійснення контролю якості на всіх етапах діяльності.

Аудиторська фірма має право укладати зі своїми співробітниками угоду, що зобов'язує її працівників не розголошувати зміст ВФСА і не використовувати їх поза діяльності даної аудиторської фірми. Тільки апробувавши ВФСА у практичній діяльності можна відчути гостру потребу в їх розширенні та коригуванні.

Процеси гармонізації у сфері професійного обліку і аудиту в Україні дають можливість орієнтуватися на все краще, що є у власній позитивній практиці аудиторських фірм і в подальшому формалізувати та удосконалювати свій фірмовий стиль роботи.

МСА описують основні найбільш загальні принципи й процедури аудиту, які визнаються всіма аудиторами. Ці стандарти є зовнішніми стосовно аудиторської фірми. Наявність зовнішніх стандартів є необхідною, але далеко не достатньою умовою ефективного функціонування аудиторських фірм. Для підвищення якості аудиторських послуг, раціоналізації діяльності аудиторським фірмам необхідно розробити власні методи й процедури здійснення аудита й супутніх послуг. Наявність ВФСА дозволить аудиторським фірмам суттєво скоротити час на проведення перевірки, підтримувати гідну якість роботи аудиторів та асистентів і забезпечити рівень гарантії результатів аудиту при їхньому дотриманні.

Таким чином, САД повинні сформувати пакет ВФСА, який би відображав її власний підхід до проведення перевірок та висновків, які складаються, виходячи із загальновстановлених принципів організації й проведення аудиту. ВФСА повинні містити єдині базові вимоги до порядку проведення, якості й надійності аудита, що вимагає науково обґрунтованого підходу до їхньої розробки.

Процес розробки ВФСА являє собою науково-дослідний процес, який дає теоретичну й практичну основу для ведення аудиторської діяльності на досить високому професійному рівні.

6.3 Ефективність обраних процедур аудиту

Загальні міркування щодо ефективності аудиторських процедур

Процеси гармонізації у сфері професійного обліку і аудиту в Україні дають можливість орієнтуватися на все краще, що є у власній позитивній практиці аудиторських фірм і в подальшому формалізувати та удосконалювати свій фірмовий стиль роботи.

Для підвищення якості аудиторських послуг, раціоналізації діяльності аудиторським фірмам необхідно розробити власні методи й процедури здійснення аудиту й супутніх послуг. Наявність ВФСА "Аудиторські процедури" дозволить аудиторським фірмам суттєво скоротити час на проведення перевірки, забезпечити рівень гарантії результатів аудиту при їхньому дотриманні і підтримувати гідну якість роботи аудиторів та асистентів через застосування ефективних аудиторських процедур (табл. 6.16).

Ефективність аудиторських процедур – дуже відносний показник. Це зумовлено, по-перше, тим, що сучасна наука не сформулювала конкретних критеріїв ефективності аудиту, втім, як і будь-якої іншої інтелектуальної праці.

Загальне визначення економічної ефективності - результативність економічної системи, що виражається у відношенні корисних кінцевих результатів її функціонування до витрачених ресурсів. Складається як інтегральний показник ефективності на різних рівнях системи і є підсумковою характеристикою функціонування системи.

Науковці одностайні в думці, що категорію "ефективність" слід розглядати у співвідношенні ефекту і витрат. Певною мірою за допомогою показників ефективності можна визначити результативність діяльності, співвідношення отриманого ефекту із понесеними витратами на його досягнення – таких поглядів дотримуються більшість авторів, зокрема, В. Г. Андрійчук [15], А. В. Бугуцький, Є. І. Якуба [47], Б. А. Дадашев [115], Г. І. Дідур [130, с. 324-326], Н. І. Дорош [141, с. 117-119], І. К. Дрозд [144, с. 124-126], О. А. Зоріна [170, с. 17], Т. П. Карпова [192], М. І. Кісіль [198, с. 59-64], В. М. Нелеп [294], С. С. Носова [302].

Поняття "ефективність" інтелектуальної праці часто ототожнюється з поняттям її продуктивності. В. А Диневич, С. В Роганов, Н. І. Якуніна пропонують під ефективністю інтелектуальної праці розуміти умовну продуктивність, що виражається здатністю праці виконувати відповідні роботи в одиницю часу й забезпечувати при цьому оперативність, надій-

Таблиця 6.16

Змістовна структура ВФСА "Аудиторські процедури"

Найменування розділу	Зміст розділу
Передмова	1. Підстава для розробки стандарту. 2. П.І.Б. розробників стандарту. 3. Підстава для прийняття та надання чинності стандарту. 4. Дата введення в дію стандарту.
Загальні положення	1. Ціль і загальні принципи розробки стандарту, необхідність використання стандарту. 2. Об'єкт стандартизації. 3. Сфера застосування стандарту.
Основні терміни та поняття стандарту	1. Формулювання основних термінів та понять, що використовуються в даному стандарті: – визначення аудиторської процедури; – види аудиторських процедур та їх зміст.
Зміст стандарту	1. Процедури у відповідь на оцінені ризики: – тестування ефективності заходів контролю; – аудиторські процедури по суті; – додаткові аудиторські процедури; 2. Доречність та достатність аудиторських процедур. 3. Специфічні аудиторські процедури. 4. Документування процедур.
Додатки	1. Програми аудиту. 2. Методичні рекомендації щодо виконання аудиторських процедур. 3. Альбом типових робочих документів (запити, тести, таблиці і т.п.)

ність і оптимальність виконання [123]. Т. В. Погорєлова відзначає, що ефективність інтелектуальної праці, крім її продуктивності, характеризує якість робіт, їх складність і своєчасність виконання [352]. На думку американського фахівця в області керування Г. Є. Слезингера, ефективність інтелектуальної праці є поняттям менш широким, ніж його продуктивність [473]. При цьому він відзначає, що продуктивність характеризується не тільки відповідною ефективністю, але й правильно поставленою метою, способами її досягнення, що не завжди може бути виражене кількісно.

Такі основні точки зору на сутність понять "ефективність" і "продуктивність" інтелектуальної праці. Вони свідчать про різні підходи авторів до її визначення. В результаті, одні автори зазначені поняття ототожнюють, інші тлумачать їх або дуже вузько, або занадто широко. Також немає єдиної думки щодо показників ефективності інтелектуальної праці.

В основу визначення ефективності інтелектуальної праці Г. Є. Слезингер поклав так званий інформаційний метод [473]. При цьому за показник ефективності прийнято кількість виготовлених виконавцем умовних одиниць інформації в одиницю часу. Даний показник автор назвав "повною ефективною продуктивністю інтелектуальної праці".

Автор погоджується з висновком, що інформаційний підхід до визначення ефективності інтелектуальної праці у принципі є правильним. Однак він вимагає розробки наукою досить надійних методів визначення обсягів інформації, обліку минулої інформації, ув'язування інформаційного методу з методами виміру суспільної продуктивності праці.

Розглядаючи закордонний досвід рішення цієї проблеми, необхідно відзначити також велику різноманітність показників, прийнятих для оцінки ефективності як колективної, так і індивідуальної інтелектуальної праці.

Так, Г. Є. Слезингер висловлює думку про те, що якщо при оцінці ефективності діяльності працівників фізичної праці за основу прийнята кількість виготовленої продукції, то для службовців показниками такої оцінки можуть бути якість роботи, надійність і своєчасність прийнятих рішень [473]. В американській практиці також поширена оцінка ефективності інтелектуальної праці за величиною прибутку.

Аналіз і узагальнення існуючих точок зору як вітчизняних, так і закордонних фахівців з питання сутності поняття "ефективність" інтелектуальної праці, показників і методів її визначення дозволив прийти до наступних висновків.

По-перше, ефект праці не завжди вичерпується його кількісним вираженням, дуже часто окремі елементи ефекту не можуть бути виміряні. Однак останнє не є свідоцтвом того, що невимірні елементи ефекту праці не повинні бути прийняті до уваги при визначенні результату трудової діяльності.

По-друге, при визначенні ефективності праці корисний ефект не може вимірятися тільки кількістю продукції, оскільки продукт праці може бути корисним або ні, необхідним чи зайвим.

Таким чином, ефективність інтелектуальної праці являє собою відношення отриманого корисного результату (ефекту) до витрат праці й визначається не тільки величиною економічного ефекту, але й соціально-політичними результатами інтелектуальної діяльності.

Поняття "ефективність" використовується дуже широко й застосовується зазвичай у точному змісті слова: ефективно те, що приводить до результату; ефективний значить діючий.

Два показники – результат і витрати – мають реальну цінність при визначенні ефективності інтелектуальної праці, тільки будучи зіставленими одна з іншою. Високий результат знецінюється, якщо для його мети витрачені непомірно великі суми. Але бувають і протилежні випадки,

коли потрібно витратити більші кошти, щоб одержати необхідний ефект. Прикладом може бути впровадження електронно-обчислювальної техніки. Значні капіталовкладення на її закупівлю виправдані, тому що в підсумку дійсно покращилися соціально-економічні результати, в кінцевому рахунку знизився відносний відсоток витрат на одиницю послуг.

Автор повністю підтримує Т. В. Мултанівську і М. С. Горяєву у висловленні думки, що аудит є високоінтелектуальним видом діяльності [290, с. 236-238]. Саме тому ефективність аудиторських процедур досі викликає дискусії як науковців, так і практикуючих аудиторів.

Критерії ефективності аудиторських процедур та чинники впливу на їх вибір

Для визначення ефективності обраних аудиторських процедур необхідно перш за все визначити критерії ефективності, тобто вимоги, що визначають правило вибору засобів досягнення цілей (табл. 6.17).

Таблиця 6.17

Критерії ефективності обраних аудиторських процедур

№ з/п	Критерій	Зміст
1.	Цільова спрямованість	Отримання доказів щодо тверджень
2.	Результативність	Діапазон застосовності аудиторської процедури щодо тверджень на рівні класів операцій, залишків на рахунках, подання та розкриття
3.	Доцільність	Відповідність аудиторської процедури
4.	Рівень ризику	Ризик невиявлення, у відповідь на який запланована аудиторська процедура
5.	Економічність	Витрати часу на виконання аудиторської процедури

Визначивши критерії ефективності вибору аудиторських процедур, логічно перейти до чинників впливу на їх вибір аудитором. На думку автора, чинниками є: оцінені ризики та суттєвість предмету аудиту (господарські процеси, операції, залишки); достатність та відповідність; доказовість; трудомісткість та діапазон тверджень, до яких процедури застосовні (рис. 6.23).

Питання якості, виходячи з доказовості, достатності та доречності аудиторських процедур, докладно викладене у розділі 2.3 монографії; визначення ризиків – у розділі 4.2, та суттєвості – у розділі 4.3 монографії. Тому ми зупинимося на розкритті сутності таких чинників, як діапазон застосовності та трудомісткість.

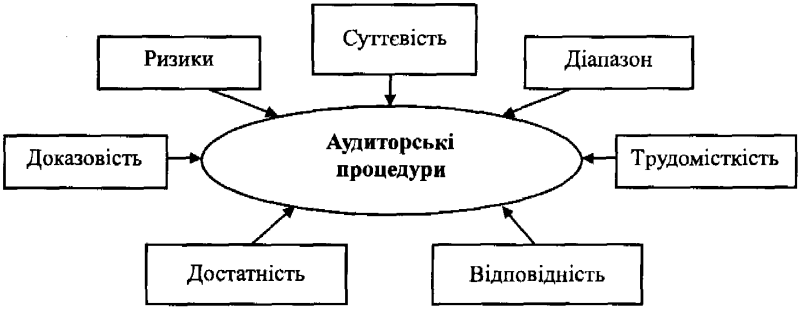

Рис. 6.23 Чинники впливу на вибір аудиторських процедур

З метою визначення діапазону застосовності аудиторських процедур нами проведено аналіз в розрізі тверджень для кожної категорії (табл. 6.18-6.20).

Таблиця 6.18

Аудиторські процедури на рівні твердження щодо залишків на рахунках на кінець періоду

Перелік аудиторських процедур	Існування	Права та обов'язки	Повнота	Оцінка та розподіл
1	2	3	4	5
Перевірка записів та документів				
Анкетування (1)	–	+	–	–
Верифікація (1)	–	–	–	+
Диференціація (1)	–	–	–	+
Звіряння (2)	–	+	+	–
Інспектування (3)	–	+	+	+
Ідентифікація (2)	+	+	–	–
Інтерв'ю (1)	–	+	–	–
Огляд (спостереження) (1)	+	–	–	–
Опитування (1)	–	+	–	–
Оцінка (1)	–	–	–	+
Підрахунок (2)	–	–	+	+
Порівняння (2)	–	–	+	+
Простежування (3)	–	+	+	+
Розрахунок (3)	+	–	+	+
Узгодження (1)	+	–	–	–
Процедури, передбачені МСА				
Аналітичні процедури (2)	–	–	+	+

Продовження табл. 6.18

1	2	3	4	5
Запит (2)	–	+	+	–
Підтвердження (2)	–	+	+	–
Перерахунок (2)	–	–	+	+
Повторне виконання (1)	–	–	+	–
Спостереження (1)	+	–	–	–
Перевірка матеріальних активів (1)	+	–	–	–

Жодна з наведених процедур не може застосовуватись для всіх чотирьох тверджень.

Такі процедури по суті, як інспектування, простежування та підрахунок доречні для трьох з наведених тверджень. Наступними за діапазоном покриття є процедури по суті, які застосовні для двох тверджень на рівні залишків – звіряння, ідентифікація, підрахунок, порівняння, запит та підтвердження, перерахунок та аналітичні процедури. Всі інші процедури, у тому числі – тести ефективності внутрішнього контролю – мають застосовуватись для перевірки одного з тверджень.

Перевірка тверджень на рівні класів операцій має більше варіантів комбінації застосовних процедур. Процедури, у свою чергу, мають більший діапазон покриття. Зокрема, всі п'ять тверджень можуть бути перевірені за умов виконання таких процедур по суті, як вивчення, звіряння, інспектування. До перевірки чотирьох тверджень застосовні процедури тестування ефективності внутрішнього контролю, опитування та тестування, та процедури по суті – співставлення, запит та підтвердження. Анкетування, інтерв'ю, простежування та аналітичні процедури доречні при перевірці трьох тверджень. Інші процедури мають менший діапазон покриття – два (ідентифікація, обстеження, сканування, повторне виконання) та одне твердження (диференціація та процедури підтвердження точності – підрахунок, розрахунок, перерахунок).

Процедурний арсенал перевірки твердження на рівні фінансової звітності значно менший, проте є процедури, які застосовні для всіх тверджень: інспектування, оцінка, запит та підтвердження. Співставлення застосовується для перевірки трьох тверджень, діагностика, моделювання та узгодження – для двох, аналітичні процедури та підрахунок доречні для перевірки одного твердження.

З метою визначення найбільш застосовних аудиторських процедур результати трьох вищенаведених таблиць було нами згруповано з метою узагальнення діапазону тверджень (табл. 6.21).

Таблиця 6.19

Аудиторські процедури на рівні твердження щодо класів операцій та подій протягом періоду аудиту

Перелік аудиторських процедур	Настання	Повнота	Точність	Закриття реєстрів	Класифікація
1	2	3	4	5	6
Перевірка записів та документів					
Анкетування (3)	+	–	–	+	+
Вивчення (5)	+	+	+	+	+
Верифікація (2)	–	–		+	+
Диференціація (1)	–	–	–	–	+
Звіряння (5)	+	+	+	+	+
Інспектування (5)	+	+	+	+	+
Ідентифікація (2)	+	–	–	–	+
Інтерв'ю (3)	+	–	–	+	+
Огляд (обстеження) (2)	+	–	–	–	+
Опитування (4)	+	+	–	+	+
Підрахунок (1)	–	–	+	–	–
Порівняння (1)	–	+	–	–	–
Простежування (3)	–	+	+	+	–
Розрахунок (1)	–	–	+	–	–
Сканування (2)	–	–	–	+	+
Співставлення (4)	+	+	+	+	–
Тестування (4)	+	+	–	+	+
Процедури передбачені МСА					
Аналітичні процедури (3)	+	+	–	–	+
Запит (4)	+	+	+	+	–
Підтвердження (4)	+	+	+	+	–
Перерахунок (1)	–	–	+	–	–
Повторне виконання (2)	–	+	+	–	–

Таблиця 6.20

Аудиторські процедури на рівні твердження щодо подання та розкриття

Перелік аудиторських процедур	Настання та права і обов'язки	Повнота	Класифікація та зрозумілість	Точність та оцінка
Перевірка записів та документів				
Діагностика (2)	–	–	+	+
Інспектування (4)	+	+	+	+
Моделювання (2)	–	–	+	+
Оцінка (4)	+	+	+	–
Підрахунок (1)	–	–	–	+
Співставлення (3)	–	+	+	–
Узгодження (2)	–	–	+	+
Процедури передбачені МСА				
Аналітичні процедури (1)	–	–	–	+
Запит (4)	+	+	+	+
Підтвердження (4)	+	+	+	+

З таблиці 6.20 наочно видно, що виконання деяких процедур в результаті дає значно більше тверджень, ніж інші. Це один з критеріїв відбору, що дає перевагу при усіх інших рівних умовах.

Другий критерій – трудомісткість. Трудомісткість визначається кількістю часу, що витрачається на виконання певної стандартної (типової) процедури. З цією метою автором проведено заміри на виконання аудиторських процедур в практиці шести аудиторських фірм різних регіонів, зокрема – м. Запоріжжя, м. Полтави, м. Херсона. В подальшому, отримані данні були систематизовані, визначені середні результати та розроблені норми трудовитрат на виконання аудиторських процедур перевірки записів та документів, а також фінансової звітності.

Під час розроблення трудовитрат було використано:

1. Результати вивчення організаційно-технічних умов і трудових процесів складу працівників аудиторської фірми, що приймають участь в аудиторській перевірці;

2. Міжгалузеві нормативи чисельності працівників бухгалтерського обліку [277].

У нормах часу наведено види виконуваних робіт, які повинні передбачатися у ВФСА аудиторської фірми. Норми часу встановлено на виконання робіт одним виконавцем, наведено в годинах та оформлено як нормативні карти.

Норми часу розроблено на перевірки записів та документів всіх видів

Таблиця 6.21

Аудиторські процедури за категоріями та твердженнями

Аудиторські процедури (з урахуванням діапазону тверджень)	Твердження про залишки на рахунках				Твердження щодо класів операцій та подій					Твердження щодо подання та розкриття			
	Існування	Права та обов'язки	Повнота	Оцінка та розподіл	Настання	Повнота	Точність	Закриття рахунків	Класифікація	Настання та права і обов'язки	Повнота	Класифікація та зрозумілість	Точність та оцінка
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
Інспектування (11)	–	+	+	–	+	+	+	+	+	+	+	+	+
Підтвердження (10)	–	+	+	–	+	+	+	+	–	+	+	+	+
Запит (10)	–	+	+	–	+	+	+	+	–	+	+	+	+
Звіряння (7)	–	+	+	–	+	+	+	+	+	x	x	x	x
Співставлення (6)	x	x	x	x	+	+	+	+	–	–	+	+	–
Простежування (6)	–	+	+	+	–	+	+	+	–	x	x	x	x
Аналітичні процедури (6)	–	–	+	+	+	+	–	–	+	–	–	–	+
Вивчення (5)	x	x	x	x	+	+	+	+	+	x	x	x	x
Тестування (4)	x	x	x	x	+	+	–	+	+	x	x	x	x

Продовження табл. 6.21

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
Розрахунок (4)	+	–	+	+	–	–	+	–	–	x	x	x	x
Оцінка (4)	–	–	–	+	x	x	x	x	x	+	+	+	–
Опитування (4)	–	+	–	–	+	–	–	+	+	x	x	x	x
Інтерв'ю (4)	–	+	–	–	+	–	–	+	+	x	x	x	x
Ідентифікація (4)	+	+	–	–	+	–	–	–	+	x	x	x	x
Анкетування (4)	–	+	–	–	+	–	–	+	+	x	x	x	x
Узгодження (3)	+	–	–	–	x	x	x	x	x	–	–	+	+
Порівняння (3)	–	–	+	+	–	+	–	–	–	x	x	x	x
Повторне виконання (3)	–	–	+	–	–	+	+	–	–	x	x	x	x
Підрахунок (3)	–	–	+	+	–	–	+	–	–	–	–	–	+
Перерахунок (3)	–	–	+	+	–	–	+	–	–	x	x	x	x
Огляд (обстеження) (3)	+	–	–	–	+	–	–	–	+	x	x	x	x
Верифікація (3)	–	–	–	+	–	–	–	+	+	x	x	x	x
Сканування (2)	x	x	x	x	–	–	–	+	+	x	x	x	x
Моделювання (2)	x	x	x	x	x	x	x	x	x	–	–	+	+
Діагностика (2)	x	x	x	x	x	x	x	x	x	–	–	+	+
Диференціація (2)	–	–	–	+	–	–	–	–	+	x	x	x	x
Спостереження (1)	+	–	–	–	x	x	x	x	x	x	x	x	x
Перевірка матеріальних активів (1)	+	–	–	–	x	x	x	x	x	x	x	x	x

бухгалтерського обліку згідно Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [371] та фінансової звітності. Одиниці виміру обсягу робіт наведено в нормативних картах (один баланс, одна відомість, одна позиція тощо).

Виходячи з того, що в сучасних умовах всі аудитори використовують персональні комп'ютери, нормативи часу розраховано за умов, що кожен фахівець аудиторської фірми виконує роботу із частковим застосуванням комп'ютерних технологій.

Норми часу на виконання перевірки записів та документів визначаються з урахуванням інших факторів шляхом застосування поправочних коефіцієнтів:

– $К_я$ – коефіцієнт, який враховує якість документації, з якою працює аудитор:

Якість документу	Коефіцієнт, $К_я$
Документ якісний ($К_{я1}$)	1,0
Документ має недоліки: термінологія документів не відповідає прийнятим чинним стандартам, написи поставлено недбало, незрозуміло або допущено неоднозначне прочитання, відсутність змісту, нумерації сторінок та ін. ($К_{я2}$)	1,1
Коефіцієнт, який враховує необхідність перевірки розрахунків під час виконання робіт	1,2

– $К_{к.п.з.}$ – коефіцієнт, що враховує питому вагу робіт з бухгалтерського обліку та звітності, яка виконується на ПЕОМ:

Питома вага робіт з бухгалтерського обліку та звітності, що виконуються на ПЕОМ, %	Менше 70	71-80	81-90	91-95	96-100
Поправочний коефіцієнт	1,3	1,2	1,1	1,05	1,0

Розроблені автором базові норми витрат часу на аудиторські процедури документальної перевірки та аудиту фінансової звітності наведено в табл. 6.22.

Розрахувати трудомісткість комплексу обраних процедур у загальному випадку неможливо, бо існує безліч варіантів. До того ж неможливо узагальнити кількість одиниць, що мають бути досліджені. Це залежить від кількості елементів вибірки при застосуванні вибіркових методів та

Таблиця 6.22

Норми трудовитрат на виконання аудиторських процедур (фрагмент)

№ з/п	Найменування виду виконуваної роботи (господарської операції) суб'єкта господарювання	Одиниця виміру	Норма часу, год.
1	2	3	4
Перевірка записів та документів			
1.	Придбання матеріальних та нематеріальних активів, реалізація, ліквідація, інше вибуття активів	Реєстри (акти прийому, передачі, здачі) – 1 позиція	0,10
2.	Проведення дооцінки (уцінки) активів	Інвентарний список – 1 позиція	0,10
3.	Облік витрат на ремонт та покращення основних засобів	Інвентарний список – 1 позиція	0,10
4.	Облік основних засобів, що знаходяться на консервації	Інвентарний список – 1 позиція	0,15
5.	Введення в експлуатацію об'єкта необоротних активів	Відомість – 1 позиція	0,10
6.	Облік списання залишкової вартості реалізованого об'єкта необоротних активів	Відомість – 1 позиція	0,15
7.	Нарахування амортизації об'єкта необоротних активів протягом терміну експлуатації об'єкта, облік списання раніше нарахованого зносу у разі вибуття	Відомість – 1 позиція	0,15
8.	Амортизація необоротних активів	Відомість – 1 позиція	0,10
9.	Інвентаризація активів (дослідження документів)	Інвентаризаційна відомість	0,10
10.	Надходження запасів власного виробництва, у результаті внеску до статутного капіталу, безоплатне надходження запасів	Інвентаризаційна відомість	0,05

Продовження табл. 6.22

1	2	3	4
11.	Відображення у реєстрах бухгалтерського обліку дооцінки (уцінки) запасів	Реєстр (відомість) – 1 позиція	0,15
12.	Облік списання на виробництво продукції, робіт, послуг	Картка обліку, відомість – 1 позиція	0,15
13.	Облік оприбуткування на склад готової продукції	Обліковий реєстр (картка обліку) – 1 позиція	0,1
14.	Нарахування заробітної плати	Відомість – 1 позиція	0,10
15.	Індексація грошових коштів	Відомість – 1 позиція	0,10
16.	Проведення нарахування на соціальні заходи	Відомість – 1 позиція	0,10
17.	Утримання податку на доходи фізичних осіб	Відомість – 1 позиція	0,10
18.	Розрахунки за пенсійним забезпеченням	Відомість –1 позиція	0,10
19.	Документальне оформлення надходження та видачі готівкових коштів	Прибутковий касовий ордер – 1 позиція	0,15
20.	Реєстрація прибуткових та видаткових касових ордерів	Журнал реєстрації – 1 позиція	0,05
21.	Інвентаризація каси	Відомість – 1 позиція	0,10
22.	Облік операцій надходження та списання грошових коштів на рахунку, відкритому в установі банку	Рахунок (відомість) – 1 позиція	0,10
23.	Облік статутного капіталу: внесків учасників, належних учасникам дивідендів, зменшення капіталу тощо	Відомість – 1 позиція	0,08
24.	Облік відображення вартості частини майна, що належить учаснику в разі виходу із товариства, пропорційно його внеску до статутного капіталу, частки прибутку, що отримано підприємством у поточному році, що підлягає виплаті учаснику в разі виходу із товариства	Рахунок, відомість – 1 позиція	0,15

Продовження табл. 6.22

1	2	3	4
25.	Облік пайового капіталу, додаткового та резервного капіталу	Рахунок – 1 позиція	0,15
26.	Облік використання та списання суми прибутків	Рахунок – 1 позиція	0,10
27.	Операції з придбання, оцінки та реалізації фінансових інвестицій, цінних паперів	Відомість – 1 позиція	0,10
28.	Відображення виникнення доходу і дебіторської заборгованості в момент реалізації продукції, товарів, робіт і послуг	Відомість – 1 позиція	0,10
29.	Облік розрахунків з підзвітними особами	Рахунок – 1 позиція	0,10
30.	Відображення отримання іншого операційного доходу у разі: реалізації інших оборотних активів; від операційної оренди активів; від операційної курсової різниці, отриманої під час перерахунку дебіторської заборгованості іноземних покупців	Відомість – 1 позиція	0,10
31.	Формування резерву сумнівних боргів та кореспонденції з рахунками обліку витрат, списання сумнівної заборгованості в кореспонденції з рахунками дебіторської заборгованості, зменшення нарахованих резервів в кореспонденції з рахунками обліку доходів	Рахунок – 1 позиція	0,15
32.	Облік кредитних операцій	Рахунок – 1 позиція	0,15
33.	Облік погашення поточної та довгострокової заборгованості	Рахунок – 1 позиція	0,15
34.	Облік доходів від надання послуг, виконання робіт, інших доходів; облік витрат	Рахунок (відомість) – 1 позиція	0,20

Продовження табл. 6.22

1	2	3	4
	Аудит та аналіз фінансової звітності		
35.	Складання пробного балансу	Один баланс	4
36.	Складання пробного звіту про фінансові результати діяльності	Один фінансовий звіт	4
37.	Перевірка звіту про рух грошових коштів	Один звіт	16,0
38.	Перевірка звіту про власний капітал	Один звіт	3,0
39.	Перевірка типової форми "Примітки до річної фінансової звітності"	Один звіт	2,0
40.	Перевірка виправлення помилок у фінансовій звітності	Один звіт	1,0
41.	Відображення змін облікової політики	Одне відображення	1,0
42.	Проведення аналізу фінансової звітності:		
	до 500 чол.	Звітна форма або окремий рахунок	1,20
	501 – 1000 чол.		2,50
	1001 – 2000 чол.		5,00
	2001 – 5000 чол.		7,00
	Більш 5000 чол.		9,00
43.	Фінансово-правовий аналіз діючої облікової політики	Аналіз	12,0

кількості операцій (записів) при суцільній перевірці або простежуванні. Очевидно, що при всіх інших рівних умовах процедури з широким діапазоном покриття зменшують їх необхідну кількість, а обираючи з цих процедур треба враховувати найменшу трудомісткість.

Але результати дають можливість сформулювати певні ознаки ефективної комбінації процедур (рис. 6.24):

– з відповідних процедур обираються найдоказовіші;
– з обраних відповідних та доказових обираються ті, що мають найбільший діапазон покриття тверджень;
– відібрані комбінації оцінюються за трудомісткістю.

Сформулювати це можливо наступним чином: найбільш ефективною є комбінація найдоказовіших аудиторських процедур відповідної якості за умов їх найменшої трудомісткості.

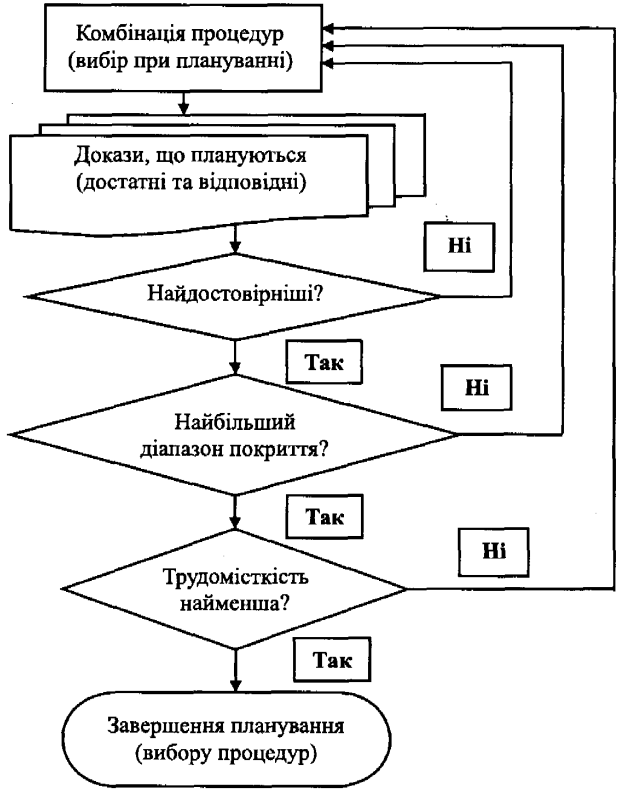

Рис. 6.24 Алгоритм прийняття рішення щодо вибору ефективної комбінації аудиторських процедур

Отже, загальний критерій ефективності аудиту – це результат, який забезпечує досягнення цілей при найменших витратах.

Оцінка ефективності аудиторських процедур

Для оцінки ефективності аудиторських процедур автор вважає доцільним розраховувати такий показник, як економічність застосування аудиторських процедур на рівні кожної перевірки.

Вивчивши всі визначення цього терміну, які містяться в загальнодоступних словниках, ми сформулювали узагальнене визначення: економічність – одна з основних складових успіху господарської діяльності, суть якої полягає в розумній і раціональній економії обмежених ресурсів з метою більш повного задоволення потреб.

Пропонується визначати його як відношення витрат на утримання й роботу групи із завдання (заробітна плата із відповідними нарахуваннями, амортизація, видатки на відрядження, й ін.) до кількості людино-годин.

$$(Э_{АП}) = S : t \qquad (6.1)$$

де:

$Э_{АП}$ – економічність аудиторських процедур, грн./люд. год.;

S – витрати на утримання й роботу групи з виконання завдання, грн.;

t – кількість людино-годин на виконання завдання.

Розрахунок цього показника по кожній перевірці потребує подальшого аналізу шляхом порівняння. Такий аналіз надасть можливість визначити, при застосуванні яких комбінацій процедур досягається найбільша економічність.

Проте, ефективність обраних аудиторських процедур полягає не тільки в економії ресурсів. Головна мета вибору процедур полягає у забезпеченні високого рівня якості. Саме з цих міркувань крім визначення економічності аудиторських процедур, на нашу думку, необхідно оцінювати якість їх застосування.

Використання основних методологічних принципів кваліметрії при розгляді питань оцінки якості проведення аудиторської перевірки дозволяє виразити показники якості в кількісному вимірі. Якість виконання аудиторських процедур як узагальнююче поняття позначимо через К. Для окремих показників оцінки якості аудиторських процедур будемо використовувати відповідно наступні позначення:

Ктк – коефіцієнт виконання тестів контролю;

Кпс – коефіцієнт виконання аудиторських процедур по суті;

Ккя – коефіцієнт виконання процедур контролю якості.

Залежність між наведеними коефіцієнтами виражається в такий спосіб:

$$К = Ктк \times Кпс \times Ккя \quad (6.2)$$

Застосування аудиторських процедур буде якісним при максимальнім значенні кожного із трьох компонентів.

З метою збору аудиторських доказів у рамках програми аудиту передбачається виконання комплексу тестів засобів внутрішнього контролю і процедур за суттю. Використання при розрахунках коефіцієнта виконання плану й програми аудиту зазначеної інформації дозволяє простежити вплив на відхилення від регламентованого значення виконання кожного типу аудиторських процедур.

Достатність виконання тестів внутрішнього контролю виражається через значення коефіцієнта виконання тестів контролю (Ктк). Для цього в ході аналізу робочої документації по кожному пункту плану й програми аудиту здійснюється оцінка в балах на підставі наступної шкали:

– 1 бал ("так") – тести відповідно до вимог ВФСА виконані в повному обсязі, що підтверджується наявністю оформленої робочої документації;

– 0,5 бала ("не повною мірою") – є окремі ознаки виконання необхідних тестів, однак документація неякісно оформлена, відсутні висновки за результатами здійснених робіт;

– 0,1 балів ("ні") – відсутні ознаки проведення тестів контролю відповідно до вимог стандартів.

Достатність виконання процедур по суті в аудиторській перевірці, визначається аналогічно попередньому коефіцієнту. При розрахунках фактичне значення виражається через значення коефіцієнта виконання процедур по суті (Кпс). Для цього в ході аналізу робочої документації по кожному пункту плану й програми аудиту здійснюється оцінка в балах на підставі наступної шкали:

– 1 бал ("так") – процедури відповідно до вимог внутрішньофірмових стандартів аудиту виконані в повному обсязі, що підтверджується наявністю оформленої робочої документації;

– 0,5 бала ("не повною мірою") – є окремі ознаки виконання необхідних процедур, однак документація неякісно оформлена, відсутні висновки за результатами здійснених робіт;

– 0,1 бала ("ні") – відсутні ознаки проведення процедур по суті відповідно до вимог стандартів.

У ході оцінки дотримання ВФСА контролю якості передбачається, що відповідно до їх вимог аудитору слід виконати ряд процедур. При цьому,

якість проведення аудиторської перевірки як технологічного процесу збору й аналізу аудиторських доказів, необхідних для виказування думки аудиторів про достовірність фінансової звітності, перебуває в прямій залежності від повноти виконання окремих етапів перевірки.

Для проведення оцінки складається таблиця, у стовпцях якої відображаються етапи аудиторської перевірки (стартовий етап, переддоговірний, підготовка до планування, остаточне планування, виконання аудиторських процедур на рівні тверджень, заключний етап), у рядках – ВФСА та основні їхні вимоги, напрямки робіт, обов'язкові для виконання в ході перевірки.

Заповнення таблиці проводиться за даними аналітичного огляду робочої документації, при цьому передбачаються наступні відповіді та їх кількісне вираження на кожну вимогу стандартів аудиту:

– 1 бал ("так") роботи відповідно до вимог ВФСА виконані в повному обсязі, що підтверджується наявністю оформленої робочої документації;

– 0,5 бала ("не повною мірою") – є окремі ознаки виконання необхідних процедур, однак документація неякісно оформлена, відсутні висновки за результатами здійснених робіт;

– 0,1 балів ("ні") – відсутні ознаки проведення обов'язкових робіт відповідно до вимог стандартів.

Оцінка дотримання вимог ВФСА відповідно до запропонованого порядку дозволяє одержувати інформацію як в цілому по аудиторській перевірці, так і в розрізі етапів і окремих робіт, а також встановити, за рахунок яких елементів і з вини яких виконавців допущені відхилення від регламентованого значення. Це сприяє оперативному внесенню змін у процес аудиторської перевірки й приведенню всіх елементів у відповідність із вимогами правил (стандартів) аудиту.

Для аналізу оцінки якості проведення аудиторської перевірки в кожному конкретному випадку необхідне заповнення спеціальної таблиці. У випадку одержання за результатами негативної відповіді, тобто, відсутність ознак проведення обов'язкових процедур відповідно до вимог стандартів, ми пропонуємо застосовувати в розрахунках 0,1 бала (а не 0 балів), оскільки не має сенсу множення на нуль.

Оцінка якості виконання аудиторських процедур на основі запропонованої моделі дозволяє встановити шкалу для визначення якісної послуги, а також сфокусувати увагу на проблемних місцях, що вимагають відповідних коригувань. При цьому, значення всіх складових узагальнюючого коефіцієнта оцінки якості аудиторської перевірки, що характеризують критерії якості, залежать від застосовуваних в аудиторській перевірці процедур.

Співставлення обох показників (економічність та якість аудиту) по кожній перевірці надасть можливість обрати оптимальні, не знижуючи якість. Економічність та якість застосування аудиторських процедур може бути поліпшена, наприклад, за рахунок використання програмного забезпечення. Комп'ютерна обробка документів часто являє собою ефективний засіб для тестування великої кількості операцій або контролів над більшим набором даних шляхом:

- аналізу й відбору зразків з великого обсягу операцій;
- застосування аналітичних процедур;
- здійснення процедур по суті.

При плануванні аудиторських процедур з використанням ПЕОМ в цілях розрахунку економічності аудитор має врахувати:

- час, необхідний для планування, розробки, застосування й оцінки КОД;
- час, витрачений для технічного огляду й консультацій;
- складання й роздруківку форм (наприклад, підтверджень);
- доступність інформаційних ресурсів.

Заслуговує на особливу увагу підхід, заснований на ризик-орієнтованому аудиті (аудит зон ризику), який вважається найбільш сучасним, прогресивним підходом. О. В. Ковальова та Ю. П. Константинов стверджують, що саме такий аудит дозволяє ще більше скоротити обсяги аудиторських процедур при збереженні належного рівня якості перевірки звітності. Цей підхід означає концентрацію зусиль аудитора у ході перевірки переважно на сферах і об'єктах контролю, де ризики (типові помилки, пропуски і т.п.) вищі, і скорочення часу на вивчення тих об'єктів контролю, де передбачається відсутність ризику або низький ризик. В результаті забезпечується більш ефективне надання аудиторських послуг з меншими затратами для клієнта [180, с. 12].

Але розглянуті підходи не враховують якісних характеристик процедур, зосереджуючись виключно на їх кількості. За таких обставин велика ймовірність втрати якості самих аудиторських послуг.

Ціноутворення аудиторських послуг та його обґрунтування

В сучасних умовах, конкуренція між учасниками ринку аудиту веде до того, що деякі з них починають демпінгувати, різко знижуючи ціни на свої послуги. В українській аудиторській практиці загострилася проблема ціноутворення на професійні послуги [424, с. 32-37]. Невиправдане зниження вартості послуг веде до падіння їх якості [458, с. 7-9]. З метою вирішення цієї проблеми, АПУ в 2007 році внесла кардинальні зміни в процес регулювання аудиторської діяльності: прийнято ПНПКЯАП, в 2009 році, прийнято ПЗПСКЯАП [399, с. 35-37].

Фахівці та вчені занепокоєні цією ситуацією, про що свідчать неодинокі публікації С. М. Бичкової [60, с. 134-138], А. М. Герасимовича [90, с. 29-30], О. М. Дєєвої [117, с. 57-68], А. Ф. Зворонова [164, с. 82-83], Є. В. Мниха [287, с. 66], В. П. Пантелеєва [320, с. 43], Є. В. Песоцької [326]. При цьому В. В. Сич відмічає, що історія становлення в Україні аудиту, у тому числі й обов'язкового, свідчить про те, що в даний момент такі ціни за надання послуги складаються стихійно. Найцікавіше, що сьогодні відсутні навіть які-небудь методичні підходи [497, с. 168].

Ціноутворення та його обґрунтування є актуальним питанням не з позиції ціни, а з позиції якості. Бо невиправдано низька ціна послуг свідчить про обмежений час їх виконання, та як наслідок – про низьку якість їх надання. Продовжуючи роботу в цьому напрямку, винесено на обговорення аудиторської спільноти проект Методичних вказівок з планування обов'язкового аудиту фінансової звітності, який розроблено на основі пропозицій Полтавського регіонального відділення Спілки аудиторів України [428, с. 24-27]. Проект передбачає певну методологію розрахунку загального мінімального бюджет часу на аудит фінансової звітності. Подібну думку висловлює й О. Ю. Редько [428, с. 24-27].

Ми цілком погоджуємося з тим, що одним з актуальних питань є планування часу на виконання процедур. Але вважаємо за необхідне внести певні корективи до проекту Методичних вказівок з планування обов'язкового аудиту фінансової звітності, бо неможна затвердити мінімальний бюджет часу у кількості 184 години [428, с. 24-27] або 210 годин [424, 32-37]. Для перевірок деяких підприємств мають бути затверджені на рівні аудиторської фірми особливі умови. Щось на кшталт особливостей для малих підприємств у МСА. Приклади таких ситуацій.

Ситуація перша.

– перевірка проводиться не вперше;

– відсутні зміни у видах діяльності, складі керівництва та облікової служби, що підтверджено листом від керівництва у відповідь на запит;

– тестування внутрішнього контролю не проводиться, тому що немає підстав не довіряти результатам тестування минулого року.

В такому випадку значно менше витрат часу на етапі вивчення бізнесу, контрольного середовища та попереднього планування.

Ситуація друга.

– підприємство є малим;

– перевірка проводиться не вперше;

– відсутні зміни у видах діяльності, складі керівництва та облікової служби, що підтверджено листом від керівництва у відповідь на запит;

– тестування внутрішнього контролю не проводиться, тому що немає підстав не довіряти результатам тестування минулого року.

В такому випадку значно менше витрат часу не тільки на етапі вивчення бізнесу, контрольного середовища та попереднього планування, а й на етапі виконання подальших аудиторських процедур.

Ситуація третя.

У всіх випадках, коли перевірка проводиться найменшим составом (один аудитор + один асистент), значно скорочується час на обговорення у групі та поточне консультування.

Ситуація четверта

– значне скорочення обсягу виробництва, або продажів;
– малий обсяг первинних документів;
– відсутність основної діяльності, наприклад – тільки здавання приміщень в оренду невеликій кількості орендарів.

В таких випадках значно менше часу потребує виконання подальших аудиторських процедур.

ВИСНОВКИ ДО РОЗДІЛУ 6

1. Незважаючи на те, що використання ІТ здійснюється на практиці майже кожним іноземним аудитором, послідовного розкриття цього питання у спеціальній зарубіжній літературі з аудиту немає. На сьогодні зарубіжні аудиторські фірми розробили і використовують спеціальні інформаційні системи, орієнтовані на внутрішню регламентацію аудиторської діяльності із застосуванням ВФСА. Прикладами таких програм є системи провідних аудиторських фірм, таких як KPMG, яка використовує програму "Vector 6", Pricewaterhouse Coopers із системою "My Client" та Deloitte & Touche спеціальною інформаційною системою якої є "Audit System/2". Розробки в сфері застосування комп'ютерів в процесі аудиту є у російських економістів. Українські науковці мають певні результати дослідження з питань комп'ютеризованої обробки даних, проте питання залишається актуальним. Існує нагальна потреба у розробці теоретико-методологічних засад та методичних підходів тестування КІС суб'єктів господарювання при виконанні завдання з надання обґрунтованої впевненості.

2. Застосування інформаційних систем не змінює мети проведення аудиторських процедур на кожній із їх стадій, проте суттєво впливає на способи і порядок проведення цих процедур, а отже, на методологію аудиту. Отже, комп'ютеризація обліково-контрольного процесу певною мірою здійснює вплив на елементи методики аудиту, модифікує їх за

певними напрямами. Аудитор повинен враховувати необхідність отримання спеціальних знань щодо комп'ютерних інформаційних систем для проведення аудиторської перевірки.

3. У міру всезростаючого застосування ІТ та комп'ютерної техніки в бізнесі, насамперед, у сфері управління бізнесом, усе більш актуально постає питання комп'ютеризації аудиторської діяльності. Фахівці стверджують, що розвиток комп'ютерних програм для автоматизації аудиторської діяльності відстає від вимог часу. Ринок аудиторського програмного забезпечення в Україні тільки починає розвиватися.

4. У загальному виді система якості аудиту – це сукупність внутрішньофірмових стандартів, організаційної структури аудиторської фірми, процесів і ресурсів, необхідних для здійснення контролю якості аудиту. Саме ВФСА мають забезпечити ефективну діяльність аудиторської фірми, тому що якість аудиту перебуває в прямій залежності від дотримання фірмою всіх правил, визначених ВФСА. Виходячи з загальновизнаних принципів аудиту, аудиторська фірма повинна сформувати пакет ВФСА, який відображає її власний підхід до проведених перевірок та складання висновків. Тобто, ВФСА повинні містити конкретні рекомендації щодо чіткого порядку дій по виконанню аудиторських послуг.

5. Необхідність розробки ВФСА обумовлюється тим, що для практичного застосування МСА аудиторським фірмам необхідно деталізувати окремі положення, доводячи їх до конкретних процедур. У вітчизняному аудиті робота зі створення ВФСА тільки започатковується.

6. Автором запропоновано ВФСА "Аудиторські процедури", наявність якого дозволить аудиторським фірмам суттєво скоротити час на проведення перевірки, забезпечити рівень гарантії результатів аудиту при їхньому дотриманні і підтримувати гідну якість роботи аудиторів та асистентів.

7. Ефективність аудиторських процедур є дуже суб'єктивним питанням, яке не знайшло висвітлення у фахових джерелах. Для визначення ефективності обраних аудиторських процедур необхідно перш за все визначити критерії ефективності. Нами визначені критерії ефективності та чинники впливу на вибір аудиторських процедур.

8. Велику увагу в монографії приділено визначенню діапазону застосовності аудиторських процедур в розрізі тверджень для кожної категорії. Другий критерій – трудомісткість. Нами розроблені норми трудовитрат на виконання аудиторських процедур перевірки записів та документів, а також фінансової звітності.

9. В роботі сформульовано алгоритм ефективної комбінації процедур наступним чином: найбільш ефективною є комбінація найдоказовіших аудиторських процедур відповідної якості за умов їх найменшої трудомісткості.

10. Для оцінки ефективності аудиторських процедур автор вважає доцільним розраховувати такий показник, як економічність застосування аудиторських процедур на рівні кожної перевірки. Проте, ефективність обраних аудиторських процедур полягає не тільки в економії ресурсів. Головна мета вибору процедур полягає у забезпеченні високого рівня якості, тому необхідно оцінювати якість їх застосування. З цією метою запропоновано модель розрахунку на базі трьох коефіцієнтів, які визначають виконання тестів контролю, виконання аудиторських процедур по суті, виконання процедур контролю якості.

Список використаних джерел

1. Автономов А. С. Правовая онтология политики: к построению системы категорий / А. С. Автономов. – М.: Фонд развития парламентаризма в России. – Инфограф, 1999. – 383 с.
2. Адамовська В. С. Аудит в умовах ринкової економіки / В. С. Адамовська // Майбутнє – аудит: мат. Всеукр. наук. – практич. конф. – Кривий ріг, 2007. – С. 125 – 126.
3. Адамс Р. Основы аудита : [пер. с англ.] / Р. Адамс, Ю. А. Ариенко. М.: Аудит, ЮНИТИ, 1995. – 398 с.
4. Азоев Г. Л. Конкурентные преимущества фирмы / Г. Л. Азоев, А. П. Челенков. – М.: ООО "Типография "Новости", 2000. – 256 с.
5. Акєнтьєва О. Б. Щодо стандартів внутрішнього аудиту [Електронний ресурс]/ О. Б. Акєнтьєва, Г. С. Малахова, А. О. Мороз – Режим доступу до документу: http://www.rusnauka.com/12_KPSN_2009/Economics/44705.doc.htm
6. Аксененко А. Ф. Аудит: современная организация и развитие / А. Ф. Аксененко // Бухгалтерский учет. – 1992. – № 4. – С. 7–9.
7. Альборов Р. А. Аудит в организациях промышленности, торговли и АПК / Р. А. Альборов. – [2–е изд., перераб. и доп.]. – М.: Дело и Сервис, 2000. – 432 с.
8. Альборов Р. А. Основы аудита: Учебное пособие / Р. А. Альборов, Л. І. Хоружий, С. М. Кінцева – М.: ИздДВ "Справу й Сервіс", 2001. – 224 с.
9. Александер Д. Международные стандарты финансовой отчетности: от теории к практике / Д. Александер, А. Бриттон, А. Йориссе; пер. с англ. В. И. Бабкин, Т. В. Седова. – М.:ООО "Вершина", 2005. – 768 с.
10. Андреев В. Д. Практический аудит: справочное пособие / В. Д. Андреев. – М.: Экономика, 1994. – 366 с.
11. Андреев В. Д. Ревизия и аудит / В. Д. Андреев. – Минск: Вышэйшая школа, 1996. – 193 с.
12. Андреев В. Д. Экономика / В. Д. Андреев. – Минск, 1994. – 366 с.

13. Андрейцева І. А. Методичні аспекти вибору аудиторського висновку / І. А. Андрейцева // Інноваційна економіка. – 2010. – № 5 (19). – С. 102 – 105.
14. Андрєєва Л. М. Внутрішньофірмові стандарти, як результат досвіду роботи й інтуїції аудиторської фірми по організації проведення аудита / Л. М. Андрєєва // Внутріфірмові стандарти, як запорука якості надання аудиторських послуг: зб. тез. і текст. виступів на V міжрегіон. наук. – практич. конф. (19–20 травня 2006 р.). – Запоріжжя – 2006. – С. 7–13.
15. Андрійчук В. Г. Ефективність діяльності аграрних підприємств: теорія, методика, аналіз: монографія / В. Г. Андрійчук – [Вид. 2–ге без змін.] – К.: КНЕУ, 2006. – 292 с.
16. Антони Р. Н. Основы бухгалтерского учета / Р. Н. Антони. – М.: Финансы и статистика, 1992. – 318 с.
17. Аренс А. Аудит: [пер с англ.] / А. Аренс, Дж. Лоббек; гл. ред. серии проф. Я. В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 1995. – 560 с.
18. Арнольд Шильдер Вище планку / А. Шильдер // Аудитор України. – 2011. – №3. – С. 35–37.
19. Астахов В. П. Анализ финансовой устойчивости фирмы и процедуры, связанные с банкротством / В. П. Астахов. – М.: Ось–89, 1995. – 80 с.
20. Аудит Монтгомери / Ф. Л. Дефлиз, Г. Р. Дженик, В. М. О' Рейлли, М. Б. Хирш; [пер. с англ.]; под ред. Я. В. Соколова. – М.: ЮНИТИ, 1997. – 542 с.
21. Аудит. Методика документування / кол. авторів за заг. ред. академіка АЕНУ, д.е.н., проф. І. І. Пилипенка. – К.: Інформаційно–видавничий центр Держкомстату України. – 2003. – 457 с.
22. Бабіч І. І. Оцінка якості внутрішньогосподарського контролю в системі управління підприємством / І. І. Бабіч // Сучасні кризові явища в економіці та проблеми облікового, контрольного і аналітичного забезпечення управління підприємством: мат. Міжнар. наук. – практ. конф. (29–30 червня 2010 р.). – відп. ред. З.В. Герасимчук. – Луцьк: РВВ Луцького національного технічного університету 2010. – С. 53–54.
23. Бавдей А. Аудит и ревизия: справочное пособие / А. Бавдей, И. Белый, Н. Дробышевский и др.; под общ. ред. И. Н. Белого. – Минск.: ООО "Мисанта", – 1994. – 221 с.
24. Бадеха О. І. Процедура прийняття завдання як елемент системи контролю якості суб'єкту аудиту / О. І. Бадеха // Аудитор України. – 2010. – № 2. – С. 24–25.
25. Барышников Н. П. Организация и методика проведения общего аудита / Н. П. Барышников. – М.: Филинъ, 1998 – 486 с.
26. Батищева Н. Н. Проведение аудита операций совместной деятельности с использованием международного опыта / Н. Н. Батищева // База знань сучасного аудитора, стан та напрямки розвитку: тексти

стат. та тез вист. оголош. на наук. конф. (22.10.2010 р.). – К.: Національний Центр Обліку та Аудиту, 2010. – Спеціальний випуск № 4. – С. 1 – 4.

27. Белуха Н. Т. Аудит: Учебник / Н. Т. Белуха [Електронний ресурс]: – Режим доступу до документу: http://bibliotekar.ru/audit–2/17.htm
28. Біатова К. Г. Проблеми адаптації аудиту в Україні / К. Г. Біатова // Майбутнє – аудит: мат. Всеукраїнської наук. –практич. конф. – Кривий ріг, 2007, С. 171– 172.
29. Білик Р. Р. Незалежність в аудиторській професії: історія і сучасність / Р. Р. Білик // Аудитор України. – 2005. – №5. – С. 16–20.
30. Білуха М. Т. Курс аудиту : Підручник. / М. Т. Білуха – [2–е вид., перероб.] – К.: Вища школа – Т–во "Знання", КОО, 1999. – 574 с.
31. Білуха М. Т. Аудит у бізнесі. Посібник для бізнесменів. / М. Т. Білуха – Дніпропетровськ: Фірма "Прескон", 1994. – 236 с.
32. Благой В. В. Оценка риска как составляющая процедуры планирования аудита / В. В. Благой [Електронний ресурс]: – Режим доступу до документу: http://www.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/kgm_econ/2009_87/staty_87/284–290.pdf
33. Богатая И. Н. Аудит: учебное пособие / И. Н. Богатая, Н. Н. Хахонова – Ростов н/Д: ФЕНИКС, 2003. – 300 с.
34. Бодюк А. В. Методологічні та нормативно–правові аспекти аудиту підприємницької діяльності: монографія / А. В. Бодюк – К.: Кондор, 2009. – 356 с.
35. Бодюк А. Обґрунтування поняття методу аудиторської діяльності / А. Бодюк // Бухгалтерський облік та аудит. – 2003. – № 11. – С. 49–52.
36. Бойчик І. Проблеми розвитку аудиту в Україні / І. Бойчик // Майбутнє – аудит: мат. Всеукр. наук. – практ. конф. – Кривий ріг, 2007. – С. 172 –173.
37. Болдуєв М. В. Зміст та порядок розробки стандартів внутрішнього аудиту підприємства / М. В. Болдуєв [Електронний ресурс]: – Режим доступу до документу: http://www.nbuv.gov.ua/portal/Natural/Vznu/eco/2010_4/149–154.pdf.
38. Болдырева И. С. Защита информации в системах компьютерного учета / И. С. Болдырева // Бухгалтерский учет. – 2000. – № 10. – С. 45–46.
39. Болобова Т. П. Документальне оформлення процесу аудита / Т. П. Болобова // Теорія і практика незалежного аудиту в Україні: зб. тез та текстів виступів на наук.-практич. конф. з аудиту. – Київ, 2002 – С. 186–190.
40. Большой бухгалтерский словарь / Под ред. А. Н. Азрилияна. – М.: Институт новой экономики, 1999. – 574 с.
41. Большой энциклопедический словарь. Серия: Современная энциклопедия. Издательства: АСТ, Астрель, 2008 г. Твердый переплет, 1248 с.

42. Бондар М. І. Аудит в АПК: Навч. посібник / М. І. Бондар [Електронний ресурс]: – Режим доступу до документу: http://pulib.if.ua/part/6596.
43. Бондаренко Н. О., Понікаров В. Д., Попова С. М. Аудит суб'єктів підприємницької діяльності: Навч. посіб. / Н. О. Бондаренко, В. Д. Понікаров, С. М. Попова. – К.: Центр навч. літератури, 2004. – 300 с.
44. Борисов А. Б. Большой экономический словар / А. Б. Борисов – М.: Книжный мир, 2003. – 895 с.
45. Брадул О. М. Планування аудиту діяльності корпорацій: оцінка ризиків / О. М. Брадул // Сучасні кризові явища в економіці та проблеми облікового, контрольного і аналітичного забезпечення управління підприємством: матеріали Міжнар. наук. – практ. конф. (29–30 червня 2010р.). – відп. ред. З.В. Герасимчук. – Луцьк: РВВ Луцького національного технічного університету 2010. – С. 13–14.
46. Бровкина Н. Д. Существенность в аудите / Н. Д. Бровкина // Аудит. – 2002. – №2. – С. 3–14.
47. Бугуцький А. В., Якуба Е. И. Эффективность использования ресурсов сельскохозяйственного производства / А. В. Бугуцький, Е. И. Якуба – М.: Колос, 1984. – 360 с.
48. Бунецька І. М. Методика проведення зовнішнього аудиту витрат на виробництво в умовах фінансової кризи / І. М. Бунецька [Електронний ресурс]: – Режим доступу до документу: http://www.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/Uproz/2011_2/u1102bun.pdf.
49. Бурдюг Н. В. Нова направленість аудиту запасів в умовах фінансової кризи / Н. В. Бурдюг [Електронний ресурс]: – Режим доступу до документу: http://www.nbuv.gov.ua/portal/natural/Nvuu/Ekon/2010_29_1/statti/68.htm.
50. Бутинець Ф. Ф. Аудит і ревізія в підприємницькій діяльності. Навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів спеціальності 7.050106 "Облік і аудит" / Ф. Ф. Бутинець, та ін.; За ред. проф. Ф. Ф. Бутинця – Житомир: ПП "Рута", 2001. – 416 с.
51. Бутинець Ф. Ф. Аудит: Підручник для студентів спеціальності "Облік і аудит" / Ф. Ф. Бутинець. – [2 – ге вид., перероб. і доп.] – Житомир: ПП "Рута", 2002. – 672 с.
52. Бутинець Ф. Ф. Бухгалтерський облік в Україні. Міфологія. / Ф. Ф. Бутинець – Ч. ІІ. – Житомир: ЖДТУ, 2003. – 524 с.
53. Бухарин С. В. Основы аудита: Учебное пособие / С. В. Бухарин – Воронеж: ВЭПИ, 2001. – 52 с.,
54. Бухгалтерский учет [Учеб. для вузов по спец. "Статистика" и "Орг. механизир. обраб. экон. информ."] / Л. С. Зернов, Л. С. Литинский, А. В. Власов ; ред. А. В. Власов. – М. : Финансы и статистика, 1986. – с. 296.
55. Бухгалтерский учет для практиков: 2000 тестов и ответов. Гусева Т. М., Шеина Т.Н. 3-е изд., перераб. и доп. – М.: ТК Велби, Проспект, 2008. – 280 с.

56. Бухгалтерский учёт. Хрестоматия (часть 1) [Текст]: сборник систематизированного законодательства / сост. И. А. Назарбаева, И. А. Губина; учредит. ЗАО "ХК "Блиц – Информ". – Изд. 4-е, перераб. и доп. – К.: Блиц – Информ, 2010. – Вып. 1. – 192 с.
57. Бухгалтерский учёт. Хрестоматия (часть 2) [Текст]: сборник систематизированного законодательства / сост. И. А. Назарбаева, И. А. Губина; учредит. ЗАО "ХК "Блиц – Информ". – Изд. 4-е, перераб. и доп. – К.: Блиц – Информ, 2010. – Вып. 2. – 192 с.
58. Бухгалтерський фінансовий облік: підручник для студенів спеціальності "Облік і аудит" Вищих навчальних закладів / за ред. проф. Ф. Ф. Бутинця. – [5 – е вид. і перероб.] – Житомир: ПП "Рута", 2003. – 726 с.
59. Бычкова С. М. Аудиторская деятельность. Теория и практика. (Серия "Учебники для вузов. Специальная литература"). – СПб.: Лань, 2000. – 320 с.
60. Бычкова С. М. Особенности установления цен на услуги аудиторов и консультантов (российский опыт). Незалежний аудит в Україні та міжнародний досвід / С. М. Бычкова // Збірник тез і текстів доповідей на міжнародній науково–практичній конференції з аудиту. – Київ 2003 р. – С.134 – 138.
61. Бычкова С. М. Понятие "качества" в аудите и в бухгалтерском учёте / С. М. Бычкова, Е. Ю. Итыгилова // Аудиторские ведомости. – 2005. – №3 – С. 5–81.
62. Бычкова С. М. Практический аудит / С. М. Бычкова, Т. Ю. Фомина; под ред. С. М. Бычковой. – М.: Эксмо, 2009. – 176 с.
63. Бычкова С. М., Растамханова Л. Н. Риски аудиторской деятельности / С. М. Бычкова, Л. Н. Растамханова; под. ред. проф. С. М. Бычковой. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 416 с.: ил.
64. Бычкова С. М. Доказательства в аудите / С. М. Бычкова – М.: Финансы и статистика, 1998. – 176 с.
65. Вакаров В. М. Організація системи управління підприємницькою діяльністю аудиторської фірми / В. М. Вакаров // Економіка: проблеми теорії та практики. Збірник наукових праць. – Дніпропетровськ: ДНУ, 2004. – С. 821–829.
66. Валуев Б. Предмет и метод аудиторской деятельности / Б. Валуев // Бухгалтерский учет и аудит. – 1994. –№ 2 – 3. – С. 23 – 27.
67. Василькова Т. В. Підвищення якості аудиторської діяльності: внутрішні стандарти і аналітичні таблиці / Т. В. Василькова, С. Я. Цимбалюк // Теорія і практика бухгалтерського обліку та аудиту: матеріали науково – практичної конференції (26–27 листопада 2004 р.). – Львів. – 2004., С. 214–223.
68. Величко О. Г., Прилипко С. І. Вимоги до аудиту в умовах сучасного розвитку фондового ринку / О. Г. Величко, С. І. Прилипко // Восьмая директива Совета ЕС – очередной этап развития профессии (опыт, проблемы, перспективы): сб. материалов междунар. науч. – практич.

конф. тез. докладов. (21–23 сентября 2007 года). – Днепропетровск: 2007. – ДТО САУ. – С. 30–33.
69. Верига А. В. Ініціативний аудит в Україні: проблеми і перспективи / А. В. Верига // Аудитор України. – 2006. – № 08 – С. 18 – 19.
70. Верига Ю. А., Пшенична А. Ж. Облік і аудит фінансової звітності при реорганізації суб'єктів господарювання / Ю. А. Веріга, А. Ж. Пшенична // Сучасний стан та перспективи розвитку державного контролю і аудиту в Україні: збірник праць всеукраїнської науково практичної конференції – Київ, 2009, С. 48–50.
71. Винер И. Б. Общесистемные основы аудита / И. Б. Винер, О. В. Голосов, Э. А. Сиротенко, В. В. Скобара; под ред. О. В. Голосова. – М.: Финансовая академия при Правительстве РФ, 1999. – 75 с.
72. Відомості Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку: в 4 ч. Ч.4: № 79 (837) 30.04.2010 р.
73. Вітлінський В. В. Економічний ризик: ігрові моделі / В. В. Вітлінський, П. І. Веренко та ін. – К.: КНЕУ, 2002 – 446 с.
74. Власик С. В. Особливості аудиту в середовищі комп'ютерних інформаційних систем / С. В. Власик // Сучасний стан та перспективи розвитку державного контролю і аудиту в Україні: збірник праць всеукраїнської наук. практич. конф. – Київ, 2009. – С. 59 – 61
75. Воронина Л. И. Аудиторская деятельность: основы организации: учебно–практическое пособие / Л. И. Воронина – М.: Эксмо, 2007 – 336 с.
76. Вуд Ф. Бухгалтерский учет для предпринимателей. Часть I / Ф. Вуд – М.: Аскери, 1992. – 250 с.
77. Гаєвська Н. І. Етичні вимоги до професії аудитора / Н. І. Гаєвська // Аудитор України. – 2006. – № 16. – С. 7–11.
78. Гаєвська Н. І. Контроль якості – запорука реальної ціни на аудиторські послуги / Н. І. Гаєвська // Аудитор України. – 2007. – № 20 – С.19– 22.
79. Гаєвська Н. І. Супутні послуги і незалежність аудиту / Н. І. Гаєвська // Аудитор України. – 2005. – №12. – С.10–12.
80. Гажієнко Л. В. Якість аудиту фінансової звітності та шляхи її вдосконалення / Л. В. Гажієнко // Обеспечение качества аудита: тезисы докл., сб. мат.: IV Днепропетровской межрегион. науч.–практич. конф., (24–26 сентября 2004 г.). – Кривой Рог: Минерал, 2004 – С. 22 – 24.
81. Газарян А. В. Методы аудиторской выборки / А. В. Газарян // Бухгалтерский учет. – 2000. – № 15. – С. 47–49.
82. Гайдай М. Г. Внутрішньофірмові (робочі) стандарти як передумова забезпечення якості аудиту / М. Г. Гайдай // Аудит у посттоталітарному суспільстві: мат. Міжрегіон. наук. конф. – Київ, Чернігів: САУ, АПУ, 2005. – С. 52 – 56.
83. Галкіна Т. О. Розвиток процесу становлення аудитора в Україні / Т. О. Галкіна, Т. В. Василькова А. О. Чугуєв // Аудитор України. – 2006. – №01 (85). – С. 18 – 25.

84. Гарасим П. М., Сиротюк Г. В. Аудит основних засобів: методика й особливості проведення / П. М. Гарасим, Г. В. Сиротюк // Держава та регіони Серія: економіка та підприємництво. – 2002. – №4. – С. 61 – 65.
85. Гаращук В. М. Адміністративно–правові аспекти боротьби з корупцією / В. М. Гаращук // Вісник Академії правових наук України. – 1997. – № 4. – С. 131–136.
86. Гаргола Ю. Г. Якість аудиту як запорука відповідальності перед суспільством та інститутом аудиторства / Ю. Г. Гаргола // Обеспечение качества аудита: тезисы докл., сб. мат.: IV Днепропетровской межрегион. науч.–практич. конф., (24–26 сентября 2004 г.). – Кривой Рог: Минерал, 2004 – С. 9 – 14.
87. Гаухман Л. Коррупция и коррупционное преступление / Л. Гаухман // Законность. – 2000. – № 6. – С. 2–6.
88. Герасимова Е. Б. Основы банковского аудита: учб. пособие / Е. Б. Герасимова, М. В. Мирошник. – М.: ФОРУМ, 2008. – 226 с.
89. Герасимова Л. Як проверсти контент–аналіз / Л. Герасимова // Бізнес. – 2004. – № 15. – С. 92 – 93.
90. Герасимович А. М. Уроки досвіду і сьогоднішні проблеми аудиту в Україні / А. М. Герасимович // Збірник "Бухгалтерський облік, аналіз та аудит: проблеми теорії, методології, організації". Спеціальний випуск №4 – К.: 2010 – С. 29–30.
91. Гетьман В. Г. Европейский форум бухгалтеров / В. Г. Гетьман // Бухгалтерский учет. – 2003. – №12. – С. 53–56.
92. Гіляровська Л. Т., Стольна Н. В. Економічний аналіз в аудіюванні діяльності компаній США / Л. Т. Гіляровська, Н. В. Стольна // Бухгалтерський облік. – 1992. – № 9. – С. 8 – 11.
93. Гладишева Л. М. Практика застосування МСА в Україні / Л. М. Гладишева // Застосування міжнародних стандартів аудиту в національній практиці: зб. тез та текст. виступів на наук.-практич. конф. з аудиту. – Запоріжжя, 2003 – С. 3–7.
94. Гличев А. В. Качество, эффективность, нравственность. Учебное пособие / А. В. Гличев. – М.: Премиум Инжиниринг, 2009. – 358 с.
95. Гнезділова О. М. Концептуальний підхід до розробки внутрішньофірмових стандартів / О. М. Гнезділова [Електронний ресурс]: – Режим доступу до документу: http://www.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Dtr_ep/2010_4/files/EC410_09.pdf.
96. Голов С. Бухгалтерський облік в Україні: проблеми та рішення // Бухгалтерський облік і аудит. – 1997. – № 10. – С. 12–23.
97. Голов С. Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку: монографія / С. Ф. Голов. – К.: Центр учбової літератури, 2007. – 522 с.
98. Голов С. Ф., Ефіменко В. І. Фінансовий та управлінський облік / С. Ф. Голов, В. І. Ефіменко. – К.: ТОВ "Автоінторсервіс", 1996. – 544 с.

99. Голощапов Н. А., Соколов А. А. Контроль и ревизия / Н. А. Голощапов, А. А. Соколов – М.: Альфа–Пресс, 2007. – 284 с.
100. Гольдберг Е. Я. Автоматизация аудита в программе "Помощник аудитора" / Е. Я. Гольдберг // Аудиторские ведомости. – 2000. – № 4. – С. 77–83 та № 6. – С. 58–66.
101. Гонтаровський С. В., Щварцман И. Л., Шмуклерман Б. М., Удосконалення кваліфікації аудиторів і контроль якості аудиторських послуг / С. В. Гонтаровський, И. Л. Щварцман, Б. М. Шмуклерман // Теорія і практика незалежного аудиту в Україні: зб. тез та текст. вист. на наук.–практич. конф з аудиту. – Київ, 2002 – С. 213–218.
102. Гончаров В. В. В поисках совершенства управления: Руководство для высшего управленческого персонала / В. В. Гончаров. – М.: Сувенир, 1993. – 488 с.
103. Гончарук Я. А., Рудницький В. С. Аудит: Навч. посіб. – [3-тє вид., перероб. і доп.] – К.: Знання, 2007. – 443 с.
104. Горицкая Н. Г. Бухгалтерский учет и финансовая отчетность в Украине с 2000 года / Н. Г. Горицкая. – К.: ООО Редакция газеты "Бухгалтерия. Налоги. Бизнес", 2000 – 256 с.
105. Горожанкина Е. А. Аудит: Учебник для студентов экономических колледжей / Е. А. Горожанкина. – М.: Издательско–торговая корпорация "Дашков и ДО", 2007. – 368 с.
106. Горчаков А. А., Орлова И. В. Компьютерные экономико–математические модели / А. А. Горчаков, И. В. Орлова. – М.: Компьютер, ЮНИТИ, 1995. – 136 с.
107. Государственный стандарт Союза ССР 15467–79 (ст СЄВ 3519–81) управление качеством продукции [Электронный ресурс]: утверждён и введён в действие Постановлением Государственного комитета СССР по стандартам 26.01.1974 г. № 244 – Режим доступа к документу: http://cert.obninsk.ru/gost/1083/1083.html
108. Гутцайт Е. М. Аудит, концепция, проблемы, эффективность, стандарты / Е. М. Гутцайт. – М.: Элит 2000, ЮНИТИ–ДАНА, 2002. – 400 с.
109. Гутцайт Е. М. Розработка национальных аудиторських стандартов: промежуточные итоги и перспективы / Е. М. Гутцайт, О. М. Островський // Аудиторські ведомости. – 1998. – № 9. – С. 9–12
110. Гутцайт Е. М., Аудиторская выборка / Е. М. Гутцайт // Журнал Аудитор. – 2005 – №1. – С. 5–10
111. Гутцайт Е.М. Комментарии к правилу (стандарту) аудиторской деятельности "Проведение аудита с помощью компьютеров" / Е. М. Гутцайт, Н. А. Ремизов, О. М. Островский // Финансовая газета. – 2001. – № 1.– С. 11–18.
112. Гуцаленко Л. В. Державний аудит ефективності: організація та порядок проведення / Л. В. Гуцаленко // Аудит в Україні: ідентифікація та парадигма розвитку: збірник наукових праць. /Держ. ком. статистики

України. Національна акад. статистики, обліку та аудиту; Ред. кол.: І.І.Пилипенко (голов. ред.) та ін. – К.: ДП "Інформаційно–аналітичне агентство", 2010. – С. 9–12.
113. Давидов Г. М. Аудит: Навч. посіб / Г. М. Давидов. – [2–ге вид., перероб. і доп.] – К.: Знання, КОО, 2001. – 363 с.
114. Давыдов В. Н. Компьютеризация бухгалтерского учета: опыт, поиски, решения / В. Н. Давыдов. – М.: Финансы и статистика, 1993. – 253 с.
115. Дадашев Б. А. Теоретичні і методичні основи визначення економічної ефективності сільського господарства / Б. А. Дадашев – Суми.: Мрія 1 ЛТД: УАБС, 2003. – 32 с.
116. Данилевский Ю. А. Аудит: Учеб. пособие / Ю. А. Данилевский, С. М. Шапигузов, Н. А. Ремизов, Е. В. Старовойтова – М.: ИД ФБК – ПРЕСС, 1999. – 544 с.
117. Деева Е. М. Ценообразование и коммуникативная политика на рынке консультационных услуг / Е. М. Деева //Маркетинг: методы, формы, исследования. – 2000. – №1(50). – С. 57–68.
118. Денисова А. Л. Концептуальные основы моделирования оценки качества информационных услуг / А. Л. Денисова // Информационное обеспечение управления экономикой. Сборник научных работ. – М.: Финансовая академия при Правительстве РФ, 1999. – С. 48–51
119. Денчук П.Н. Проблемні питання у визначенні рівня суттєвості а в аудиті / П. Н. Денчук, В. М. Рожелюк // Сучасний стан та перспективи розвитку державного контролю та аудиту в Україні: збірник праць всеукраїнської науково – практичної конференції ;за заг. ред. проф. В. Д. Базилевича. – К.: 2009. – 439 с. С. 107–109
120. Дерев'янко С. І. До питання обґрунтування поняття методу аудиторської діяльності / С. І. Дерев'янко [Электронный ресурс]: – Режим доступа к документу: http://www.rusnauka.com/NIO_2007/Economics/18415.doc.htm
121. Дерев'янко С. І. Основи аудиту: навч. пос. / С. І. Дерев'янко, С. О. Олійник, Н. П. Кузик, О. М. Ганяйло. – К.: Центр учбової літератури, 2008. – 328с.
122. Дєєва Л. Е., Аверченко С. М. Стандарт аудита расчётов по заработной плате / Л. Е. Дєєва, С. М. Аверченко // Внутріфірмові стандарти, як запорука якості надання аудиторських послуг: зб. тез. і текст. виступів на V міжрегіон. наук. – практик. конф. (19–20 травня 2006 р.). – Запоріжжя – 2006. – С. 27 – 32.
123. Диневич В. А., Роганов С. В., Якуніна Н. І. Показники й критерії ефективності керування / В. А. Диневич, С. В. Роганов, Н. І. Якуніна. – М.: 1975. – 72 с.
124. Дипиаза С. (младший), Экклз Р. Будущее корпоративной отчетности. Как вернуть доверие общества / С. Дипиаза (младший), Р. Экклз. – М.: Альпина Паблишер, 2003. – 212 с.
125. Директива 98/84/ЄС Європейського парламенту та Ради Європи від 20

листопада 1998 р. про правовий захист послуг, що ґрунтуються на або полягають в умовному доступі // OJ L 320, 28.11.1998, p.54.
126. Директива Європейського Парламенту та Ради про обов'язковий аудит річної звітності та консолідованої звітності, що вносить зміни до Директив Ради 78/660/ЄЕС та 83/349/ЄЕС і припиняє дію Директиви Ради 84/253/ЄЕС [Електронний ресурс]: від 17.05.2006 р. № 2006/43/ЄС. – Режим доступу до документа : http://zakon.rada.gov.ua/cgi–bin/laws/main.cgi?nreg=994_844.
127. Дідук М. С. Аудит у Швеції (з питань обміну досідом) / М. С. Дідук // Аудитор України. – 2002. – №10. – С. 29 – 31.
128. Дідук М. С. Аудиторська діяльність у Швеції: з обміну досвідом / М. С. Дідук // Аудитор України. – 2003. – №1 (41). – С. 27–29.
129. Дідук М. С. Питання аудиторської діяльності в ФРН / М. С. Дідук // Аудитор України. – 2003. – №2 (42). – С. 28–31.
130. Дідур Г. І. Ефективність сільського виробництва та її визначення в сучасних умовах / Г. І. Дідур // Проблеми ефективності функціонування в АПК в умовах нових форм власності та господарювання. – К.: ІАЕ УААН, ХДТУ, 2001 – Т 1. – С. 324 – 326.
131. Дмитренко И. Н. Контроль качества аудита: от стандартов к практике / И. Н. Дмитренко // Теорія і практика незалежного аудиту в Україні: матеріали Всеукраїнської науково – практичної конференції – Київ, 2001. – С.132–135.
132. Дмитренко И. Н., Национальные нормативы аудита: критический анализ и аспекты совершенствования / И. Н. Дмитренко // Удосконалення національних нормативів аудиту: зб. тез та текст. виступ. на між регіон. наук.–практ. конфер. – Житомир: ЖІТІ, 2000. – С. 82–85.
133. Дмитренко І. М. Внутрішньофірмові стандарти: концепція розробки та застосування в аудиторській практиці України / І. М. Дмитренко, Т. Ф. Середа, К. О. Закалінська // Внутріфірмові стандарти, як запорука якості надання аудиторських послуг: зб. тез. і текст. виступів на V міжрегіон. наук. – практик. конф. (19–20 травня 2006 р.). – Запоріжжя – 2006. – С. 50 – 58.
134. Дмитренко І. М. Оцінка суттєвості помилок в аудиторській практиці: методичний аспект / І. М. Дмитренко // Бухгалтерський облік та аудит. – 2003. – № 7. – С. 59–62.
135. Дмитренко І. М. Правове і регламентарне забезпечення незалежності аудиторів: проблеми і рішення / І. М. Дмитренко // Аудитор України. – 2007. – № 8. – С. 12–16.
136. Довгорук П. Г. Деякі проблеми організації та забезпечення незалежного контролю якості аудиту та аудиторських послуг в Україні" / П. Г. Довгорук // Аудитор України. – 2005. – № 15. – С. 10–11.
137. Додж Рой. Краткое руководство по стандартам и нормам аудита [пер. с англ. С. А. Стукова] / Р.Додж. – М. : Финансы и статистика, ЮНИТИ, 1992. – 240 с.

138. Документування процесу аудиту. Робочі документи аудитора (Затверджено на спільному засіданні ЗТВ САУ та ЗРВ АПУ протоколом № 14 від 28.08.2002 р.). – З.: ТОВ "Типографія "Арт – Прес". – 2002. – 299 с.
139. Долгова О. В. Висока кваліфікація аудиторів – запорука якості аудиторських послуг / О. В. Долгова // Внутріфірмові стандарти, як запорука якості надання аудиторських послуг: зб. тез. і текст. виступів на V міжрегіон. наук. – практик. конф. (19–20 травня 2006 р.). – Запоріжжя – 2006. – С. 58 – 64
140. Дорош Н. І. Аудит: методологія і організація: дис. … канд. екон. наук: спец. 08.06.01 / Дорош Ніна Іванівна. – К.: Т–во "Знання", КОО, 2001. – 402 с.
141. Дорош Н. І. Розвиток концепції та ефективність аудиту в Україні / Н. І. Дорош // Сучасний стан та перспективи розвитку державного контролю та аудиту в Україні: зб. праць всеукр. наук. – практ. конф. / за заг. ред. проф. В. Д. Базилевича. – К.: 2009. – С. 117–119.
142. Драгун Л. Основні напрямки розвитку функцій аудита / Л. Драгун, О. Вініченко // Бухгалтерський облік та аудит. – 2003. – № 5. – С. 59 – 62
143. Драч В. І. Гарантія якості надання аудиторських послуг / В. І. Драч // Внутріфірмові стандарти, як запорука якості надання аудиторських послуг: зб. тез. і текст. виступів на V міжрегіон. наук. – практик. конф. (19–20 травня 2006 р.). – Запоріжжя – 2006. – С. 64 –72.
144. Дрозд І. К. Державний фінансовий контроль: результат є, а результативність? / І. К. Дрозд // Сучасний стан та перспективи розвитку державного контролю та аудиту в Україні: збірник праць всеукраїнської науково – практичної конференції; за заг. ред. проф. В. Д. Базилевича. – К.: 2009. – С. 124–126.
145. Дряхлов В. В. Основы аудита: Курс лекций. – [2–е изд., перераб. и доп.] – М.: "Издательство Гном и Д", 2001. – 272 с.
146. Думна Н. Н. Мікроекономіка. Теорія й російська практика: Підручник для студентів вузів, що навчаються по економічних спеціальностях і напрямкам / за редакцією А. М. Грязнової і А.Ю. Юданова [2 изд.] – М.: ИТД "КноРус", "Видавництво ГНОМ і Д ", 2000. – 544 с.
147. Дусаева Е. М. Научно–методологические основы качества продукции / Е. М. Дусаева.–Оренбург: Издательский центр ОГАУ, 2001. – 152 с.
148. Дэниелс Джон Д. Международный бизнес: внешняя среда и деловые операции: [пер. с англ., 6–е изд.] / Джон Д. Дэниелс, Ли Х. Радеба – М.: Дело, 1998. – 784 с.
149. Европейское исследование по вопросам управления рисками мошенничества. Результаты для Украины [Електронний ресурс] // Ernst & Young. – Режим доступу до дослідж.: http://antifraud.com.ua/resources/library/ey.php.
150. Егорова С. К., Денисова К. Я. Основы бухгалтерского учета и аудита в сфере сервиса / С. К. Егорова, К. Я.Денисова. – М.: Юристъ, 2000. – 382 с.

151. Экономическая теория: Общие основы и особенности в России. Учебное пособие / Под ред. проф. И. К. Ларионова. – М.: Издательский Дом "Дашков и ДО", 2001. – 604 с.
152. Еленский Щ. "По следам Пифагора": занимательная математика / Щ. Еленский. – М.: Министерство Просвещения РСФСР,1961. – 485с., ил.
153. Елисеева И. И. Виды аудиторских рисков / И. И. Елисеева, С. М. Бычкова // Бухгалтерский учет. – 1999. – № 6. – С. 89–92.
154. Елисеева И. И. Статистические методы в аудите / И. И. Елисеева, А. А. Терехов. – М.: Финансы и статистика, 1998. – 176 с.: ил.
155. Ерохин В. Г. Индикативное планирование в системах управления социально–экономическими процесами [Электронный ресурс] / В. Г. Ерохин // Сборник трудов по науке и технике. – 2001. – Режим доступа к журналу: http://technobusiness.chart.ru
156. Заварихин Н. М. Методы аудита / Н. М.Заварихин, Ю.В.Потехина // Аудитор. 2005. – № 7. – С. 39–48.
157. Загородній А. Г. Аудит: теорія і практика: Навчальний посібник / А. Г. Загородній та ін. – [2–е вид., перероб. і доп.] – Львів: Видавництво Національного університету "Львівська політехніка", 2004 – 456 с.
158. Загородній А. Г., Вознюк Г. Л., Партин Г. О. Облік і аудит: термінологічний словник / А. Г. Загородній, Г. Л. Вознюк, Г.О. Партин. – Львів "Центр Європи", 2002. – 671 с.
159. Загородній А. Г., Вознюк Г. Л., Смовженко Т. С. Фінансовий словник / А. Г. Загородній , Г. Л. Вознюк , Т. С. Смовженко – [4–те вид. випр. та доп.] – К.: Т–во "Знання", КОО; Львів; Вид–во Львів. банківського ін–ту НБУ, 2002. – 566 с.
160. Заиченко Г. А. Объективность чувственного знания: Локк, Беркли и проблема "вторичных " качеств / Г. А. Заиченко // Философские науки. – 1985. – № 4. – С. 98–109.
161. Закалінська К. О. Методичні підходи до формування системи внутрішньофірмових стандартів діяльності аудиторських фірм / К.О. Закалінська [Електронний ресурс]: – Режим доступу до документу: http://www.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/Vdnuet/econ/2008_4/34%20.pdf.
162. Закусілова Н. І. Концептуальна орієнтація національного аудиту / Н. І. Закусілова // Застосування міжнародних стандартів аудиту в національній практиці: збірник тез та текстів виступів на наук.-практич. конф. з аудиту. – Запоріжжя, 2003 – с. 215.
163. Зацерковна Т. Н. Внутрифирменный стандарт "Независимость аудитора и порядок разрешения конфликтов" / Т. Н. Зацерковна // Внутріфірмові стандарти, як запорука якості надання аудиторських послуг: зб. тез. і текст. виступів на V міжрегіон. наук. – практич. конф. (19–20 травня 2006 р.). – Запоріжжя – 2006. – С. 83 – 91.

164. Зворонов А. Ф. Рынок аудиторско–консалтинговых услуг в России / А. Ф. Зворонов. – М.:САКС Пресс, 2002. – С. 82–83.
165. Зеленецький В., Кальман О. Корупція в Україні та організаційно – правові основи боротьби з нею / В. Зеленецький, О. Кальман // Право України. – 2001. – № 4. – С. 13–17.
166. Значення числа 3 [Електроний ресурс]: – Режим доступу до документу: http://www.imbf.org/docs/numbers/three.htm.
167. Значення чисел [Електроний ресурс]: – Режим доступу до документу: http://www.crossworld.narod.ru/xxx.html.
168. Золотогоров В. Г. Экономика: Энциклопедический словарь / В. Г. Золотогоров. – Мн.: Интерпрессервис; Книжный Дом, 2003. – 720 с.
169. Зорін В. В. Внутрішні стандарти аудиторської фірми / В. В. Зорін // Внутріфірмові стандарти, як запорука якості надання аудиторських послуг: зб. тез. і текст. виступів на V міжрегіон. наук. – практич. конф. (19–20 травня 2006 р.). – Запоріжжя – 2006. – С. 91 – 100.
170. Зоріна О. А. Роль інформаційних систем в організації економічного аналізу та аудиту / О. А. Зоріна // Аудит в Україні: ідентифікація та парадигма розвитку. Зб. наук. праць. /Держ. ком. статистики України. Національна акад.. статистики, обліку та аудиту; Ред. кол.: І. І. Пилипенко (голов. ред.) та ін. – К.: ДП "Інформаційно-аналітичне агентство", 2010. – С.15–18.
171. Зубилевич С. Я., Голов С. Ф. Основы аудита / С. Я. Зубилевич, С. Ф. Голов – К.: Ділова Україна, 1996. – 374 с.
172. Зубілевич С. Положення (стандарти) бухгалтерського обліку: наскільки далеко від положень та близько до стандартів? / Зубілевич С. // Бухгалтерський облік і аудит. – 1999. – № 7–8. – С.10–27.
173. Ирвин Дэвид Финансовый контроль / И. М. Щитинская, В. В. Быков; [пер. с англ.]. – М.: Финансы и статистика, 1998. – 256 с.
174. Исаакян А. В. Внутрифирменный стандарт "Прочие аудиторские услуги" / Исаакян А. В. // Внутріфірмові стандарти, як запорука якості надання аудиторських послуг: зб. тез. і текст. виступів на V міжрегіон. наук.-практич. конф. (19–20 травня 2006 р.). – Запоріжжя – 2006. – С. 100 – 105.
175. Историко–философский альманах. — Выпуск 1–й: Кант и современность. // Кант и современная философия: Мат. конф. (Москва, МГУ, 19–20 ноября 2004 года). – (Москва, МГУ, 19–20 ноября 2004 года). – С. 189–198.
176. Іванова Н. А. Внутрішні стандарти фірми як критерій забезпечення якості аудиту / Н. А. Іванова, М. О. Іванова // Обеспечение качества аудита: сб. мат. IV Днепропетровской Межрегионал. научн.-практич. конф. Тез. докл.; под ред. М. Л. Крапивко. – Днепропетровск 24–26 сентября 2004 – Кривой Рог: Минерал, 2004 – С. 25 – 26.
177. Івахненков С. В. Автоматизація як спосіб подолання недоліків вибіркового методу в аудиті / С. В. Івахненков// Аудит в Україні: ідентифікація та

парадигма розвитку: збірник наукових праць. /Держ. ком. статистики України. Національна акад.. статистики, обліку та аудиту; Ред. кол.: І. І.Пилипенко (голов. ред.) та ін. – К.:ДП "Інформаційно–аналітичне агентство", 2010. – С. 18–20.
178. Івахненков С. В. Аудиторське програмне забезпечення для аналізу даних: перший український досвід / С. В. Івахненков // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – №10. – С. 38–44.
179. Івахненков С. В. Інформаційні технології в організації бухгалтерського обліку та аудиту: навчальний посібник / С. В. Івахненков. – К.: Знання–Прес, 2006. – 349 с.
180. Івахненков С. В. Комп'ютерний аудит: контрольні методики і технології / С. В. Івахненков. – К.: Знання, 2005. – 286 с.
181. Івахненков С. В. Автоматизація аудиту в Україні та світі: підходи і програмне забезпечення / С. В. Івахненков // Аудитор України. – 2007. – №3. – С. 19–24.
182. Ісаєва А. А. Методи та прийоми дослідження, які використовуються під час аудиту цінних паперів / Ісаєва А.А. // Формування ринкових відносин в Україні: Збірник наукових праць. Вип. 4 (71) / Наук. ред. І.К. Бондар. – К: 2007. – С. 3–6.
183. Кадієвський В. А. Аудит як середовище прийняття оптимальних управлінських рішень / В. А. Кадієвський, Ф. Ф. Мазур // 10 років Національному центру обліку та аудиту України: зб. тез і текстів доповідей на наук.–практ. конф. з аудиту. – Київ: 2003. – С. 86 – 90.
184. Кадуріна Л. О. Основи аудиту / Л. О. Кадуріна . — К. : Слово, 2003. – 184 с.
185. Калюга Є. В. Фінансово – господарський контроль у системі управління: монографія / Є. В. Калюга. – К.: Ельга, Ніка – Центр, 2002. – 360 с.
186. Камышанов П. И. Практическое пособие по аудиту / П. И. Камышанов. – М.: ИНФРА – М, 1996. – 522 с.
187. Камышанов П. И., Камышанова А. П., Камышанова Л. И. Современная бухгалтерия и аудит на предприятиях и в банках / П. И. Камышанов, А. П. Камышанова, Л. И. Камышанова. – М.: Элиста: АПП "Джангар", 2000. – 720 с.
188. Кантаева О. В. Проблемные вопросы в методике аудита инновационной деятельности предприятий / О. В. Кантаева // Аудит у посттоталітарному суспільстві: зб. тез доповідей міжрегіон. наук. конф., (24–25 червня 2005 року). – Київ – Чернігів: ЧДТУ, 2005. – С. 107–112.
189. Кармайкл Д. Р., Бенис М. Стандарты и нормы аудита / Д. Р. Кармайкл, М. Бенис. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1995. – 527 с.
190. Карпенко І. Л. Роль аудиту в реформуванні бухгалтерського обліку в Україні / І. Л. Карпенко // Аудитор України. – 2005. – № 21. – с. 22
191. Карпінскі А. Прогнозування – програмування – планування / А. Карпінскі // Планове господарство, 1989 – № 11 – С. 72–75.

192. Карпова Т. П. Управленческий учет: Учебник для вузов / Т. П. Карпова. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998. – 350 с.
193. Катренко А. В. Системний аналіз об'єктів та процесів комп'ютеризації: навчальний посібник / А. В. Катренко. – Львів: "Новий світ – 2000". – 424 с.
194. Кашаев А. Н., Островский О. М. О принципах бухгалтерского учета // Бухгалтерский учет. – 1994. – № 11. С. 58–63.
195. Кедров Б. М. Законы марксистской диалектической логики. Диалектика и логика. Законы мышления / Б. М. Кедров. – М.: 1962, 143 с.
196. Кетола Дж., Роберте К. Менеджмент ресурсов. Снятие завесы таинственности с МС ИСО 9001:2000 / Дж. Кетола, К. Роберте // Стандарты и качество. – 2002. – №5. – С. 78–82.
197. Кизь В. В. Качество аудита и аудиторські стандарты / В. В. Кизь // Аудитор, 2001. – № 12. – С . 20–32.
198. Кісіль М. І. Критерії і показники економічної ефективності малого і середнього бізнесу на селі / М. І. Кісіль // Економіка АПК. – 2001. – №08. – С. 59–64.
199. Кларин М. В. Синектика – метафорическое учебное исследование / М. В. Кларин // Директор школы. – 1994. – № 2. – С. 60–65.
200. Кныш М. И. Конкурентные стратегии: Учебное пособие / М. И. Кныш. – СПб, 2000. – 284 с.
201. Ковалева О. В., Константинов Ю. П. Аудит: Учебное пособие / О. В. Ковалева, Ю. П. Константинов. – М.: ПРИОР, 1999. – 272 с., с. 60–62.
202. Кодекс Етики Професійних бухгалтерів 2009. Міжнародної Федерації Бухгалтерів / Перекл. з англ. за ред. С. Я. Зубілевич – К.: Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 2010 – 124 с.
203. Комлев Н. В. Программы для аудиторов: мнение специалиста / Н.В. Комлев // Аудиторские ведомости. – 1997. – № 1. – С. 78– 83.
204. Кондак А. В. Менеджент / Кондак А. В. – М., Университет, 2000. – 456 с.
205. Кондратьєв М. "При розгляді..." / М. Кондратьєв // Аудитор України. – 2010. – №11– С. 40.
206. Кондратьєв М. "Якість взагалі" Загальні думки здійснених зовнішніх перевірок контролю якості 2009–2010 років / М. Кондратьєв // Аудитор України. – 2011. – №5. – С. 16–17.
207. Кондратьєв М. Як зовні / М. Кондратьєв // Аудитор України. – 2010. – №9 (181). – С. 26–30.
208. Кондратьєва В. Є. Проблеми та необхідність впровадження аудиторськими фірмами та аудиторами систем контролю якості аудиторських послуг / В. Є. Кондратьєва, В. Р. Шевчук // Сучасний стан та перспективи розвитку державного контролю та аудиту в Україні: зб. праць всеукр. наук. – практ. конф. / за заг. ред. проф. В. Д. Базилевича. – К.: 2009. – С. 165–167.

209. Конференція на Запоріжжі – резолюція п'ятої міжрегіональної науково–практичної конференції // Аудитор України. – 2006. – № 10. – С. 18.
210. Концептуальна основа контролю аудиторської діяльності в Україні [Електронний ресурс] : затв. рішенням АПУ від 27.09.2001 № 182/3. – Режим доступу : http:// www.apu.com.ua.
211. Копнин П. В. Гносеологические и логические основы науки / П. В. Копнин. – М.: Издательство "Мысль", 1974 – 568 с.
212. Корнус В. Г. Аудит у постсоціалістичній економіці України. Проблеми якості послуг / В. Г. Корнус // Аудит у посттоталітарному суспільстві: тези доп. міжрегіон. наук. конф. (24–25 червня 2005 р.). – Київ, Чернігів: САУ, АПУ, 2005. – С. 124–130.
213. Костирко Р. О. Удосконалення аудиту фінансової звітності акціонерних товариств: монографія / Л. О. Костирко. – Луганськ: вид–во СНУ ім. В. Даля, 2003. – 300 с.
214. Костырко Р. А. Аудит финансовых прогнозов устойчивого развития предприятия / Р. А. Костырко // Супутні послуги в аудиті: зб. тез і доповідей виступів на спільній міжрегіон. наук.–практ. конф. – Миколаїв: 2005. – С 234 – 247.
215. Костюк Г. И. Проверка бухгалтерской отчетности аудитором / Г. И. Костюк // Бухгалтерский учет. – 2003. – № 4. – С. 49–58.
216. Кочинев Ю. Ю. Аудит / Ю. Ю. Кочинев – [2–е изд.] – СПб: Питер, 2003. – 304 с.
217. Кошевая Л. И. Обеспечение качества аудиторских услуг / Л. И. Кошевая // Внутріфірмові стандарти, як запорука якості надання аудиторських послуг: зб. тез. і текст. виступів на V міжрегіон. наук. – практик. конф. (19–20 травня 2006 р.). – Запоріжжя – 2006. – С. 132 – 137.
218. Краев А. В. Аудит. Внутрифирменные стандарты. / А. В. Краев, О. А. Краева, А.М. Богомолов – М.: "Книга сервис", 2002. – 160 с.
219. Крапивко М. Л. Мониторинг как основная составляющая системы обеспечения качества / М. Л. Крапивко // Обеспечение качества аудита: сб. мат. VI Днепропетровской Межрегион. науч.–практич конф. тез. докл. / под редакцией М. Л. Крапивко. Днепропетровск 24–26 сентября 2004 – Кривой Рог: Минерал, 2004 – С. 30–31.
220. Крапивко М. Л. Обеспечение общественного признания независимости: новый этап развития аудита / М. Л. Крапивко // Бухгалтерский учёт и аудит – 2007. – №12. – С. 25 – 27.
221. Крикунов А. В. Качество подготовки аудиторов основа качества аудита / А. В. Крикунов // Аудиторские ведомости. – 2001. – № 4. – С. 3 – 8.
222. Криницкий Р. И. Контроль и ревизия в условиях автоматизации бухгалтерского учета / Р. И. Криницкий. – М.: Финансы и статистика, 1990. – 120 с.
223. Крутова А. С. Вплив якості бухгалтерського обліку на якість аудита / А. С. Крутова // Економічна стратегія і перспективи розвитку сфери торгівлі та послуг [Текст]. Вип. 1: зб. наук. праць / відповід. ред.

О. І. Черевко. – Х.: Харк. держ. ун–т харчування та торгівлі, 2008. – С. 8 –16.
224. Кудрицький Б. В. Методичні та організаційні аспекти аудиту фінансової звітності в умовах сучасних інформаційних технологій : дис. … екон. наук: 08.00.09 / Б. В. Кудрицький – Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана. – К., 2007.
225. Кужельный Н. Теория аудита / Н. Кужельный, Г. Давыдов // Бухгалтерский учёт и аудит. – 2006. – №5. – С. 44 – 51.
226. Кузнецов Б. Г. Галилео Галилей / Б. Г. Кузнецов. – М.: Наука, 1964. – 1212 с.
227. Кузнецова С. А. Концептуальні засади надання додаткової інформації у фінансових звітах / С. А. Кузнецова // Внутріфірмові стандарти, як запорука якості надання аудиторських послуг: зб. тез. і текст. виступів на V міжрегіон. наук. – практик. конф. (19–20 травня 2006 р.). – Запоріжжя – 2006. – С. 137 – 142.
228. Кузнєцов С. Як правильно шукати інформацію у відкритих джерелах / С. Кузнєцов / Бізнес – 2004. – № 18–19. – С. 84 – 86.
229. Кузнецова М. В. Документальное оформление расчетов уровней существенности на различных этапах аудиторских проверок / М. В. Кузнецова // Теорія і практика незалежного аудиту в Україні: зб. тез та текстів виступів на наук.–практ. конф. з аудиту. – Киев, 2002. – С. 195–196.
230. Кузнєцова М. В. До питань розвитку аудита в Україні / М. В. Кузнєцова, Е. М. Гаврилова // Міжнародна інтеграція Українського аудита – незалежність, кваліфікація, моніторинг: зб. тез та текстів виступів на наук.–практ. конф. з аудиту. – Кривій Ріг, 2005 – С. 78–83.
231. Кузуб О. А. Комп'ютеризація аудиторської діяльності відповідно до міжнародних стандартів аудиту, надання впевненості та етики / О. А. Кузуб // Аудитор України. – 2006. – № 22. – С. 12–15.
232. Кузьминский А. Аудит: Практ. пособ. / А. Кузьминский, Н. Кужельный, Е. Петрик, В. Савченко и др. – К.: Учетинформ, 1996. – 283 с.
233. Кузьминский А. Н. Хозяйственный учет на базе микро–ЭВМ / А. Н. Кузьминский, Ж. Б. Бонев, В. И. Смолянинов / под ред. А. Н. Кузьминского. – М.: Финансы и статистика, 1989. – 255 с.
234. Кузьминський А. М. Організація бухгалтерського обліку, контролю і аналізу / А. М. Кузьминський, В. В. Сопко, В. П. Завгородній. – К.: Вища школа, 1993. – 223 с.
235. Кулагин А. А. Качественный аспект концепции существенности в аудите / А. А. Кулагин // Аудит в Україні: ідентифікація та парадигма розвитку: зб. наук. праць. /Держ. ком. статистики України. Національна акад. статистики, обліку та аудиту; Ред. кол.: І. І. Пилипенко (голов. ред.) та ін. – К.: ДП "Інформаційно–аналітичне агентство", 2010. – С. 23–26.
236. Кулагин А. А. Концепция существенности в учете и ее взаимосвязь с аудиторскими процедурами / Кулагин А. А.// Сучасні кризові явища в

економіці та проблеми облікового, контрольного і аналітичного забезпечення управління підприємством: матеріали Міжнар. наук. – практ. конф. (29–30 червня 2010 р.). – відп. ред. З. В. Герасимчук. – Луцьк: РВВ Луцького національного технічного університету 2010. – С. 139–140.

237. Кулаковська Л. П., Піча Ю. В. Організація і методика аудиту: Підручник / Л. П. Кулаковська, Ю. В. Піча. – К.: Каравела, 2009. – 544 с.
238. Кулаковська Л. П., Піча Ю. В. Основи аудиту: навчальний посібник для студентів вищих закладів освіти / Л. П. Кулаковська, Ю. В. Піча. – К.: "Каравелла"; Львів: "Новий світ – 2000", 2002. – 504 с.
239. Кунц Г. Управление, системный и ситуационный анализ управленческих функций / Г. Кунц, С. О'доннел. – [Т. 2.] – М.: Прогресс, 1981 – 511 с.
240. Куцик П. О. Напрями реформування і гармонізації бухгалтерського обліку згідно міжнародних стандартів / П. О. Куцик // Сучасні кризові явища в економіці та проблеми облікового, контрольного і аналітичного забезпечення управління підприємством: матеріали міжнар. наук.-практ. конф. (29–30 червня 2010 р.). – відп. ред. З.В. Герасимчук. – Луцьк: РВВ Луцького національного технічного університету 2010. – С. 142–143
241. Лабынцев Н. Т. Стандарти аудиторской деяльности. Учебное пособие / Н. Т. Лабынцев. – М: "Издательство ПРИОР", 2000. – 448 с.
242. Лабынцев Н. Т. Аудит: теория и практика: Учебное пособие / Н. Т. Лабынцев, О. В. Ковалева. – М.: Изд–во ПРИОР, 2000. – 208 с.
243. Лазуренко В. И. Злоупотребление в сфере бухгалтерского учета и отчетности: монографія / В. И. Лазуренко. – Донецк: Донецкий юридический институт ЛГУВД, 2006, – 388 с.
244. Ларікова Л. Ф. Процедури щодо створення комплексної системи автоматизації аудиту / Л. Ф. Ларікова // Аудитор України. – 2009. – №13–14. – С. 54–59.
245. Ластовецький В. Класифікація витрат виробництва / В. Ластовицький // Економіка України. – 1999. – № 3. – С. 78–81.
246. Ластовецький В. О. Увагу якості аудиторських послуг / В. О. Ластовецький // Теорія і практика незалежного аудиту в Україні: зб. тез і текст. вист. на Всеукр. наук.–практ. конф. – Київ, 2001. – С. 58–59.
247. Лебідь В. П. Основні принципи, які регулюють якість аудиту / В. П. Лебідь // Обеспечение качества аудита: тезисы докл., сб. мат.: IV Днепропетровской межрегион. науч.–практич. конф., (24–26 сентября 2004 г.). – Кривой Рог: Минерал, 2004 – С. 14 – 15.
248. Лев Б. Нематериальные активы: управление, измерение, отчетность / Б. Лев; [пер. с англ. Л.М. Лопатников]. – М.: Квинто–Консалтинг, 2003. – 240 с.
249. Лисенко Н. М. Уроки становлення аудиту в Україні і напрями його розвитку // Аудит на захисті корпоративних прав інвесторів: збірник тез та текстів виступів на науково–практичній конференції з аудиту. – Миколаїв, 2002, С. 50–51.
250. Лисина В. Ю. Документирование аудита как составного елемента системі

контроля качества аудиторських услуг / В. Ю. Лисина // Бухгалтерский учёт и аудит – 2008. – № 9. – С. 40 – 44.
251. Лисичкин В. В. Отраслевое научно–техническое прогнозирование / В. В. Лисичкин. – М.:Экономика, 1971–231с.
252. Литвак О. М. Злочинність в Україні: стан, тенденції, заходи протидії (1992–1995 роки): автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. юрид. наук / О. М. Литвак. – Харків, 1997. –17 с.
253. Лозовский Л. Ш. Словарь аудитора и бухгалтера. Серия "Деловые словари" / Л. Ш. Лозовский, М. В. Мельник, М. Е. Грачева – М.: ЭКОНОМИКА, 2003 – 446 с.
254. Лондар С. Перспективні напрямки розвитку комп'ютерних інформаційних технологій у сфері обліку та контролю / С. Лондар, Н. Луньова // Формування ринкової економіки в Україні: Наук. зб. Спецвипуск 7.– Львів, Львівський нац. університет ім. І. Франка, 2001. – С. 332–337
255. Лубенченко О. Е. Контроль якості аудиторських послуг / О. Е. Лубенченко // Обеспечение качества аудита: тезисы докл., сб. мат.: IV Днепропетровской межрегион. науч.–практич. конф., (24–26 сентября 2004 г.). – Кривой Рог: Минерал, 2004 – С. 48 – 50.
256. Лурье С. Я. Очерки по истории античной науки / С. Я. Лурье. – М.–Л., 1947. – 403 с.
257. Лямец В.И. Системный анализ / В. И. Лямец, А. Д. Тевящев. – [2–е изд., перераб. и доп.] – Харьков: ХНУРЕ, 2004. – 448 с.
258. Мавлина И. Н. Определение уровня существенности в ходе аудита оценочных значений / И. Н. Мавлина // Использование экономико–математических методов в науке, управлении и образовании: материалы международной научно–практической конференции. – Новосибирск: СибУПК, 2009 – С. 125–128.
259. Майданевич П. М., Перспективи розвитку аудиту в Україні / П. М. Майданевич // Удосконалення національних нормативів аудиту: зб. тез та текст. виступ. на між регіон. наук.–практ. конфер. – Житомир: ЖІТІ, 2000. – С. 147–150.
260. Макарова Л. Г. Методические аспекты разработки внутренних стандартов аудиторских организаций: монография / Л. Г. Макарова. – Н. Новгород: Издательство Нижегор. гос. ун–та им. Н.И. Лобачевского, 2000. – 299 с.
261. Макеева Е. Кто контролирует национальных аудиторов ? / Е. Макеева // Бухгалтерский учёт и аудит. – 2008. – №8. – С. 60 – 64.
262. Макеева Е. Общественный надзор в аудите: вызовы для Украины и будущие стратегические решения Европейской комиссии / Е. Макеева // Бухгалтерский учёт и аудит – 2010. – № 12. – С. 44 – 49.
263. Макоев О. Внутренний аудит: понятие и предназначение / О. Макоев // Аудитор. – 1999. – № 11. – С. 11 – 15.
264. Максімова В. Ф. Дякі проблеми організації аудиту в Україні / В. Ф. Максимова // Удосконалення національних нормативів аудиту: зб. тез та

текст. виступ. на між регіон. наук.–практ. конфер. – Житомир: ЖІТІ, 2000. – С. 150–154
265. Максімова В. Ф. Загальний підхід до організації системи внутрішньогосподарського контролю / В. Ф. Максімова // Вісник ЖІТІ. – 2002. – № 21. – С. 174 – 179
266. Мала гірнича енциклопедія: в 3 т. / за ред. В. С. Білецького. – Донецьк: "Донбас ", 2004. – 1292 с.
267. Малюга Н. М. Наукове вирішення проблем аудиту / Н. М. Малюга // Теорія і практика незалежного аудиту в Україні: зб. тез і текст. вист. на Всеукр. наук.–практ. конф. – Київ, 2001. – С. 120–122.
268. Малюга Н. М. Дослідження теоретичних проблем бухгалтерського обліку / Н. М. Малюга // Регіональні перспективи.– 2001.– № 2–3 (15–16).– С. 37–40.
269. Маркс К., Энгельс Ф. Капитал. – Соч. [2–е изд.] – Т. 23. М.: Государственное издательство политической литературы, 1960 – с. 124.
270. Матвєєва Н. В. Інтеграція і глобалізація аудиту в Україні: проблеми та перспективи / Н. В. Матвєєва // Майбутнє – аудит: матеріали Всеукраїнської науково–практичної конференції. Кривий ріг, 2007. – С. 212–213.
271. Медведев В. А. Политическая экономика: Учебник / В. А. Медведев, Л. И. Абалкин, О. И. Ожерельев и др. – М.: Экономические науки, 1988. – 735с.
272. Международный стандарт МЭК 50 (191)–90 "Надежность и качество услуг. Термины и определения". [пер. с англ.].– М.: Всерос. науч.–исслед. ин–т сертификации Госстандарта России (ВНИИС), 1996. – 26 с.
273. Мескон М.Х., Альберт М., Хедоури Ф. Основы менеджмента: [пер. с англ.]. – М.: "Дело ", 1992. – С. 288–296.
274. Миронова О. А., Азарская М. А. Аудит: теория и методология: учеб. пособие / О. А. Миронова, М. А. Азарская. – Москва: 2007. – 248 с.
275. Миронова О. А. Развитие концепции аудита / О. А. Миронова, М. А. Азарская // Аудиторские ведомости. – 2005. – № 11. – С. 3–14.
276. Михайлик О. Як читати і аналізувати фінансову звітність. Міжнародна фінансова корпорація, проект "Корпоративний розвиток в Україні", 2004. – 107 с.
277. Міжгалузеві нормативи чисельності працівників бухгалтерського обліку [Електронний ресурс]: Наказ Міністерства праці та соціальної політики України від 26.09.2003 р. № 269. – Режим доступу до документа : http//www.zakon.rada.gov.ua.
278. Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики: Видання 2004 року. / Пер. з англ. мови О. В.Селезньов, О. Л. Ольховікова, О. В. Гик, Т. Ц. Шарашидзе, Л. Й. Юрківська, С. О. Куліков. – К.: ТОВ ІАМЦ АУ " СТАТУС", 2004. – 1028 с.
279. Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики: Видання

2006 р.: пер. з англ. О.В. Селезньов [та ін.] – К.: ТОВ "ІМАЦ АУ "СТАТУС", 2006. – 1152 с.

280. Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики: Видання 2007 року / [Пер. з англ. мови] О. В. Селезньов, О. Л. Ольховікова, О. В. Гик, Т. Ц. Шарашидзе, Л. Й. Юрківська, С. О. Куліков. – К.: ТОВ "ІАМЦ АУ "СТАТУС", 2007. – 1172 с.
281. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг: видання 2010 року, частина 1: пер. з англ. Ольховікова О. Л., Селезньов О. В., Зєніна О. О., Гик О. В, Біндер С. Г. – К.: Міжнародна федерація бухгалтерів, Аудиторська палата України, 2010. – 846 с.
282. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку 1997 / Перекл. з англ. за ред. С. Ф. Голова. – К.: Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 1998. – 736 с.
283. Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку 2000 / Перекл. з англ. за ред. С. Ф. Голова. – К.: Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 2000. – 1272 с.
284. Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ™) включаючи Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку (МСБО™) та Тлумачення за станом на 31 березня 2004 року, частина 1: пер. з англ. Гік О. В, Бірюшова Т. М.,Горська А. В., Леніна Н. І., Ольховікова О. Л., Шарашидзе Т. Ц. – К.:Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 2004. – 1272 с.
285. Мних Є. В. Витоки сучасної системи бухгалтерського обліку в Україні / Є. В. Мних // Фінансові аналітичні інструменти реформування економічної системи в Україні: науковий збірник, спецвипуск 7. – Львів: Інтереко, 2001. – С. 9–11.
286. Мних Є. В. Умови необхідності та достатності фахових компетенцій аудиторів / Є. В. Мних // збірник "Бухгалтерський облік, аналіз та аудит: проблеми теорії, методології, організації", спеціальний випуск №4 – К.: 2010 –С. 104 – 108.
287. Мних Є.В. Формування запиту на аудиторські послуги / Є. В. Мних //. Аудит в Україні: ідентифікація та парадигма розвитку. Збірник наукових праць. /Держ. ком. статистики України. Національна акад.. статистики, обліку та аудиту; Ред. кол.: І. І. Пилипенко (голов. ред.) та ін. – К.:ДП "Інформаційно–аналітичне агентство", 2010. – С.27–29.
288. Моррисей Дж. Целевое управление организацией / Дж. Моррисей. – М.: Сов. радио, 1979. – С. 66–67.
289. Моссаковський В. Гармонізація обліку / В. Моссаковський // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – №4 – С.24–32.
290. Мултанівська Т. В., Горяєва М. С. Можливості залучення експерта для підвищення якості аудиторських доказів / Т. В. Мултанівська, М. С. Горяєва // Сучасний стан та перспективи розвитку державного контролю та аудиту в Україні: зб. праць всеукр. наук.-практич. конф. / за заг. ред. проф. В. Д. Базилевича. – К.: 2009. – С. 236–238.

291. Мюллер Г., Гернон Х., Миик Г. Учет: международная перспектива / Г. Мюллер, Х. Гернон, Г. Миик / пер. с англ. – М.: Финансы и статистика, 1992. – 136 с.
292. Нарибаев К. Н. Организация и методология бухгалтерського учёта в условиях АСУ. – М.: Финансы и статистика, 1983. – 135 с.
293. Національна концептуальна основа забезпечення якості аудиторських послуг в Україні, затв. Рішенням АПУ від 26.05.2005 р. № 149/5.1 та № 149/5.2 // Аудитор України. – 2005 – № 12, С. 2–7.
294. Нелеп В. М. Планування на аграрному виробництві / В. М. Нелеп – К.: КНЕУ, 2004. – 495 с.
295. Нестеренко О. О. Планування аудиту товарних операцій на підприємствах роздрібної торгівлі / О. О. Нестеренко [Електронний ресурс]: – Режим доступу до документу: http://www.nbuv.gov.ua/portal/natural/NVUU/Ekon/2010_29_1/statti/72.htm
296. Никомах. Введение в арифметику. История естествознания [Електронний ресурс]: – Режим доступу до документу: http//www.sideshare.net.
297. Нитецкий В. В. Аудит предприятия. методология аудиторской проверки финансово – хозяйственной деятельности предприятия: учебное пособие / В. В. Нитецкий. – М.: Дело, 1996. – 448 с.
298. Нитецкий В. В., Зайнетдинов Ф. В. Практикум общего аудита: Учеб.–практ. пособие / В. В. Нитецкий, Ф. В. Зайнетдинов. – М.: Дело, 2000. – 416 с.
299. Новодворский В. Д., Хорин А. Н. Об объекте, предмете и принципах бухгалтерского учета / В. Д. Новодворский, А. Н. Хорин // Бухгалтерский учет. – 1994. – № 11. – С. 9–13.
300. Новоселов В. Н. Повышение квалификации аудиторов – залог качества аудиторских услуг / В. Н. Новоселов, Л. Г. Церетели // 10 років Національному центру обліку та аудиту України: збірник тез і текстів доповідей на науково–практичній конференції з аудиту. – Київ, 2003 р. – С. 160–165.
301. Новый экономический и юридический словарь / А.Н. Азрилиян и др. – М.: 2003. – 1088 с.
302. Носова С. С. Экономическая теория: Учебник / С. С. Носова – М.: Дашков и Ко, 2003. – 864 с.
303. Нусинов В. Я. Значення та роль університетської освіти у підготовці кваліфікованих спеціалістів в галузі аудиту / В. Я. Нусинов, Н. Н. Круглая, Л. А. Буркова // Концепція розвитку бухгалтерського обліку, аналізу й аудита в умовах міжнародної інтеграції: міжнар. наук.–практич. конф. – Кривий ріг, 2005. – С. 53–55.
304. Нусинов В. Я. Особливості системної підготовки фахівців з аудита у вищій школі / В. Я. Нусинов, Н. Н. Круглая, Л. А. Буркова // Международная интеграция Украинского аудита – независимость, квали-

фикация, мониторинг: сб. мат. междунар. науч. – практич. конф. тез. док; под редакцией М. Л. Крапивко. – Днепропетровск 23–25 сентября 2005 – Кривой Рог: Минерал, 2005. – С. 48–49.
305. Общесистемные основы аудита / под общей редакцией О.В. Голосова. – М.: Финансовая академия при Правительстве РФ, 1999. – 75 с.
306. Ожегов С. И. Словарь русского языка. – М.: Рус. яз., 1988. – 748 с.
307. Озеран В. О. Якість аудиту фінансової звітності та методичні аспекти її перевірки / В. О. Озеран, М. В. Корягін // Незалежний аудит в Україні та міжнародний досвід: зб. тез і текст. доп. на міжнар. наук.–практ. конф. з аудиту. – Київ, 2003. – С.16–19.
308. Операционный аудит–анализ / под ред. А. Ан. Ветрова. Академия Менеджмента и рынка. – М.: Перспектива, 1996. – 128 с.
309. Особливості організації контролю якості аудиту в країнах Євросоюзу. Короткий огляд / [мат. підготовл. ЄФБА, пер. Довгорук Л.] // Аудитор України. – 2002. – №10. – С. 32 – 35.
310. Особливості організації контролю якості аудиту в країнах Євросоюзу. Короткий огляд / [мат. підготовл. ЄФБА, пер. Довгорук Л.] // Аудитор України. – 2002. – №11. – С. 26 – 27.
311. Особливості організації контролю якості аудиту в країнах Євросоюзу. Короткий огляд / [мат. підготовл. ЄФБА, пер. Довгорук Л.] // Аудитор України. – 2002. – №12. – С. 29 – 30.
312. Особливості організації контролю якості аудиту в країнах Євросоюзу. Короткий огляд / [мат. підготовл. ЄФБА, пер. Довгорук Л.] // Аудитор України. – 2002. – №13 – С. 28 – 29.
313. Особливості організації контролю якості аудиту в країнах Євросоюзу. Короткий огляд / [мат. підготовл. ЄФБА, пер. Довгорук Л.] // Аудитор України. – 2002. – №14 – С. 34 – 35.
314. Островский О. М. Интеграция России в международное бухгалтерское сообщество / О. М. Островский, В. В. Ковалев // Бухгалтерский учет. – 2002. – №5. – С. 73–78.
315. Палий В. Ф., Соколов Я. В. АСУ и проблемы теории бухгалтерского учета. – М.: Финансы и статистика. 1981. – 224 с.
316. Палий В. Ф. О кодексе профессиональной этики аудиторов / В. Ф. Палий // Аудиторские ведомости.– 1997.– № 1. – С. 39–44.
317. Панов Н. И. Правовой и социоисторический анализ феномена коррупции / Н. И. Панов, Л. Н. Герасина // Проблеми законності: Респ. міжвідом. наук. зб. – Харків, 2000. – Вип. 45. – С. 162–171;
318. Пантелеєв В. П. Аудит: Навчальний посібник / В. П. Пантелеєв. – К.: "Видавничий дім "Професіонал", 2008. – 400 с.
319. Пантелеєв В. П. Використання методу тестування при перевірці системи внутрішнього контролю постачання матеріалів / В. П. Пантелеєв. 10 років Національному центру обліку та аудиту України. Збірник тез і текстів доповідей на науково–практичній конференції з аудиту. – Київ, 2003 р. – С. 101–102.

320. Пантелеєв В.П. Некоторые вопросы роли профессионального суждения аудитора в аудитор ской практике/ В. П. Пантелеєв // Аудит в Україні: ідентифікація та парадигма розвитку: Зб. наук. праць. / Держ. ком. статистики України. Національна акад.. статистики, обліку та аудиту; Ред. кол.: І.І.Пилипенко (голов. ред.) та ін. – К.: ДП "Інформаційно–аналітичне агентство", 2010. – С. 42–45.
321. Панченко І. А. Невизначеність і ризик підприємницької діяльності: вплив на формування прибутку / І. А. Панченко // Сучасні кризові явища в економіці та проблеми облікового, контрольного і аналітичного забезпечення управління підприємством: матеріали Міжнар. наук. – практ. конф. (29–30 червня 2010 р.). – відп. ред. З.В. Герасимчук. – Луцьк: РВВ Луцького національного технічного університету 2010. – С. 183–184
322. Парушина Н.В., Суворова С.П. Аудит: ученик / Н. В. Парушина, С. П. Суворова. – [2–е изд., перераб. и доп.] – М.: ИД "ФОРУМ", 2009. – 288 с.
323. Пасько Т. О. Особливості аудиту податку на додану вартість / Т. О. Пасько // Держава та регіони Серія: економіка та підприємництво. – 2002. – №4. – С. 148 – 153.
324. Патров В. В., Ковальов В. В. Як читати баланс / В. В. Патров, В. В. Ковальов. М.: Фінанси й статистика, 1993. с. 256.
325. Перечень терминов и определений, используемых в правилах (стандартах) аудиторской деятельности, одобренных Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте Российской Федерации [Электронный ресурс]: – Режим доступа к документу: http://www.serti.ru/pages.php?id=220
326. Песоцкая Е.В. Маркетинг услуг: Учебное пособие / Е. В. Песоцкая. – СПб.:Издательство "Питер", 2000. – 112 с.
327. Петраков Я. В. Майбутнє аудиту в системі фінансових відносин / Я. В. Петраков // Сучасний стан та перспективи розвитку державного контролю і аудиту в Україні: зб. праць всеукр. наук.–практ. конф. – Київ, 2009. – С. 270–272.
328. Петренко Н. І. Внутрішньофірмові стандарти аудиту: значення в діяльності аудиторських фірм / Н. І. Петренко // Спадщина та новації: матеріали міжнародної науково–практичної конференції М. І. Туган – Барановський – видатний вчений–економіст. – Донецьк: ДонДУЕТ, 2005. – т. ІІІ. – С. 80–82.
329. Петренко Н. І. Передумови становлення та основні напрями розвитку аудиторської діяльності в Україні / Н. І. Петренко // Незалежний аудит в Україні та міжнародний досвід: зб. тез і тексті доп. на Міжнар. наук.-практ. конф. з аудиту. – Київ, 2003. – С. 63–65.
330. Петренко С. М. Методичні аспекти внутрішнього контролю та його інформаційного забезпечення / С. М. Петренко // Проблеми і перспективи реалізації облікової контрольної та аналітичної функції у

соціокультурному просторі сучасного бізнесу. між нар. наук. – практ. конф.: тези доп.: 12–13 трав. 2011 р., м. Донецьк / М–во освіти і науки, молоді та спорту України, Донец. нац. ун–т економіки і торгівлі ім. М. Туган – Барновського [та ін.]: [ред. кол. О.О. Шубін та ін.]. – Донецьк: [ДонНУЕТ], 2011. – С. 261–264.

331. Петренко С. М. Політика застосування критеріїв істотності відхилень: етапи і їх характеристика / С. М. Петренко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2002.– № 8, С. 50–52.
332. Петренко С. Методы оценки риска при выработке стратегии аудита / С. Петренко // Бухгалтерский учет и аудит. – 2001. – 10. – С. 49–52.
333. Петренко С. Н. Риски аудиторской детельности: научно–практическое пособие / С. Н. Петренко. – К.:Эльга, Ника–Центр,2003. – 84 с.
334. Петрик Е. А. Аудиторская выборка / Е. А. Петрик // Бухгалтерский учет и аудит. – 2004. – № 9. – С. 54 – 58
335. Петрик Е. А. Выбор методов и приемов аудита / Е. А. Петрик // Аудит, ревизия и контроль: ежекварт. сборн. нормат. док. и метод. рекоменд. Сб. № 2. Составитель Е. Петрик.– К.: Учетинформ, 1995.– С. 37–41
336. Петрик Е. А. Законодательно – нормативное регулирование аудиторской деятельности в Украине: реалии современности / Е. А. Петрик // Бухгалтерский учёт и аудит – 2009. – № 8–9. – С. 70 – 77.
337. Петрик О. А. Аудит: методологія і організація: монографія / О. А. Петрик. – К.: КНЕУ, 2003. – 260 с.
338. Петрик О. А. Методологічні аспекти аудиту основних засобів підприємства / О. А. Петрик // Бухгалтерський облік і аудит.– 2001.– № 3.– С. 33–39.
339. Петрик О. А. Проблеми уточнення й розвитку методів, способів і прийомів аудита" / О. А. Петрик // Бухгалтерський облік і аудит. – 2004. – № 11, С.60–63.
340. Петрик О. А. Стан та перспективи розвитку аудиту в Україні: методологічні та організаційні аспекти: дис. … екон. наук: 08.06.04 / О. А. Петрик. – Київський національний економічний університет. – К., 2004. – 395 с.
341. Петрик О. А. Стан та перспективи розвитку аудиту в Україні: методологічні та організаційні аспекти: автореф. дис. на здобуття ступеня д-ра екон. наук: 08.06.04 / О. А. Петрик. Київський національний економічний університет. – К., 2004. – 34 с.
342. Петрова Е. Учетно–аналитическое обеспечение аудиторской деятельности в компьютерной бреде / Е. Петрова // Вісник Тернопільської академії народного господарства. Випуск 3.– Тернопіль: Економічна думка, 2002. – С. 170–173.
343. Петрук О. М. Гармонізація національних систем бухгалтерського обліку: монографія / О. М. Петрук. – Житомир: ЖДТУ, 2005. – 420 с.
344. Пилипенко І. І. Система національного аудиту в Україні: підсумки, проблеми та перспективи розвитку / І. І. Пилипенко, В. О. Шевчук //

Теорія і практика незалежного аудиту в Україні: збірник тез та текстів виступів на науково–практичній конференції з аудиту.– Київ, 2002 с. 7.

345. Пилипенко І. Національна система аудиту: досвід становлення и напрямки розвитку / І. Пилипенко, В. Шевчук // Бухгалтерський облік та аудит. – 2008. – №3. – С. 5–13.
346. Пипко В. А. Внеоборотные активы: учет, анализ, аудит [Текст]: учеб. пособие для студ. экон. спец.; Рекоменд. Межвуз. учен. советом Центросоюза РФ / В. А. Пипко, Л. И. Ушвицкий, Л. Н. Булавина; Ред. Н. В. Бондаренко. – М.: Финансы и статистика, 1999. – 224 с. : ил.
347. Письманик М. Ю. Анализ внутрифирменных стандартов аудита / М. Ю. Письманик // Экономические науки. – 2007. – № 4. – С. 271–273.
348. Письменная Д. Н. Формирование пакета внутрифирменных стандартов аудита / Д. Н. Письменная // Аудиторские ведомости. – 2001. – № 6. – С. 65–71.
349. Пічкур В. Стандартизація аудиту: досвід, перспективи / В. Пічкур // Внутріфірмові стандарти, як запорука якості надання аудиторських послуг: зб. тез. і текст. виступів на V міжрегіон. наук. – практик. конф. (19–20 травня 2006 р.). – Запоріжжя – 2006. – С. 177 – 184.
350. По застосуванню регістрів бухгалтерського обліку [Електронний ресурс]: Методичні рекомендації, затв. Наказом МФУвід 29.12.2000 р. № 356. – Режим доступу до документа: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/MF00062.html.
351. По застосуванню регістрів бухгалтерського обліку малими підприємствами [Електронний ресурс]: Методичні рекомендації, затв. Наказом МФУ від /?uid=1023.1005.0.
352. Погорелова Т. В. Эффективность труда управленческого персонала и ее составляющие / Т. В. Погорелова // Проблемы управления в условиях перехода к рыночной экономике: матер. всерос.канд. Секция 3, 4. – М., 1992. – С. 56–63.
353. Подольский В. И. Аудит: Учебник для вузов / В. И. Подольский, Г. Б. Поляк, А. А. Савин и др.; под ред. проф. В. И. Подольского. – [2–е изд.] – М.: ЮНИТИ–ДАНА, 2000. – 655 с.
354. Подольский В. И. Международные и внутрифирменные стандарты аудиторской деятельности / В. И. Подольский, А. А. Савин, Л. В. Сотникова – М.: Вузовский учебник, 2006. – 302 с.
355. Подольский В. И. Требования к учету и предпосылки в аудиторской деятельности: сходство и различие / В. И. Подольский, Л. В. Сотникова // Бухгалтерский учет. – 2003. – № 20. – С. 48–53.
356. Подольский В. И., Щербакова Н. С., Комиссаров В. Л. Компьютерный аудит: Практ. посібник / В. Й. Подольский, Н. С. Щербакова, В. Л. Комиссаров. – М/: ЮНИТИ–ДАНА, – 2004. – 128 с.
357. Положення з національної практики контролю якості аудиторських послуг "Організація аудиторськими фірмами й аудиторами системи

контролю якості аудиторських послуг" [Електронний ресурс] : затв. рішенням Аудиторської палати України від 27.09.2007 р. № 182/4. – Режим доступ:
http://www.apu.com.ua/content.php?lang=ukr&c=page.php&id=2

358. Положення про здійснення зовнішніх перевірок якості аудиторських послуг в Україні [Електронний ресурс] : затв. рішенням АПУ від 26.05.2005 р. № 149/5.2 // Бюлетень законодавства і юридичної практики України. – 2006. – № 4. – С. 66–74. – Режим доступу : http://www.apu.org.ua.
359. Про зовнішні перевірки систем контролю якості, створених аудиторськими фірмами та аудиторами відповідно до професійних стандартів, законодавчих і нормативних вимог [Електронний ресурс]: Положення, затв. Рішенням АПУ від 23.04.2009 р. № 201/4. – Режим доступу до документа: http://www.apu.com.ua/content.php?lang=ukr&c=showreestr.php
360. Полякова Л. М. Аудит: навч. посібник / Л. М. Полякова, М. В. Корягін, В. І. Воськало, В. М. Чубайбай – Серія "Дистанційне навчання". – №21. – Львів: Видавництво Національного університету "Львівська політехніка", 2004. – 248 с.
361. Пономарева В. Почему Бог троицу любит? О популярности простого числа [Электронный ресурс] / В. Пономарева. – Режим доступа: http://shkolazhizni.ru/blog/214621.
362. Пономарьова І. М. Аудиторський контроль операцій по наданих кредитах / І. М. Пономарьова // Держава та регіони Серія: економіка та підприємництво. – 2002. – №4. – С. 165 – 169.
363. Портер М. Є. Конкуренция: Уч. сел. [Перс, з англ.] / М. Є. Портер – М.: Видавничий будинок "Вільяму ", 2001. – 495 с.
364. Презентація підготовлена Deloitte Touche Tohmatsu Limited – 2007. – С. 28. – Режим доступу до презент.: http://antifraud.com.ua/resources/library/deloitte.php. – Борьба с корпоративным мошенничеством.)
365. Прибега І. Формування аудиторських доказів в умовах комп'ютерної обробки даних / І. Прибега // Вісник Тернопільської академії народного господарства. Випуск 3.– Тернопіль: Економічна думка, 2002. – С. 109–113.
366. Про аудиторську діяльність [Електронний ресурс]: Закон, затв. Постановою ВР України від 22.04.1993 р., № 3125–XII. – Режим доступу до документа : http://zakon.rada.gov.ua/
367. Про банки й банківську діяльності [Електронний ресурс]: Закон, затв. Постановою ВР України від 07.12.2000 р. № 2121–III. – Режим доступу до документа : http://zakon.rada.gov.ua/
368. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні [Електронний ресурс]: Закон, затв. Постановою ВР України від 16.07.1999 р., № 996–XIV. – Режим доступу до документа : http//www.zakon.rada.gov.ua.

369. Про внесення змін у Закон України "Про бухгалтерський облік і фінансову звітність звітності в Україні" [Електронний ресурс]: Закон, затв. Постановою ВР України від 12.05.2011 р. № 3332–VI. – Режим доступу до документа : http://zakon.rada.gov.ua/
370. Про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку [Електронний ресурс]: Положення, затв. Наказом МФУ від 24.05.1995 р., №88. – Режим доступу до документа: http://zakon.rada.gov.ua/cgi–bin/laws/main.cgi?nreg=z0168–95
371. Про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій [Електронний ресурс]: Інструкція, затв. Наказом МФУ від 30.11.1999 р. № 291. – Режим доступу до документа : http://zakon1.rada.gov.ua/cgi–bin/laws/main.cgi?nreg=z0893–99.
372. Про схвалення інформаційного листа Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку щодо розкриття інформації про діяльність публічних акціонерних товариств на основі міжнародних стандартів фінансової звітності [Електронний ресурс]: Лист ДКЦПФРУ від 31.03.2011 р. № 378. – Режим доступу до документа : http://zakon.rada.gov.ua/
373. Про цінні папери та фондовий ринок[Електронний ресурс]: Закон, затв. Постановою ВР України від 23.02.2006 р. № 3480–IV. – Режим доступу до документа : http://zakon.rada.gov.ua/
374. Проскурина Н. Н. Аудиторский риск на этапе планирования аудита / Н.Н.Проскурина // Документальное оформление аудиторской деятельности: тезисы докладов Второй Днепропетровской Межрегиональной научно – практической конференции. – Днепропетровск, 2002. С. 79 – 84.
375. Проскурина Н. Н. Обеспечение качества аудита / Н. Н. Проскурина // Сборник материалов Четвертой Днепропетровской Межрегиональной научно–практической конференции. Тезисы докладов. Под редакцией М.Л.Крапивко. Днепропетровск 24–26 сентября 2004 – Кривой Рог: Минерал, 2004 – 80 с., С. 45.
376. Проскурина Н. Н. Процесс ознакомления с бизнесом клиента при планировании аудита / Н. Н. Проскурина // Государственное регулирование экономики и повышение эффективности деятельности субъектов хозяйствования: IV Международная научно – практическая конференция (Минск, 21–22 апреля 2011 года): сб. науч. ст.: в 2 ч. Ч. II – Минск: Акад. при Президенте Респ. Беларусь, 2011. – 400 с. С. 44 – 46.
377. Проскурина Н. Н. Методологические принципы планирования аудиторской проверки / Н. Н. Проскурина // Экономика сегодня: проблемы и пути решения: материалы I Международной научно – практической конференции. – Ставрополь: Центр научного знания "Логос", 2011. – 184 с., С. 104–108.
378. Проскуріна Н. М. Аналітичні процедури на етапі планування аудиту / Н. М. Проскуріна // Важелі та механізми формування сталого розвитку

економіки в умовах світової глобалізації: матеріали міжнар. наук.–практ. Інтернет–конф. 9–10 груд. 2010 р. Ч2. – Тернопіль: Крок, 2010. – 370 с., С. 149–151.

379. Проскуріна Н. М. Аудиторські процедури в контексті реалізації концепції діючого підприємства / Н. М. Проскуріна // Всеукраїнський науково – виробничий журнал "Інноваційна економіка" № 5 (19) 2010 С. 111 – 116.
380. Проскуріна Н. М. Аудиторські процедури в умовах електронної обробки бухгалтерської інформації / Н. М. Проскуріна // Економічна стратегія і перспективи розвитку сфери торгівлі та послуг: зб. наук. пр. / Харк. держ. ун–т харчування та торгівлі; [редкол.: О. І. Черевко (відпов. ред.) та ін.]. – Харків, 2010. – Вип. 2(12). – 663 с.: іл., табл. – С. 53 – 60.
381. Проскуріна Н. М. Аудиторські процедури при аудиті доходів / Н. М. Проскуріна, Ю. М. Подольська // Материали за 6–а международна научна практична конференція, "Поглед вїерху световната наука", – 2010. Том 9. Икономики. София. "Бял ГРАД–БГ" ОДД – 96 стр., С. 73 – 76.
382. Проскуріна Н. М. Аудиторські процедури тестування системи внутрішнього контролю / Н. М. Проскуріна // Майбутнє – аудит: Матеріали Міжнародної науково – практичної конференції (м. Кривий Ріг, 15 грудня 2010 р.): тези доповідей / редкол.: М. Л. Крапивко, В. Я. Нусінов, О. М. Барановська. – Кривий Ріг: Видавничий дім, 2010. – 442 с., С.244 – 245
383. Проскуріна Н. М. Внутріфірмовий стандарт "суттєвість в аудиті", як запорука якості надання аудиторських послуг / Н. М. Проскуріна // Внутріфірмові стандарти як гарантія якості надання аудиторських послуг: зб. тез. та текстів виступів на V міжрегіонал. наук. – практич. конф. – Запоріжжя 2006 р. С. 197 – 203.
384. Проскуріна Н. М. Внутрішні стандарти аудиторської діяльності – основа системи управління аудиторською фірмою / Н. М. Проскуріна // Матеріали Міжнар. наук.–практич. конф. "Майбутнє – аудит" (м. Кривий Ріг, 4 грудня 2009 р.): тези доп. / редкол.: М. Л. Крапівко, В. Я. Нусінов, О. М. Барановська. – Кривий Ріг: Видавничий дім, 2009. – 400 с., С.91 – 92.
385. Проскуріна Н. М. Внутрішньофірмові стандарти аудиту: значення та принципи побудови / Н. М. Проскуріна // Соціально – економічний розвиток України і регіонів : мат. І Міжнар. наук.–практич. конф. (м.Запоріжжя 19–20 листопада 2009 р.): тези доповідей, КПУ С. 138 – 139.
386. Проскуріна Н. М. Вплив фінансової кризи на ринок аудиторських послуг / Н. М. Проскуріна // Сучасні кризові явища в економіці та проблеми облікового, контрольного і аналітичного забезпечення управління підприємством: матеріали Міжнар. наук. – практич. конф. (29–30 червня 2010 р.). – Луцьк: РВВ Луцького національного технічного університету, 2010. – 266 с., С. 200.

387. Проскуріна Н. М. Генезис контролю якості аудиту в Україні / Н. М. Проскуріна // Materialy VI mezinárodnivědecko – praktická conference "Zprávy vědecké ideje – 2010". – Díl 4. Ekonomické vědy: Praha. Publishing House "Education and Science" s.r.o – 112 stran. С. 53 – 55.
388. Проскуріна Н. М. Емпіричні методи в аудиті / Н. М. Проскуріна // Підприємницька діяльність в Україні: проблеми розвитку та регулювання. Зб. мат. V Міжнар. наук. – практич. конф. 9–10 червня 2011 р. м. Київ. – К.: МІБО КНЕУ, 2011. – 215, [1] с. С. 150 – 152.
389. Проскуріна Н. М. Застосування інформаційних технологій і персональних комп'ютерів при визначенні аудиторських процедур / Н. М. Проскуріна // Materialy VI mezinárodnivědecko – praktická conference "Přední vědecké novinky – 2010". – Díl 1. Ekonomické vědy: Praha. Publishing House "Education and Science" s.r.o – 72 stran. С. 62 – 64.
390. Проскуріна Н. М. Класифікаційні ознаки аудиторських процедур / Н. М. Проскуріна // Забезпечення сталого розвитку економіки на макро– та мікрорівнях: Мат. Міжнар. наук. – практич. конф. (м. Одеса, Україна, 12–13 лютого 2011 р.). – Одеса: ГО "Центр економічних досліджень та розвитку", 2011. – 124 с., С. 106–109.
391. Проскуріна Н. М. Контроль якості роботи аудиторів / Н. М. Проскуріна // Аудитор України.–2004.–№ 17 (57). – С. 21–22.
392. Проскуріна Н. М. Концептуальний підхід до незалежності в аудиті / Н. М. Проскуріна // Materialy VI miedzynarodowej naukowi – praktycznej konferencji "Aktualne problem nowoczesnych nauk – 2011" Volume 6. Ekonomiczne nauki.: Przemyśl. Nauka i studia – 96 str. S. 13 – 17.
393. Проскуріна Н. М. Методологічні підходи до формування аудиторських процедур у системі незалежного фінансового контролю / Н. М. Проскуріна // Міжнародний науково – практичний журнал "Економіка та держава" №1 січень 2011 р. С. 41–45.
394. Проскуріна Н. М. Напрямки теоретичного розвитку концепції аудиту / Н. М. Проскуріна // Актуальные проблемы и перспективы развития учёта, анализа, финансов и аудита. Мат. Всеукр. научн. – практич. конф. – Симферополь: ДИАЙПИ, 2010 – 170 с., С. 141 – 143.
395. Проскуріна Н. М. Наукові засади оцінювання якості аудиторських послуг / Н. М. Проскуріна, В. П. Коваленко // Журнал "Інвестиції: практика та досвід". – 2010. – № 20 жовтень – С. 27 – 29.
396. Проскуріна Н. М. Науково–методичні аспекти оцінювання якості аудиторської перевірки / Н. М. Проскуріна // Часопис Хмельницького університету управління та права "Університетські наукові записки". – 2010. – № 4 (36). – С. 331 – 336.
397. Проскуріна Н. М. Оцінка суттєвості аудиторських доказів / Н. М. Проскуріна // Економіка, фінанси та бізнес: проблеми та перспективи розвитку: Матеріали Міжнародної науково – практичної конференції (м. Одеса, Україна, 17–18 грудня 2010 р.). – Одеса: ГО "Центр економічних досліджень та розвитку", 2010. – 124 с., С. 65 – 67.

398. Проскуріна Н. М. Процедури при аудиті дотримання принципу безперервності / Н. М. Проскуріна // Збірник наукових праць учених та аспірантів "Економічний вісник університету" ДНВЗ "Переяслав – Хмельницький державний педагогічний університет імені Григорія Сковороди, 2010 р. – Випуск 15/1. – С. 128 – 132.
399. Проскуріна Н. М. Розвиток механізмів саморегулювання в аудиті / Н. М. Проскуріна // Мат. за 6–а междунар. научн. практич. конф., "Динамиката на съвременната наука", – 2010. Том 2. Икономики. София. "Бял ГРАД – БГ" ООД – 80 стр., С. 35 – 37.
400. Проскуріна Н. М. Роль внутрішнього контролю в підвищенні ефективності управління підприємством / Н. М. Проскуріна // Мат. наук. – практич. конф. "Актуальні проблеми бухгалтерського обліку і аудиту в сьогоденні" (11–12 листопада 2009 р.). К.: Національний авіаційний університет, 2009. – 62 с., С. 48 – 49.
401. Проскуріна Н. М. Теоретичні аспекти аудиту оціночних значень / Н. М. Проскуріна // Мат. IV Міжнар. наук. – практич. конф. "Аспекти стабільного розвитку економіки в умовах ринкових відносин", 20–21 травня 2010 р. – Умань: Видавець "Сочінський", 2010. – Ч. 2 – 220 с. С. 74 – 75.
402. Проскуріна Н. М. Теоретично – практичні підходи до використання аудиторських процедур по сутті / Н. М. Проскуріна // Перспективи розвитку обліку, контролю та аналізу у контексті євроінтеграції: Матеріали Міжнародної науково – практичної конференції: Одеса, 19–20 травня 2011 р. – Одеса: ОДЕУ, 2011. – 305 с., С. 224 – 226.
403. Проскуріна Н. М. Теоретично–методологічні засади якості аудиту у сучасних умовах / Н. М. Проскуріна // Зб. праць всеукр. наук. – практич. конф. "Сучасний стан та перспективи розвитку державного контролю і аудиту в Україні" / За заг. ред. проф. В.Д. Базилевича. – К.: 2009. – 439 с., С. 291 – 294.
404. Проскуріна Н. М. Умови домовленості на завдання з виконання погоджених процедур / Н. М. Проскуріна // Зб. тез. та текстів виступів на Третій міжрегіонал. наук. – практич. конф. "Операційний аудит об'єктів оподаткування". – Запоріжжя 2004 р. – С. 9–22.
405. Проскуріна Н. М. Умови застосування статистичних вибіркових методів у процесі збору й оцінки аудиторських доказів / Н. М. Проскуріна // Проблеми і перспективи розвитку підприємства: Зб. мат. III міжнар. наук. – практич. конф., 11 грудня 2009 р. Том 1 – Харків: ФОП Павлов М.Ю., 2009. – 122 с., С. 115 – 116.
406. Проскуріна Н. М. Шахрайство та помилки при аудиті фінансової звітності / Н. М. Проскуріна // Аудитор України. – 2003.–№ 10 (28).– С. 31–36.
407. Проскуріна Н. М. Якість аудиторських послуг: забезпечення керівництва, нагляду та перевірки роботи персоналу / Н. М. Проскуріна // Мат. IV міжнар. наук. – практич. конф. "Трансформаційні процеси в економіці

держави та регіонів". – Запоріжжя: Видавництво ЗНУ, 2009. – 382 с., С. 151 – 152.
408. Проскуріна Н. М., Сачли О. В. Комбінаційні підходи в аудиті до тестів контролю та процедур по суті / Н. М. Проскуріна, О. В. Сачли // Materialy VII Międzynarodowej naukowi – praktycznej konferencji "Aktualne problem nowoczesnych nauk – 2011" Volume 5. Ekonomiczne nauki.: Przemyśl. Nauka i studia – 112 str., S. 16 – 18.
409. Проскуріна Н. М., Царенко О. В. Деякі проблеми професійного аудиту Запорізького регіону / Н. М. Проскуріна, О. В. Царенко // Теорія і практика незалежного аудиту в Україні: збірник тез та текстів виступів на науково–практичній конференції з аудиту.Киев, 2002, с. 129.
410. Проскуріна Н.М. Внутріфірмові стандарти як умова підвищення якості аудиторських послуг / Н. М. Проскуріна, В. П. Коваленко // Науковий вісник Ужгородського університету. Серія "Економіка". Випуск 31. – С. 267 – 270.
411. Проскуріна Н.М. Реальність та химерність етичного механізму регулювання аудиторської діяльності / Н. М. Проскуріна // Збірник тезисів та текстів виступів на 6 міжрегіональній науково– практичній конференції "Актуальні питання застосування стандартів аудиту та етики". – Запоріжжя 2007р. – С. 205–215.
412. ПСБО 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності" [Електронний ресурс]: затв. Наказом МФУ від 31.03.1999 р. № 87. – Режим доступа: http://zakon.rada.gov.ua/cgi–bin/laws/main.cgi?nreg=z0391–99.
413. Пушкар М. С. Розробка систем обліку: Начальний посібник / М. С. Пушкар. – Тернопіль: Карт – бланш, 2004. – 1198 с.
414. Пушкар М. С. Тенденції та закономірності розвитку бухгалтерського обліку в Україні (теоретико – метологічні аспекти): монографія / М. С. Пушкар. – Тернопіль: Економічна думка, 1999. – 421 с.
415. Пушкар М. С. Умови для розробки нової парадигми обліку / М. С. Пушкар //Сучасні кризові явища в економіці та проблеми облікового, контрольного і аналітичного забезпечення управління підприємством: матеріали Міжнар. наук. – практ. конф. (29–30 червня 2010 р.). – відп. ред. З.В. Герасимчук. – Луцьк: РВВ Луцького національного технічного університету 2010. – С. 43–45.
416. Пушкар М. С., Щирба М. Т. Фінансовий облік у системі управління: монографія / М. С. Пушкар, М. Т. Щирба. – Тернопіль: Карт – бланш, 2006. – 178 с.
417. Пшенична А. Ж. Аудит. навчальній посібник / А. Ж. Пшенична. – К.: Центр учбової літератури, 2008. – 320 с.
418. Работать напряженно или работать эффективно. Организация работы аудитора / Материал подготовлен специалистами компании "AuditNET" [Електроний ресурс] / – Режим доступа: http://consulting.ru/262mgmt1
419. Разгонова Л. Н. Внутренний контроль качества, как способ обеспечения необходимого уровня подготовки персонала для предоставления про-

фессиональных услуг / Л. Н. Разгонова // Внутріфірмові стандарти, як запорука якості надання аудиторських послуг: збірка доповідей та тез Міжрегіональної конференції. – Запоріжжя – 2006. – С. 211– 216.
420. Райзберг Б. А., Лозовский Л. Ш., Стародубцева Е. Б. Современный экономический словарь. 5–е изд., перераб. и доп. – М.: ИНФРА–М, 2007. – 495 с.
421. Рашитов Р. С. Логико–математическое моделирование в бухгалтерском учете. – М.: Финансы, 1979. – С. 38.
422. Редько А. Ю. "...это мы не проходили" Несколько вопросов по контролю качества от заместителя председателя АПУ / А. Ю. Редько // Аудитор України. – 2011. – № 5. – С. 27–37
423. Редько А. Ю. Генезис аудита в Украине – между вчера и завтра / А. Ю. Редько // Бухгалтерский учет и аудит. – 2002. – №4. – С. 22–25.
424. Редько А. Ю. Заметки о планировании обязательного аудита отчетности в контексте внешнего контроля качества аудиторских послу / А. Ю. Редько, К. А. Редько // Бухгалтерский учет и аудит. – 2011. – № 7. – С. 32 – 37.
425. Редько А. Ю. Качество аудиторских услуг: философия и мифология / А. Ю. Редько // Бухгалтерский учёт и аудит – 2009. – № 1. – С. 46 – 54.
426. Редько А. Ю. Методы аудиторской практики / А. Ю. Редько, К. А. Редько // Бухгалтерский учет и аудит. – 2011. № 5. – С. 44–46.
427. Редько А. Ю. Отечественный аудит. Выбор вектора развития / А. Ю. Редько // Бухгалтерский учет и аудит. – 2003. – № 6. – С. 51–53.
428. Редько А. Ю. Себестоимость аудита как гарантия определенного уровня качества / А. Ю. Редько // Аудитор Украины. – 2011. – № 4. – С. 24–27
429. Редько А. Ю. Семь гипотез относительно качества аудита / А. Ю. Редько // Обеспечение качества аудита: сб. мат. IV Днепропетровской Межрегион. научн.–практич. конф. Тезисы докладов. Под редакцией М.Л.Крапивко. Днепропетровск 24–26 сентября 2004 – Кривой Рог: Минерал, 2004 – С. 4–8.
430. Редько А. Ю. Сертификация аудиторов – шаг вперед / А. Ю. Редько // Бухгалтерский учет и аудит. – 2003. – №5. – С. 47–54.
431. Редько А. Ю. Социология аудита (разные мысли практикующих аудиторов) / А. Ю. Редько // Бухгалтерский учет и аудит. – 2010. – №4. – С. 51–56.
432. Редько А. Ю., Редько Е. А. Методы и процедуры в аудиторской практике. Практическое пособие / А. Ю. Редько, Е. А. Редько. – Киев: НЦУА, 2011. – 33с.
433. Редько К. О. Організація та адміністративні аспекти контролю якості аудиторських робіт та послуг / К. О. Редько // Обеспечение качества аудита: Сб. мат. IV Днепропетровской Межрегионал. научн.–практич. конф. Тез. докл. / под ред. М. Л. Крапивко. Днепропетровск 24–26 сентября 2004 – Кривой Рог: Минерал, 2004. – С. 27–29.
434. Редько О. Ю. Актуальні проблеми методології аудиторських послуг / О. Ю. Редько // Аудит в Україні: ідентифікація та парадигма розвитку. Зб. наук. праць. /Держ. ком. статистики України. Національна акад.

статистики, обліку та аудиту; Ред. кол.: І. І. Пилипенко (голов. ред.) та ін. – К.:ДП "Інформаційно–аналітичне агентство", 2010. – С. 53–56.
435. Редько О. Ю. Деякі питання розвитку незалежного аудиту в Україні / О. Ю. Редько // Удосконалення національних нормативів аудиту: зб. тез та текст. виступ. на між регіон. наук.–практ. конфер. – Житомир: ЖІТІ, 2000. – С. 168–171.
436. Редько О. Ю. Позачергові завдання організації аудиторської діяльності в Україні / О. Ю. Редько // Аудит як важливий інструмент ринкової економіки: Зб. тез та текстів виступів на наук.–практич. конф. з аудиту. Житомир: Київ, 2000 – С. 109–113.
437. Редько О. Ю. Проблеми сучасного наукового забезпечення аудиту / О. Ю. Редько // Сучасний стан та перспективи розвитку державного контролю і аудиту в Україні: Зб. праць всеукр. наук.– практич. конф. – Київ, 2009, С. 303–304
438. Редько О. Ю. Як нам облаштувати аудит. Правовий аспект / О. Ю. Редько // Аудитор України. – 2005. – №8 (70). – С. 12 – 26.
439. Резолюція третьої Дніпропетровської міжрегіональної науково–практичної конференції // Аудитор України. – 2003 – № 18, с. 23.
440. Рекомендації, що схвалено на заключному пленарному засіданні міждународної науково–практичної конференції "Вдосконалення обліку, аналізу, аудиту і звітності в сучасних умовах глобалізаційних процесів у світовій економіці" в м. Ужгород 2010 // Бухгалтерський облік і аудит. – 2010. – № 9. – С. 50–51.
441. Ренсевич Н. Н. Методики проведення аудиту балансу / Н. Н. Ренсевич // Теорія і практика незалежного аудиту в Україні: зб. тез і текстів доповідей на міжнар. наук.–практич. конф. з аудиту. – Київ 2002 р. – С. 204–207.
442. Рибалко М. Г. Реформування обліку та аудиту: стан і перспективи / М. Г. Рибалко // Соціально–економічний розвиток України і регіонів: зб. тез доповідей І міжнар. наук.–практ. конф., (19–20 листопада 2009 року). – Запоріжжя: КПУ, 2009. – С 140–142.
443. Ришар Ж. Аудит и анализ хозяйственной деятельности предприятия: [пер. с франц.] / под ред. Л. П. Белых. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1997. – 375 с.
444. Робертсон Дж. К. Аудит / Дж. К. Робертсон; [пер. с англ.]. – М. : KPMG, 2003. – 496 с.
445. Розкриття інформації про діяльність публічних акціонерних товариств на основі міжнародних стандартів фінансової звітності [Електронний ресурс]: Порядок, затв. Рішенням ГКЦПФР від 30.11.2010 р. № 1780 – Режим доступу до документа : http://zakon.rada.gov.ua/
446. Романів Р. Особливості проведення аудиту у комп'ютерному середовищі малого підприємства / Р. Романів, С. Питель // Вісник Тернопільської академії народного господарства. Випуск 3.– Тернопіль: Економічна думка, 2002. – С. 118–120.

447. Романов А. Н. Автоматизация аудита / А. Н. Романов, Б. Е. Одинцов. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1999. – 336 с.
448. Романов А. Н. Компьютеризация аудиторской деятельности / А. Н. Романов, Б. Е. Одинцов. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 272 с.
449. Рудницький В. С. Методологія і організація аудиту / В. С. Рудницький. – Тернопіль: Економічна думка, 1998. – 192 с.
450. Руф А. JT. Законопроект об аудите: не шаг вперед, а два назад / А. JT. Руф // Аудитор. – 2001, – №6. – С. 21 – 26.
451. Рядська В. В., Петраков Я. В. Аудит: Навчальний посібник для студентів вищих навчальних закладів / В. В. Рядська, Я. В. Петраков. – К.: Центр учбової літератури, 2008. – 416 с.
452. Рядська В. В. Аналіз облікової політики як складова частина оцінки суттєвості / В.В. Рядська // Теорія і практика незалежного аудиту в Україні: збірник тез та текстів виступів на наук.–практич. конф. з аудиту. Київ, 2002 – С.116 –120.
453. Савченко В. Я. Аудит: навч. посіб. / В. Я. Савченко // Київський національний економічний ун–т. – К. : КНЕУ, 2002. – 322 с.
454. Садекова А. М. Сутність моделювання методик аудиту / А. М. Садекова // Проблеми і перспективи реалізації облікової, контрольної та аналітичної функцій у соц ультурному просторі сучасного бізнесу: зб. тез доповідей міжнар. наук. – практ. конф. (12–13 травня 2011 року). – Донецьк: ДонНУЕТ, 2011. – С. 301 – 303.
455. Садовніков О. А. Вимоги міжнародних стандартів аудиту до аудиторських ризиків / О. А. Садовніков // Аудитор України. – 2005. – № 19. – С. 12–15.
456. Сазонов В. Г. Планирование и прогнозирование в условиях рынка: Учебное пособие / В. Г. Сазонов [Електронний ресурс]: – Режим доступу до документу:
http://window.edu.ru/window/library/pdf2txt?p_id=18316&p_page=5
457. Салимжанова И. К. Цены и ценообразование: Учебник для вузов / [под ред. И. К. Салимжанова] [Електронний ресурс]: – Режим доступу до документу: http://bibliotekar.ru/cena–cenoobrazovanie–2/5.htm
458. Саркачук В. М. Національна система аудиту: проблеми, становлення і розвиток / В.М.Саркачук // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – №3. – С. 7–9.
459. Сахарцева И. И. Создание контроля качества аудита – важный шаг к его повышению эффективности его деятельности на рынке Украины / И. И.Сахарцева // Теорія і практика незалежного аудиту в Україні: зб. тез та текстів виступів на наук.–практич. конф. з аудиту – Київ, 2002. – С. 235–238.
460. Сахарцева І. І. Теоретико–методологічні аспекти формування програм аудиту: монографія / І. І. Сахарцева. – Київ, 2005. – 374 с.
461. Свірко С. В. Наукові дослідження з бухгалтерського обліку, контролю

та аналізу в Україні: стан та шляхи підвищення ефективності / С. В. Свірко // Сучасні кризові явища в економіці та проблеми облікового, контрольного і аналітичного забезпечення управління підприємством: зб. тезисів доповідей міжнар. наук.–практ. конф., (29–30 червня, 2010 року). – Луцьк: ЛНТУ, 2010. – С. 39 – 40.

462. Свістич О. Національні і міжнародні стандарти бухобліку: процес зближення / О. Свістич // Баланс. – 2001. – №51. – С.21–22.
463. Севрук М. А. АРМ экономиста–аналитика промышленного пред приятия на базе персональных ЭВМ / М. А. Севрук. – М.: Финансы и статистика, 1991.–191 с.
464. Серікова Т. Облік, аналіз і аудит: Навч. посіб. / Серікова Т., Понікаров В., Кожанова Є. та ін. – Х.: ВД "Інжек", 2003. – 235 с.
465. Симоненко Н. Н. Основы аудита: Учеб. пособие / Н. Н. Симоненко. – Комсомольск–на–Амуре: Комсомольский–на–Амуре гос. техн. ун-т, 2001. – 133 с.
466. Сиротенко Є. А. Перспективи розвитку теоретико–методологічного апарата аудита / Є. А. Сиротенко // Аудиторські відомості. – 2006. – № 1. – С. 7–24.
467. Система экономического обеспечения качества продукции [Текст] : трудовая теория потребительской стоимости: [В 2-х книгах] / С. С. Губанов [и др.]; ред.: В. И. Сиськов, В. А. Обухов. – М.: Изд-во стандартов, 1992. – .Ч. 1, Кн. 2 / В. А. Обухов. – 1992. – 317 – 623 с.
468. Ситникова В. А. Разработка аудиторскими организациями внутрифирменных стандартов / В. А. Ситникова // Аудиторские ведомости. – 2002. – № 7. – С. 59–65
469. Ситнов А. А. Метод операционного аудита / А. А. Ситнов // Аудиторские ведомости. 2007. – № 3. – С. 3 – 12.
470. Ситнов А. А.Международные стандарты аудита: Учебно-практическое пособие / А. А. Ситнов. [2–е изд. перераб и доп.] – М.: ИД ФБК-ПРЕС, 2005, – 208 с.
471. Скобара В. В. Аудит: методология и организация / В. В. Скобара. – М.: Дело и Сервис, 1998. – 576 с.
472. Скобара В. В. Якість аудита (теорія й методологія): дис. у вигляді наукової доповіді на соиск. ... докт. екон. наук за фахом 08.0012 / В. В. Скобара.–М., 1999.– 74 с.
473. Слезингер. Г. Э. Труд в управлении промышленным производством / Г. Э. Слезингер. – М., 1967. – 256 с.
474. Сметанко О. В. Планування внутрішнього аудиту в акціонерних товариствах України / О. В. Сметанко [Електронний ресурс]: – Режим доступу до документу: http://www.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/Vdnuet/econ/2010_4/Smetanko.pdf.
475. Советский энциклопедический словарь / гл. ред. А.М. Прохоров. [2–е изд.] – М.: Сов. Энциклопедия, 1983. – 1600 с., ил.

476. Соколов О. А. Система показників оцінки якості контроль – аналітичних заходів державного аудиту ефективності / О. А. Соколов, Т. В. Федченко // Проблеми і перспективи реалізації облікової контрольної та аналітичної функції у соціокультурному просторі сучасного бізнесу. між нар. наук. – практ. конф.: тези доп.: 12–13 трав. 2011 р., м. Донецьк / М–во освіти і науки, молоді та спорту України, Донец. нац. ун–т економіки і торгівлі ім. М. Туган – Барновського [та ін.]: [ред.. кол. О.О. Шубін та ін.]. – Донецьк: [ДонНУЕТ], 2011. – С. 342–345
477. Соколов Я. В. Бухгалтерская отчетность: степень возможной реальности / Я. В. Соколов, М. Л. Пятов // Бухгалтерский учет. – 1997. – № 1. – С. 54 – 56.
478. Соколов Я. В. Значимость – важнейшая категория бухгалтерского учета / Я. В. Соколов // Бухгалтерский учет. – 1996. – № 3. – С. 7–11.
479. Соколов Я. В. Основы теории бухгалтерского учёта / Я. В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, – 2000. – 496 с.
480. Соколов Я. В. Принципы бухгалтерского учета // Бухгалтерский учет. – 1996. – № 2. С. 18–23.
481. Солодов А. К. Рынок: контроль и аудит. Вопросы теории и техники / А. К. Солодов. Часть 1. – Воронеж: редакционно–издательский отдел, 1993. – 160 с.
482. Сопко В. В. Бухгалтерський облік у підприємництві. – К.: Техніка, 1995. – 224 с.
483. Сопко В. В. Бухгалтерський облік, контроль, аналіз та аудит / В. В. Сопко // Аудитор України. – 2006. – № 18. – С.10–16.
484. Сопко В. В. Бухгалтерський облік: Навч. посібник. – 2 – ге вид., перероб. і доп. – К.: КНЕУ, 1999. – 500 с.
485. Сопко В. В. Бухгалтерський облік: Навч.посібник / В. В. Сопко. – К.: КНЕУ, 2000. – 578 с.
486. Сопко В. В. Організація і методика проведення аудиту: навчально–практичний посібник / В. В. Сопко, Н. І. Верхоглядова, В. П. Шило, С.Б. Ільїна, О. М. Брадул та ін. – К.: ВД "Професіонал", 2004. – 624 с.
487. Сопко В. В. Бухгалтерський облік: Навчальний посібник для студентів спеціальності "Облік і аудит" вищих навчальних закладів / Василь Сопко, Зіновій Гуцайлюк, Маркіян Щирба, Микола Бенько. – Тернопіль: Астон, 2005. – 496 с.
488. Срібняк О. М. Організаційно–економічні проблеми розвитку АПК. Наукове видання в чотирьох частинах / О. М. Срібняк; за ред. П. Т. Саблука. – Частина 3 "Фінанси і фінансова інфраструктура АПК". – К.: Інститут аграрної економіки УААН. – 2001. – 511 с.
489. Стандарти аудиту та етики. 2001 МФБ. – К.: ТОВ "Парітет–інформ", – 2003. – 712 с.
490. Стандартне положення МФБ щодо зобов'язань членів "Забезпечення якості" (чинний з 31 грудня 2005 р.) [Електронний ресурс]: – Режим доступу до документа: http://www.ifac.org.

491. Стоєв В. Л. Аналіз в аудиторській практиці – сучасні перспективи розвитку та використання на місцевому та регіональному рівнях в Україні / В. Л. Стоєв // Аудит и реформирование бухгалтерского учета в Украине: материалы межрегион. науч.–практич. конф. (20–21 мая 2005 г.). – Запорожье: 2005. – С. 260 – 265.
492. Стратегія застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні [Електронний ресурс]: схвалена розпорядженням КМУ від 24.10.2007 р. № 911–р. – Режим доступу до документа : http://zakon.rada.gov.ua/
493. Суворова С. П., Парушина Н. В., Галкина Е. В. Международные стандарты аудита: Учеб. пособ. / С. П. Суворова, Н. В. Парушина, Е. В. Галкина – М.: "ФОРУМ", Форум, ИНФРА–М, 2007. – 320 с.
494. Судово–бухгалтерська експертиза. Навчальний посібник для студентів спец. 7.050106 "Облік і аудит". / за ред. д.е.н., проф. Ф. Ф. Бутинця. – Житомир: ПП. "Рута", 2004. – 460 с.
495. Суйц В. П., Ахметбеков А. Н., Дубровина Т. А. Аудит: общий, банковский, страховой: Учебник для вузов / В. П. Суйц, А. Н. Ахметбеков, Т. А. Дубровина. – М.: ИНФРА – М, 2000. – 556 с.
496. Сушко Д. С. Аудит бухгалтерського балансу: теорія і методика: дис. ... канд. наук: 08.00.09 / Сушко Дмитро Сергійович. – Державна академія статистики, обліку та аудиту Держкомстату України, Київ, 2008
497. Сыч В. В. Практика аудита и его современные проблемы / В. В. Сыч // Незалежний аудит в Україні та міжнародний досвід: зб. тез і текстів доповідей на міжнар. наук.–практ. конф. з аудиту. – Київ: 2003. – С. 164–169.
498. Теорія і практика незалежного аудиту в Україні: збірник тез і текстів виступів на Всеукр. наук.–практич. конф. – К., 2001. – 186 с.
499. Терехов А. А. Аудит: перспективы розвития / А. А. Терехов. – М.: Финансы и статистика, 2001.–560 с.
500. Терехов А. А. Аудит / А. А. Терехов. – М.: Финансы и статистика, 1998. – 512 с.
501. Терехов М. Аудит и компьютеризированная обработка данных / М.// Бухгалтерский учет. – 1997. – № 2. – С. 91–93.
502. Токар С. Щодо реалізації реформ бухгалтерського обліку в Україні / С. Токар, Р. Мушинський // Бухгалтерський облік і аудит. – 2000. – №4. – С. 44–48.
503. Толковый словарь аудиторских, налоговых и бюджетных терминов / Под ред. Н.Г. Сычева, В.В. Ильина. – М.: Финансы и статистика, 2001. – 272 с.
504. Третьякова Т. Нашу розробку можна сміливо віднести до класу експертних систем / Т. Третьякова // Аудитор України. – 2009. – № 17. – С. 42–46.
505. Трофимова Л. Н. Аудит: Учеб. пособие / Л. Н. Трофимова. Ч.1. – Новосибирск: СибУПК, 2000. – 104 с.

506. Труш В. Є., Калінська Т. А. Організація і методика аудиту підприємницької діяльності: навчальний посібник / В. Є. Труш, Т. А. Калінська – К.: Кондор, 2010 – 149 с.
507. Труш В. Концептуальные основы стратегического планирования аудиторской проверки / В. Труш, Т. Чебан, В. Яценко // Бухгалтерский учет и аудит. – 2005. – 5. – С. 50–58.
508. Усач Б. Ф. Актуальні проблеми сучасного аудиту. Розвиток аудиторської практики в маркетинг–орієнтованих системах управління підприємствами / Б. Ф. Усач // Підприємницька діяльність в Україні: проблеми розвитку та регулювання: зб. мат. IV Міжнар. наук.–практ. конф., 27–28 травня 2010 р., м. Київ. – К.: МІБО КНЕУ, 2010. – С. 279 – 280.
509. Усач Б. Ф. Аудит за міжнародними стандартами / Б. Ф. Усач. – К.: Знання, 2005. – 247 с.
510. Усач Б. Ф. Аудит: Навч. посіб. / Б. Ф. Усач – [2–ге вид., стер.] – К.: Знання – Прес, 2003. – 223 с.
511. Утенкова К. О. Аудит с нуля / К. О. Утенкова. – Х.: Фактор, 2009. – 304 с.
512. Уткин Э. А. Справочник по аудиту / Под ред. Э. А. Уткина.– М.: Ассоциация авторов и издателей "ТАНДЕМ", ЭКМОС, 1999. – 432 с.
513. Учебные материалы к семинарам для бухгалтеров в рамках проекта TACIS FINUK 9802 "Поддержка внедрения реформы бухгалтерского учета на предприятиях Украины". – К., Офис проекта при Министерстве финансов Украины. – 192 с.
514. Федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности. Правило (стандарт) № 16. Аудиторская выборка [Электронный ресурс]: Правило, введено Постановлением Правительства РФ от 07.10.2004 № 532 – Режим доступа к документу: http://www.audit–lex.ru/info.shtml?id=203
515. Федотова М. А. Как оценить финансовую устойчивость предприятия / М. А. Федотова // Финансы. – 1995. – № 6 – С.13–16.
516. Философский энциклопедический словар / гл. редакция: Л. Ф. Ильичёв, П. Н. Федосеев, С. М. Ковалёв, В. Г. Панов – М.: Сов. Энциклопедия, 1983. – 840 с.
517. Финансовый менеджмент, Carana Corporation – USAID – RPC. – М.: 1998. – 132 с.
518. Фленов С. И. Организация и методика ревизии финансово–хозяйственной деятельности объединений (предприятий) / С. И. Фленов. – М.: Финансы и статистика,1997. – 334 с.
519. Фоміна Т. В. Процедури аудиту операцій із формування величини статутного капіталу / Т. В. Фоміна //Сучасний стан та перспективи розвитку державного контролю і аудиту в Україні: збірник праць всеукраїнської науково практичної конференції – Київ, 2009с., С. 380–381.
520. Форд Г. Моя жизнь. Мои достижения / Г. Форд. – М.: Финансы и статистика, 1989. 113 с.

521. Хелферт Э. Техника финансового анализа / Э. Хелферт [пер. с англ.] / под ред. Л. П. Белых. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 663 с.
522. Первая международная практическая конференция по аудиту в Украине / [подгот. В. Дерий] // Бухгалтерський облік і аудит. – 2003.– №2. – С.61 – 62.
523. Царенко О. В. Концептуальний підхід до розробки внутріфірмових стандартів / О. В. Царенко // Внутріфірмові стандарти, як запорука якості надання аудиторських послуг: зб. тез. і текст. виступів на V міжрегіон. наук. – практик. конф. (19–20 травня 2006 р.). – Запоріжжя – 2006. – С. 259 – 264.
524. Царенко О. В. Методика аудита зобов'язань як запорука якості аудиторських послуг / О. В. Царенко // Внутріфірмові стандарти, як запорука якості надання аудиторських послуг: зб. тез. і текст. виступів на V міжрегіон. наук. – практик. конф. (19–20 травня 2006 р.). – Запоріжжя – 2006. – С. 254 – 259.
525. Церетелі Л. Г. Актуальні питання якості аудиту та її зовнішнього контролю / Л. Г. Церетелі, В. М. Новосьолов // Актуальні питання застосування стандартів аудиту та етики: зб. тез. та текст. виступів на VI міжрегіон. наук.– практ. конф. – Запоріжжя, 2007р. – С.270–276.
526. Чернелевський Л. М. Аудит: Навч. посібник / Л. М. Чернелевський, Н. І. Беренда. – К.: Міленіум, 2002. – 466 с.
527. Чернышев А. Аристотель / А.Чернышев. – М.: Мысль, 1987. – 200 с. (мыслители прошлого).
528. Черньова Н. Й. Оцінка ризиків в аудиторській діяльності / Н. Й. Черньова // Зб. тез і доповідей виступів на Спільній міжрегіонал. наук.– практич. конф. – Миколаїв 2005 – С. 169 – 183.
529. Четыркин Е. М. Выборочные методы в аудите / Е. М. Четыркин, Н. Е. Васильева. – М.: Дело, 2003. – 144 с.
530. Чиж В. І. Контролюючи якість / В. І. Чиж, О. А. Садовніков // Аудитор України. – 2010. – № 11. – С. 36–39.
531. Чирик Н. В. Концепція розвитку аудиту в Україні: стан та перспективи / Н. В. Чирик // Сучасний стан та перспективи розвитку державного контролю і аудиту в Україні: зб. праць всеукр. наук.-практич. конф. – Київ, 2009. – С. 399–400.
532. Чорна Н. А. Незалежність аудиту: етичний або технічний аспект / Н. А. Чорна, І. А. Гречаник //Аудитор України. – 2007. – №19. – С. 18–19.
533. Чумакова І. Ю. Сучасний світ потребує узгодження стандартів аудиту в приватному і державному секторах, а Україна ? / І. Ю. Чумакова // Сучасні кризові явища в економіці та проблеми облікового, контрольного і аналітичного забезпечення управління підприємством: зб. тезисів доповідей міжнар. наук.–практ. конф., (29–30 червня, 2010 року). – Луцьк: ЛНТУ, 2010. – С. 246.
534. Чумаченко М. Г. Бух. учет: прошлое, настоящее...будущее?! / М. Г. Чумаченко // Світ бухгалтерського обліку. – 1997. – ПН. – С. 2–12.

535. Шалімова Н. С. Принципи побудови внутрішніх стандартів аудиторського підприємства / Н. С. Шалімова // Зб. наук. праць Черкаського державного технологічного університету. Серія: Економічні науки. Випуск 18: У трьох частинах. – Черкаси: ЧДТУ, 2007. – Частина ІІІ. – С. 185–192.
536. Шарапова І. С. Аудит виробничих затрат в системі управління підприємством / І. С. Шарапова [Електронний ресурс]: – Режим доступу до документу: http://www.nbuv.gov.ua/portal/natural/NVUU/Ekon/2010_29_1/statti/75.htm
537. Шварцман И. Л. Больше чем ревизия / И. Л. Шварцман // Супутні послуги в аудиті: зб. тез і доп. вист. на спільній міжрегіон. наук. – практич. конф. – Миколаїв 2005 р. – С. 272 – 279.
538. Швець В. Г. Теорія бухгалтерського обліку: Навч.посібник / В. Г. Швець – К.: Знання–прес, 2003. – 444 с.
539. Шевчук В. О. Аудит: підручник / В. О. Шевчук, І. М. Пожарицька, К. С. Суріна. – Сімферополь, 2011 – 218 с.
540. Шевчук О. Д. Сучасні проблеми аудиту оплати праці в Україні / О. Д. Шевчук, В. Ю. Драчук // Динамикати на съвременната наука: материали за 6–я междунар. науч. практик. конф. – София: "Бял ГРАД–БГ" ООД. – 2010. – Том 2. Икономики. – 80 с. – С. 38 – 40.
541. Шеремет А. Д. Аудит: Учебное пособие / А. Д. Шеремет, В. П. Суйц – М.: Инфра – М., 1995. – 240 с.
542. Шеремет А. Д. Аудит: Учебник / А. Д. Шеремет, В. П. Суйц – [2–е вид., доп. і перероб.] – М.: Инфра – М, 2002. – 352 с.
543. Шеремет А. Д., Суйц В.П., Чернелевський Л. М. Комп'ютерний бухгалтерський облік: Навч. посібник. / А. Д. Шеремет, В. П. Суйц, Л. М. Чернелевський – К.: УДУХТ, 1999. – 382 с.
544. Шерстюк О. Л. Особливості аудиту в умовах застосування комп'ютерних інформаційних систем / О. Л. Шерстюк // Аудит в Україні: ідентифікація та парадигма розвитку: зб. наук. праць. / Держ. ком. статистики України. Національна акад. статистики, обліку та аудиту. – К.: 2010. – С. 64 – 66.
545. Шерстюк О. Л. Чинники, що впливають на рівень аудиторського ризику / О. Л. Шерстюк // Проблеми і перспективи реалізації облікової контрольної та аналітичної функції у соціокультурному просторі сучасного бізнесу. міжнар. наук. – практ. конф.: тези доп.: 12–13 трав. 2011 р., м. Донецьк / М–во освіти і науки, молоді та спорту України, Донец. нац. ун–т економіки і торгівлі ім. М. Туган – Барновського [та ін.]: [ред.. кол. О.О. Шубін та ін.]. – Донецьк: [ДонНУЕТ], 2011. – С. 306–308
546. Шешукова Т. Г., Городилов М. А. Аудит: теория и практика применения межнародных стандартов: Учеб. пособие / Т. Г. Шешукова, М. А. Городилов. – Перм: Изд–У Перм.ун–та, 2002. – 132 с.
547. Шешукова Т. Г., Посохина А. В. Основы аудита и аудиторської деяльности: Учеб. пособие / Т. Г. Шешукова, А. В. Посохина – Перм: Изд–У Перм.ун–та, 2001. – 171 с.

548. Шигун М. М. Розвиток адаптивної системи аудиту та ревізії в умовах ринку: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук: спец. 08.06.04 "Бухгалтерський облік, аналіз та аудит" / М. М. Шигун. – Київ, 2003. – 21 с.
549. Шкварчук Л.О. Ціни і ціноутворення: Навч. посібник / Л. О.Шкварчук [Електронний ресурс]: – Режим доступу до документу: http://pidruchniki.com.ua/10561127/marketing/sut_protsesu_tsinoutvorennya
550. Шнейдман Л. З. Обязательная ротация аудиторов: повысит ли она качество аудита ? / Л. З. Шнейдман // Бухгалтерский учет. – 2002. – № 14. – С. 49 – 52
551. Шпанковська Н. Г. Складові методології аудиту / Н. Г. Шпаковська, Т. В. Акімова // Майбутнє – аудит: мат. Всеукр. наук.–практич. конф. Кривий ріг, 2007. С. 53–54.
552. Шпанковська Н. Г. Особливості експрес–аудиту як складової його методичного забезпечення / Н. Г. Шпанковська, Т. В. Акімова, І. М. Ізвекова // Проблеми і перспективи розвитку підприємництва: Зб. матеріалів III міжнар. наук.–практ. конф., (11 грудня 2009 року). – Харків: ХНАДУ, 2009. – Т. 1. – С. 120–121.
553. Шульга С. В. Методологічні аспекти аудиту нематеріальних активів / С. В. Шульга // Незалежний аудит в Україні та міжнародний досвід: зб. тез і текстів доповідей на міжнар. наук.–практ. конф. з аудиту. – Київ: 2003. – С. 89–93.
554. Шульман М. К. Проблеми практичної реалізації принципу незалежності у діяльності аудитора / М. К. Шульман // Аудитор України. – 2007. – № 14 (120). – С. 23–25.
555. Щербань В. В. Нормативи аудита, як основа діяльно аудиторської фірми / Щербань В. В. // Застосування міжнародних стандартів аудиту в національній практиці: зб. тез та текстів виступів на Міжрегіон. конф. – Запорожье 2003. – С. 195–201.
556. Щирба М. Т. Внутрішньофірмові нормативи аудиту / М. Т. Щирба, Л. Я. Тринька // Удосконалення Національних нормативів аудиту: зб. тез та текстів виступів на Республ. наук.–практич. конф. з аудиту. – Житомир: ЖІТІ, 2000. – С. 53–56.
557. Щодо надання аудиторських висновків, які подаються до Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку при розкритті інформації емітентами [Електронний ресурс] : Методичні рекомендації, затв. рішенням Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку від 19.12.2006 р. № 1528. – Режим доступу до документа : http://zakon.rada.gov.ua/
558. Щодо порядку застосування окермих положень роздіоу XVII "Прикінцеві положення" Закону України "Про акціонерні товариства" у зв'язку з набранням ним чинності [Електронний ресурс]: Лист ДКЦПФРУ від 27.05.2011 р. № 13/02/9587. – Режим доступу до документа : http://zakon.rada.gov.ua/

559. Энциклопедический словарь. СПб: Изд. Брокгауз – Ефрон, 1890–1907, 82 осн. + 4 доп. т.т. – 956 с.
560. Энциклопедия общего аудита. Законодательная и нормативная база, практика, рекомендации и методика осуществления / под ред. А. М. Емельянова и др. Т.2 – М.: Дело и Сервис, 1999. – 569 с.
561. Юдина Г. А., Черних М. Н. Основы аудита: учебное пособие / Г. А. Юдина, М. Н. Черних. – 2–е изд., перераб. И доп. – М.: КНОРУС, 2008. – 336 с.
562. Ягупов В. В. Педагогіка: Навч. посібник / В. В. Ягупов. – К.: Либідь, 2002. – 560 с.
563. Якушик В. Коррупция как общественный феномен / В. Якушик, Ш. Ватсон, К. Малеев // Политическая мысль. – 1994. – № 4. – С. 25–31
564. Янков М. С. Конфронтация между материализмом и идеализмом по проблеме информации. // Информация и управление: филос– методол. аспекты. – М. 1985. – 285 с.
565. Яремко І. Інформаційно–облікове забезпечення аудиту / І. Яремко // Аудитор України. – 2003. – №15 (33). – С. 22 – 24.
566. Ярцева Н. М. Аудит: Элементарный курс / Н.М. Ярцева. – М.: Экономисть, 2003. – 254 с.
567. 2000—2011 Mir Slovarei.com. інтернет–ресурс http://mirslovarei.com/content_eco/AUDITORSKAJA–VYBORKA–39834.html
568. AAA–American Accounting Association: [Електронний ресурс].– Режим доступу до докум.: http://www.aaahg.org
569. Accounting and Auditing Enforcement Release No. 2190, February 17, 2005 (www.sec.gov)
570. Accounting and Auditing Enforcement Release № 1585, June 27, 2002 (www.sec.gov)
571. Accounting and Auditing Enforcement Release № 2181, February 8, 2005 (www.sec.gov)
572. Accounting and Auditing Enforcement Release № 2361, January 4, 2006 (www.sec.gov)
573. ACFE. Report to the Nation on Occupational Fraud and Abuse, 2005 p.
574. ACFE. Report to the Nation on Occupational Fraud and Abuse, 2005 г. Haringhton C. Analysis ratios for detecting financial statement fraud (Fraud Magazine, март – апрель 2005 г.)
575. AICPA: [Електронний ресурс].– Режим доступу до докум.: http://www.aicpa.org
576. Altman E.I. Financial Rations. Discriminent Analysis, and the Prediction of Corporate Bankruptcy // Journal of Finance, September 1968
577. APC auditing guideline: "Quality Control" APC, 1985
578. Auditing & Assurance Services. / T.J.Louwers, R.J. Ramsay, D.H. Sinason,

J.R.Strewser.– New York : Mc Graw – Hill International Edition, 2005.– 764 p.
579. Business Continuity Institute, www.thebci.org
580. Chambers A.D. and Court J.M. Computer Auditing. Third Edition. – London: Pitman Publishing, 1991.
581. Comiskey E., Mulford C. The Financial Numbers Game: Detecting Creative Accounting Practices NJ: John Willey and Sons, 2002, c. 162
582. Committee on Auditing : [Електронний ресурс].– Режим доступу до докум.: http://www.europa.eu.int./comm/intrnal_market/en/company/audit/commit.
583. Corruption Watch. – 1998. – № 8. – June 24.
584. Dr. David J. Smith "Business Continuity Management: Good Practice Guidelines", BSI
585. European Commission. The Role, Position and Liabiliti of the Statutory Auditor within the European Union. Document. – Luxemburg: Office for Publications of the European Communities, 1996. – XIV. – 199 p.
586. Fritz Zwicky: Morphologische Forschung. Winterthur, 1959, Neuaufl. Glarus: Baeschlin, 1989
587. GAAP 2001 – A Survey of National Accounting Rules Benchrr.arked against International Accounting Standards. –Jointly by Andersen, BDO, Deloitte Touche Tohmatsu, Ernst @ Young, Grant Thornton, KPMG and Pricewaterhouse Coopers. – 2001. –161 p.
588. Global economic crime survey 2009 findings // Дослідження, проведене PricewaterhouseCoopers. [Електронний ресурс] – Режим доступу до дослідж.: http://www.pwc.com/gx/en/economic–crime–survey/2009–survey.jhtml
589. Handbook of International Auditing, Assurance, and Ethics Pronouncements. International Federation of Accountants, New York, 2009. – 986 p. // http:/ www.ifac.org.
590. HORNGREN, C. T., and HARRISON, W. T. Accounting. Prentice Hall, Englewood Cliffs, NJ, 1992.
591. http//www/stcu.kiev.ua/tr_kiev_2/cd – web/materials/ageeva/index.htm.
592. http://zakon1.rada.gov.ua/cgi–bin/laws/main.cgi?page=5&nreg=2341–14
593. INTOSAI: [Електронний ресурс].– Режим доступу до докум.: http://www. itosai.org.
594. Josephine Maltby. Cases in Auditing.– London : Paul Chapman Publishing Ltd., 1991.–166 p.
595. Josephine Maltby. Cases in Auditing.– London: Paul Chapman Publishing Ltd., 1991.–166 p.
596. Konrath Larry F. Auditing concepts and applications: a risk – analysis approach/ –West publishing company, 1993. – 807 p.
597. Leontief W., Duchin F. The future Impact of Automation on Workers/ Proceeding of the American Philosophical Society, vol.97. № 4. September, 1953.
598. Litigation Release № 18936, October 21, 2004 (www.sec.gov)

599. Mustata, Razvan V., Matis, Dumitru and Bodea The impact of the globalization on regulations and accounting systems. Dimensioning and quantification. – Режим доступу: http://mpra.ub.uni–muenhen.de/6214/
600. Parasuraman A., Zeithaml V.A. and Berry L.L. A Conceptual Model of Service Quality and its Implications for Future Research // Journal of Marketing. Fall 1995. P. 48.
601. Parker R.H. Macmillan Dictionary of Accounting. Second Edition. The Macmillan Press Ltd. 1992.
602. Parker R.H. Macmillan Dictionary of Accounting. Second Edition. The Macmillan Press Ltd. 1992.
603. Parker R.H. Macmillan Dictionary of Accounting. Second Edition. The Macmillan Press Ltd. 1992.
604. Paul Dikson. THINK TANKS. NEW YORK, ATHENEUM, 1971. – Издательство "Прогресс", 1976 г., с 385
605. Praulins Arturs Theory and Practice of Standartization of Accounting. Summary of the Promotion Paper Developed for the Promotion to the Degree of Doctor of Economic Science (Dr.olc). University of Latvia. Riga, 2006. – 60 p., с 55
606. Reporton theobservance of Standards and codes (ROSC) Accounting and Auditing. August 15, 2002. http://www.worldbank.org/ifa/ rosc.ukr.pdf.
607. Roberts C., Weetman P., Gordon P. International Financial Accounting, A Comparative Approach. Second Edition. Prentice Hall. 2002
608. Roberts C., Weetman P., Gordon P. International Financial Accounting, A Comparative Approach. Second Edition. Prentice Hall. 2002.
609. SAS 39. Audit Sampling.// http:/www.aicpa.org/download/members/div/auditstd/ AU–00350.PDF.
610. SEC Staff Accounting Bulletin #99// Сайт SEC www.sec.gov.us
611. Use of IFRSs by Jurisdiction. – Режим доступу: http://www.iasplus.com/contry/useias.html
612. Weber R. Information Systems Control and Audit. – Upper Saddle River, Prentice–Hall.Inc, 1999. – 1013 p

Додаток А

Аналіз зміни назв в Міжнародних стандартах аудиту

№	1999	2001	2004	2006	2007	2010
1	2	3	4	5	6	7
100-999	–	–	**Міжнародні стандарти аудиту (МСА)**			–
100-999	**Введение**	**Вступна частина**	**Вступна частина**	**Вступна частина**	**Вступна частина**	**–**
100	Предисловие к международным стандартам аудита и сопутствующих услуг	Завдання з надання впевненості	–	–	–	–
110	Глоссарий	–	–	–	–	–
120	Концептуальная основа Международных стандартов аудита	Концептуальна основа Міжнародних стандартів аудиту		Концептуальна основа Міжнародних стандартів аудиту – відкликано в грудні 2004 р.		–
200-299	**Обязанности**	Відповідальність	**Загальні принципи та обов'язки**			Загальні принципи та відповідальність
200	Цель и общие принципы аудита финансовой отчетности	Мета та загальні принципи аудиторської перевірки фінансових звітів	Мета та загальні принципи аудиторської перевірки фінансових звітів	Мета та загальні принципи аудиторської перевірки фінансових звітів	Мета та загальні принципи аудиторської перевірки фінансових звітів	Загальні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту відповідно до Міжнародних стандартів аудиту

1	2	3	4	5	6	7
210	Условия договоренностей об аудите	Умови завдань з аудиторської перевірки			Умови домовленості про аудит	Узгодження умов виконання завдань з аудиту
220	Контроль качества аудиторской работы	Контроль якості аудиторської роботи		Контроль якості під час аудиту історичної фінансової інформації	Контроль якості під час аудиту фінансової інформації	Контроль якості аудиту фінансової звітності
230	Документация	Документація		Документація з аудиторської перевірки	Документація з аудиту	Аудиторська документація
240	Мошенничество и ошибки	Відповідальність аудитора за розгляд шахрайства та помилок	Відповідальність аудитора за розгляд шахрайства під час аудиторської перевірки фінансових звітів			Відповідальність аудитора, що стосується шахрайства, при аудиті фінансової звітності
240 А	–	Шахрайство та помилки	–	–	–	–
250	Учет законов и нормативных актов при аудите финансовой отчетности	Врахування законів та нормативних актів при аудиторській перевірці фінансової звітності	Врахування законів та нормативних актів при аудиторській перевірці фінансових звітів		Врахування законів та нормативних актів під час аудиту фінансових звітів	Розгляд законодавчих та нормативних актів при аудиті фінансової звітності
260	–	Повідомлення інформації з питань аудиторської перевірки найвищому управлінському персоналові	Повідомлення інформації з питань аудиту перевірки найвищому управлінському персоналові	Повідомлення інформації з питань аудиту найвищому управлінському персоналові	Повідомлення інформації з питань аудиту найвищому управлінському персоналові	Повідомлення інформації про недоліки внутрішнього контролю тим, кого наділено найвищими повноваженнями, та управлінському персоналу

1	2	3	4	5	6	7
300-499	**Планирование**	**Планування**	**Оцінка ризиків та відповідь на оцінені ризики**			**Оцінка ризиків та дії у відповідь на оцінені ризики**
300	Планирование	Планування		Планування аудиту фінансових звітів		Планування аудиту фінансової звітності
310	Знание бизнеса	Знання бізнесу		Знання бізнесу – відкликано в грудні 2004р.		–
315	–	–	Розуміння суб'єкта господарювання та його середовища та оцінка ризиків суттєвих викривлень			Ідентифікація та оцінка ризиків суттєвих викривлень через розуміння суб'єкта господарювання та його середовища
320	Существенность в аудите	Суттєвість в аудиті				Суттєвість при плануванні та проведені аудиту
330	–	–	Аудиторські процедури відповідно до оцінених ризиків			Дії аудитора у відповідь на оцінені ризики
400-499	**Система внутреннего контроля**	**Внутрішній контроль**	–	–	–	–
400	Оценка рисков и система внутреннего контроля	Оцінка ризиків та внутрішній контроль		Оцінка ризиків та внутрішній контроль – відкликано в грудні 2004р.		–

1	2	3	4	5	6	7
401	Аудит в условиях компьютерных информационных систем	Аудит у середовищі комп'ютерних інформаційних систем		Аудит в середовищі ком'ютерних інформаційних систем – відкликано в грудні 2004р.		–
402	Аудит субъектов, пользующихся услугами обслуживания организаций	Аудиторські міркування стосовно суб'єктів господарювання, які звертаються до організацій, що надають послуги				
450	–	–	–	–	–	Оцінка викривлень, ідентифікованих під час аудиту
500-599	**Аудиторские доказательства**	**Аудиторські докази**				
500	Аудиторские доказательства	Аудиторські докази				
501	Аудиторские доказательства – дополнительное рассмотрение особых статей	Аудиторські докази: додаткові міркування щодо окремих статей				Аудиторські докази: додаткові міркування щодо відібраних елементів
505	–	Зовнішні підтвердження				
510	Первая аудиторская проверка – начальное сальдо	Перше завдання: залишки на початок періоду				Перше завдання з аудиту – залишки на початок періоду
520	Аналитические процедуры	Аналітичні процедури				

Продовження додатку А

1	2	3	4	5	6	7
530	Аудиторская выборка и другие процедуры выборочной проверки	Аудиторська вибірка та інші процедури вибіркової перевірки		Аудиторська вибірка та інші процедури тестування		Аудиторська вибірка
540	Аудит оценочных значений	Аудиторська перевірка облікових оцінок				Аудит облікових оцінок, у тому числі облікових оцінок за справедливою вартістю, та пов'язані з ними розкриття
545	–	–	Аудит оцінок за справедливою вартістю та розкриття інформації			–
550	Связанные стороны	Зв'язані сторони				Пов'язані сторони
560	Последующие события	Подальші події				
570	Допущение о непрерывности деятельности предприятия	Безперервність				
580	Заявления руководства	Пояснення управлінського персоналу				Письмові запевнення
600-699	**Использование результатов работы третьих лиц**	**Використання роботи інших фахівців**				

1	2	3	4	5	6	7
600	Использование результатов работы другого аудитора	Використання роботи іншого аудитора				Особливі міркування аудити фінансової звітності групи (включаючи роботу аудиторів компонентів)
610	Рассмотрение работы внутреннего аудита	Розгляд роботи внутрішнього аудиту				Використання роботи внутрішніх аудиторів
620	Использование работы эксперта	Використання роботи експерта	Використання роботи експерта	Використання роботи експерта	Використання роботи експерта	Використання роботи експерта аудитора
700-799	**Аудиторские выводы и заключения**	**Аудиторські думка та звітність**	**Аудиторські висновки та звітність**			
700	Аудиторские заключения по финансовой отчетности	Аудиторський висновок про фінансову звітність			Висновок незалежного аудитора щодо повного пакету фінансових звітів загального призначення	Формулювання думки та надання звіту щодо фінансової звітності
700 (II)	–	Аудиторський висновок про фінансову звітність	–	Висновок незалежного аудитора щодо повного пакету фінансових звітів загального призначення	–	–

Продовження додатку А

1	2	3	4	5	6	7
701	–	–	–	Модифікація висновку незалежного аудитора		–
705	–	–	–	–	–	Модифікації думки у звіті незалежного аудитора
706	–	–	–	–	–	Пояснювальні параграфи та параграфи з інших питань у звіті незалежного аудитора
710	Сопоставления	Порівняльні дані	Порівняльні дані	Порівняльні дані	Порівняльні дані	Порівняльна інформація – відповідні показники і порівняльна фінансова звітність
720	Прочая информация в документах, содержащих проверенную финансовую отчетность	Інша інформація в документах, що містять перевірені фінансові звіти				Відповідальність аудитора щодо іншої інформації в документах, що містять перевірену аудитором фінансову звітність

1	2	3	4	5	6	7
800-899	**Специальные области аудита**	**Спеціалізовані сфери**				
800	Отчет аудитора по специальному аудиторскому заданию	Аудиторський висновок при виконанні завдань з аудиту спеціального призначення	Аудиторський висновок при виконанні завдань з аудиту спеціального призначення	Аудиторський висновок при виконанні завдань з аудиту спеціального призначення	Висновок незалежного аудитора при виконанні завдань з аудиту спеціального призначення	Особливі міркування – аудити фінансової звітності, складеної відповідно до концептуальних основ спеціального призначення
805	–	–	–	–	–	Особливі міркування – аудити окремих фінансових звітів та певних елементів, рахунків або статей фінансового звіту
810	Проверка прогнозной финансовой информации	Перевірка прогнозної фінансової інформації	–	–	–	Завдання з надання звіту щодо узагальненої фінансової звітності
900-999	**Сопутствующие услуги**	**Супутні послуги**	–	–	–	–
910	Задания по обзору финансовой информации	Завдання з огляду фінансових звітів	–	–	–	–

1	2	3	4	5	6	7
920	Задания по выполнению финансовых процедур	Завдання з виконання погоджених процедур стосовно фінансової інформації	–	–	–	–
930	Задания по подготовке финансовой информации	Завдання з підготовки фінансової інформації	–	–	–	–
1000-1100	**Положения о международной аудиторской практике**	**Положення з міжнародної практики аудиту**	**Положення з міжнародної практики аудиту(ПМПА)**			
1000	Процедуры межбанковского подтверждения	Процедури міжбанківського підтвердження				
1001	Среда КИС – автономные микрокомпьютеры	Середовище ІТ: автономні персональні комп'ютери		Середовище ІТ: автономні персональні комп'ютери – відкликано в грудні 2004 р.		
1002	Среда КИС – интерактивные компьютерные системы	Середовище ІТ: онлайнові комп'ютерні системи		Середовище ІТ: інтерактивні комп'ютерні системи – відкликано в грудні 2004 р.		
1003	Среда КИС – система базы данных	Середовище ІТ: системи баз даних	Середовище ІТ: системи баз даних	Середовище ІТ: системи баз даних – відкликано в грудні 2004 р.		

1	2	3	4	5	6	7
1004	Взаимодействие инспекторов по банковскому надзору и внешних аудиторов	Взаємовідносини інспекторів з банківського нагляду та зовнішніх аудиторів				
1005	Особенности аудита малых предприятий	Особливості аудиту малих підприємств				–
1006	Аудит международных коммерческих банков	Аудит міжнародних комерційних банків	Аудит фінансових звітів банків			Аудит фінансової звітності банків
1007	Контакты с руководством клиента	Повідомлення інформації управлінському персоналові – вилучено у червні 2001 р				–
1008	Оценка рисков и система внутреннего контроля – характеристики КИС и связанные с ними вопросы	Оцінювання ризиків та внутрішній контроль: характеристики та особливості в КІС	Оцінка ризику та внутрішній контроль: характеристики та особливості в КІС	Оцінка ризику та внутрішній контроль: характеристики та особливості в КІС – відкликано в грудні 2004 р.		–
1009	Методы аудита с использованием компьютеров	Комп'ютеризовані методи аудиту		Комп'ютеризовані методи аудиту – відкликано в грудні 2004 р.		–
1010	Учет экологических вопросов при аудите финансовой отчетности	Розгляд питань, пов'язаних з охороною довкілля, при аудиторській перевірці фінансової звітності	Вивчення питань, пов'язаних з охороною довкілля, при аудиторській перевірці фінансових звітів	Вивчення питань, пов'язаних з охороною довкілля, при аудиторській перевірці фінансових звітів		Розгляд екологічних питань при аудиті фінансової звітності

Продовження додатку А

1	2	3	4	5	6	7
1011	–	Наслідки "Проблеми 2000р." для управлінського персоналу та аудиторів	–	Наслідки питання "2000 року" для управлінського персоналу та аудиторів – відкликано в червні 2001 р.		–
1012	–	Аудит похідних фінансових інструментів				
1013	–	–	Електронна комерція: вплив на аудиторську перевірку фінансових звітів			Електронна комерція: вплив на аудиторську перевірку фінансової звітності
1014	–	–	Надання висновків аудиторами про відповідальність фінансової звітності Міжнародним стандартам			–
2000-2699	–	–	**Міжнародні стандарти завдань з огляду (МСЗО)**			
2400	–	–	Завдання з огляду фінансових звітів (раніше МСА 910)			Завдання з огляду фінансової звітності
3000-3699	–	–	**Міжнародні стандарти завдань з надання впевненості(МСЗНВ)**			
3000-3399	–	–	**Застосовні до всіх завдань з надання впевненості**			
3000	–	–	(Переглянутий) Завдання з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації	Завдання з надання впевненості, що не є аудитом чи оглядом історичної фінансової інформації		Завдання з надання впевненості, що не є аудитами чи оглядами історичної фінансової інформації

1	2	3	4	5	6	7
3400-3699	–	–	**Стандарти для спеціалізованих сфер**			
3400	–	–	Перевірка прогнозної фінансової інформації (раніше МСА 810)			
3402	–	–	–	–	–	Звіти з надання впевненостіщодо заходів контролю в організації, що надає послуги
4000-4699	–	–	**Міжнародні стандарти супутніх послуг (МССП)**			
4400	–	–	Завдання з виконання погоджених процедур стосовно фінансової інформації (раніше МСА 920)			Завдання з виконання узгоджених процедур стосовно фінансової інформації (раніше МСА 920
4410	–	–	Завдання з підготовки фінансової інформації (раніше МСА 930)			Завдання з підготовки інформації для фінансової звітності (раніше МСА 930)

Додаток Б

Динаміка змін визначень термінів в Міжнародних стандартах аудиту (на прикладі двох останніх редакцій МСА)

2007 рік	2010 рік
Аналітичні процедури (Analytical procedures) – оцінки фінансової інформації, зроблені на основі аналізу можливих взаємозв'язків між фінансовими та нефінансовими даними. Аналітичні процедури охоплюють також вивчення ідентифікованих відхилень та взаємозв'язків, які іншій суттєвій інформації або суттєво відхиляються від прогнозованих сум.	**Аналітичні процедури (Analytical procedures)** – оцінки фінансової інформації, зроблені на основі аналізу ймовірних взаємозв'язків між фінансовими та нефінансовими даними, що охоплюють необхідне вивчення ідентифікованих відхилень або взаємозв'язків, які не узгоджуються з іншою відповідною інформацією чи значно відрізняються від очікуваних величин.
Аудиторські докази (Audit evidence) – вся інформація, отримана аудитором під час формування висновків, на яких базується аудиторська думка. До складу аудиторських доказів входить інформація, що міститься в облікових записах, які є основою для фінансових звітів, та інша інформація.	**Аудиторські докази (Audit evidence)** – інформація, яку використовує аудитор під час формулювання висновків, на яких ґрунтується аудиторська думка. До аудиторських доказів належить інформація, що міститься в облікових записах, яка є основою для фінансової звітності, та інша інформація.
Брандмауер (апаратно-програмні засоби міжмережевого захисту) (Firewall) – комбінація апаратного та програмного забезпечення, яка захищає глобальну та локальну мережі (ГМ, ЛМ) або ПК від несанкціонованого доступу через Інтернет, а також від установлення несанкціонованого або руйнівного програмного забезпечення, даних або іншого матеріалу в електронній формі.	
Відповідність (Appropriateness) – критерій якості доказів, тобто їх доречність та достовірність з точки зору підтвердження класів операцій, залишків на рахунках, розкриття інформації та відповідних тверджень, або виявлення в них викривлень.	

Продовження додатку Б

2007 рік	2010 рік
Документація з аудиту (Audit documentation) – запис виконаних аудиторських процедур, отриманих суттєвих аудиторських доказів та висновків, що їх дійшов аудитор (також іноді вживаються такі терміни, як "робочі документи").	
Документація із завдання (Engagement documentation) – запис виконаної роботи, отримані результати та висновки, яких дійшов практик (іноді вживаються такі терміни, як "робочі документи" або "робоча документація"). Документація щодо конкретного завдання збирається в файлі завдання.	**Документація із завдання (Engagement documentation)** – запис виконаної роботи, отриманих результатів і висновків, яких дійшов фахівець-практик (іноді вживають такі терміни, як "робочі документи" або "робоча документація").
–	**Досліджувати (Investigate)** – робити запити для вирішення питань, які виникають внаслідок інших процедур.
Достатність(Sufficiency)–достатність– це критерій кількості аудиторських доказів. На потрібну кількість аудиторських доказів впливає ризик суттєвого викривлення та якість таких аудиторських доказів.	**Достатність (аудиторських доказів) (Sufficiency (of audit evidence)** – міра кількості аудиторських доказів. На потрібну кількість аудиторських доказів впливають аудиторська оцінка ризиків суттєвого викривлення та якість таких аудиторських доказів.
Зовнішнє підтвердження (External confirmation) – процес отримання й оцінки аудиторських доказів шляхом безпосереднього обміну інформацією з третьою стороною у відповідь на запит про надання інформації з конкретного питання, яке впливає на твердження, зроблені управлінським персоналом у фінансових звітах.	**Зовнішнє підтвердження (External confirmation)** – аудиторські докази, отримані як пряма письмова відповідь аудитору від третьої сторони (сторони, яка підтверджує) у паперовій формі або на електронних чи інших носіях інформації.
Контроль якості (Quality controls) – політика та процедури, прийняті аудиторською фірмою, що призначені надати їй обгрунтовану впевненість в тому, що фірма та її персонал дотримуються професійних стандартів та нормативно-правових вимог и що висновки, надані фірмою чи партнерами із завдання є відповідними за даних обставин.	–

Продовження додатку Б

2007 рік	2010 рік
Моніторинг (стосовно контролю якості) (Monitoring (in relation to quality control) – процес, що включає в себе постійний розгляд та оцінку системи контролю якості фірми, в тому числі, періодичну перевірку обраних завершених завдань, призначений для надання фірмі обґрунтованої впевненості в тому, що її система контролю якості функціонує ефективно.	**Моніторинг (стосовно контролю якості) (Monitoring (in relation to quality control)** – процес, що включає постійних розгляд та оцінку системи контролю якості фірми, в тому числі періодичну перевірку обраних завершених завдань, призначений для надання фірмі обґрунтованої впевненості в тому, що її система контролю якості функціонує ефективно.
Моніторинг контролю (Monitoring of controls) – процес оцінки ефективності роботи внутрішнього контролю протягом тривалого часу. Він передбачає своєчасну оцінку структури та функціонування заходів контролю, а також вживання необхідних коригуючих заходів, змінених відповідно до змін умов. Моніторинг контролю є компонентом внутрішнього контролю.	
Критерії (Criteria) – контрольні показники, що використовуються для оцінки або визначення предмету перевірки, включаючи контрольні показники подання та розкриття інформації, якщо прийнятно. Критерії можуть бути формальними або менш формальними. Можуть бути різні критерії для одного й того ж предмету перевірки. Відповідні критерії потрібні для обґрунтованої оцінки чи визначення предмету перевірки в контексті професійного судження.	**Критерії (Criteria)** – контрольні показники, які використовують для оцінки або визначення предмета перевірки, включаючи контрольні показники подання та розкриття інформації, якщо це доречно. Критерії можуть бути формальними або менш формальними. Можуть існувати різні критерії для одного й того самого предмета перевірки. Належні критерії потрібні для обґрунтовано послідовної оцінки чи визначення предмета перевірки в контексті професійного судження.
Відповідні критерії (Suitable criteria) – мають такі характеристики: а) доречність: відповідні критерії сприяють висновкам, що допомагають при прийняті рішень визначеними користувачами; б) повнота: критерії є достатньо повними, якщо не пропущені відповідні фактори, які можуть впливати на висновки в контексті обставин завдання. Повні критерії містять контрольні показники для подання та розкриття інформації;	**Належні критерії (Suitable criteria)** – критерії, які мають такі характеристики: а) доречність – доречні критерії сприяють висновкам, що допомагають визначеним користувачам у процесі прийняття рішень; б) повнота – критерії є достатньо повними, якщо не пропущені важливі чинники, які можуть впливати на висновки в контексті обставин завдання. Повні критерії містять, за потреби, контрольні показники для подання й розкриття інформації;

Продовження додатку Б

2007 рік	2010 рік
в) достовірність: достовірні критерії дозволяють обґрунтовано послідовну оцінку чи визначення предмету перевірки, включаючи, коли прийнятно, подання та розкриття інформації, коли вони застосовуються за подібних обставин однаково кваліфікованими практиками; г) нейтральність: нейтральні критерії сприяють висновкам, вільним від упередженості; ґ) зрозумілість: зрозумілі критерії сприяють висновкам, що є чіткими, повними та які не можна тлумачити значно по різному.	в) достовірність – достовірні критерії уможливлюють обґрунтовану послідовну оцінку чи визначення предмета перевірки, включаючи, якщо це доречно, подання та розкриття інформації, якщо вони застосовуються за подібних обставин однаково кваліфікованими фахівцями-практиками; г) нейтральність – нейтральні критерії сприяють неупередженим висновкам; ґ) зрозумілість – зрозумілі критерії сприяють висновкам, що є чіткими, вичерпними та тлумачення яких не може значно відрізнятися.
Наскрізна перевірка (Walk-through test) – передбачає простежування кількох операцій наскрізь систему фінансової звітності.	**Наскрізна перевірка (Walk-through test)** – перевірка, яка передбачає простежування кількох операцій в системі фінансової звітності.
Перевірка (стосовно завершених завдань) (Inspection (in relation to completed engagements) – процедури, призначені надати докази дотримання групами із завданнь політик та процедур контролю якості фірми.	
	Перевірка (щодо контролю якості) (Inspection (in relation to quality control) – процедури, які стосуються завершених завдань та призначені для отримання доказів дотримання аудиторськими групами із завдання політик і процедур фірми щодо контролю якості.
Перевірка (як аудиторська процедура) (Inspection (as an audit procedure) – перевірка записів або документів (як зовнішніх, так і внутрішніх) чи матеріальних активів.	**Перевірка (як аудиторська процедура) (Inspection (as an audit procedure)** – перевірка записів або документів (внутрішніх або зовнішніх) у паперовій, електронній формах або відображених на інших носіях чи фізична перевірка активів.
Підтвердження (Confirmation) – конкретний тип запиту, який є процесом отримання пояснення інформації або існуючого стану безпосередньо від третьої особи.	–

Продовження додатку Б

2007 рік	2010 рік
Повторне виконання (Reperformance) – незалежне виконання аудитором процедур чи заходів контролю, які початково виконувались як частина процедур контролю суб'єкта господарювання, або вручну або з застосуванням КМА.	**Повторне виконання (Reperformance)** – незалежне виконання аудитором процедур чи вживання заходів контролю, які спершу виконувались як частина процедур внутрішнього контролю суб'єкта господарювання.
Повторне обчислення (Recalculation) – складається з перевірки математичної правильності документів або записів.	**Повторне обчислення (Recalculation)** – процедура, яка передбачає перевірку математичної правильності документів або записів
–	**Прийнятність (аудиторських доказів) (Appropriateness (of audit evidence))** – міра якості аудиторських доказів, тобто їх доречність та достовірність для забезпечення підтвердження висновків, на яких грунтується аудиторська думка.
Процедура по суті (Substantive procedure) – аудиторські процедури, які виконують для виявлення суттєвих викривлень на рівні тверджень; вони включають: а) докладні тести деталей за групами операцій, балансовими рахунками та розкриття інформації; б) аналітичні процедури по суті.	**Процедура по суті (Substantive procedure)** – аудиторська процедура, призначена для виявлення суттєвих викривлень на рівні твердження. Процедури по суті включають: а) тести деталей (класів операцій, залишків на рахунках та розкриття інформації); б) аналітичні процедури по суті.
Процедури оцінки ризиків (Risk assessment procedures) – аудиторські процедури, які виконують для отримання розуміння суб'єкта господарювання та його середовища (включаючи його внутрішній контроль), щоби оцінити ризики суттєвого викривлення на рівні фінансової звітності та тверджень.	**Процедури оцінки ризиків (Risk assessment procedures)** – аудиторські процедури, які виконують для отримання розуміння суб'єкта господарювання та його середовища, в тому числі контролю суб'єкта господарювання й оцінки ризиків суттєвого викривлення внаслідок шахрайства або помилки на рівні фінансової звітності та тверджень.
Середовище контролю (Control environment) – охоплює функції найвищого управлінського та управлінського персоналу, а також ставлення, обізнаність та дії найвищого управлінського та управлінського персоналу, які стосуються системи внутрішнього контролю та її важливості для суб'єкта господарювання. Середовище контролю є компонентом внутрішнього контролю.	**Середовище контролю (Control environment)** – охоплює функції тих, кого наділено найвищими повноваженнями, та управлінського персоналу, а також ставлення, обізнаність та дії тих, кого наділено найвищими повноваженнями, і управлінського персоналу, які стосуються системи внутрішнього контролю та її важливості для суб'єкта господарювання. Середовище контролю є компонентом внутрішнього контролю.

Продовження додатку Б

2007 рік	2010 рік
Розуміння суб'єкта господарювання та його середовища (Understanding of the entity and its environment) – розуміння аудитором суб'єкта господарювання та його середовища складається з таких аспектів: а) галузь, нормативні та інші зовнішні фактори, включаючи застосовну концептуальну основу фінансової звітності; б) характер суб'єкта господарювання, в тому числі обрання та застосування облікових політик суб'єктом господарювання; в) цілі та стратегії, а також пов'язані з ними бізнес-ризики, що можуть призвести до суттєвого викривлення фінансових звітів; г) оцінка та огляд фінансових результатів діяльності суб'єкта господарювання; ґ) внутрішній контроль.	–
Спостереження (Observation) – складається з нагляду за процесом або процедурою, що їх виконують інші особи (наприклад, спостереження аудитора за здійсненням інвентаризації персоналом суб'єкта господарювання або за виконанням процедур внутрішнього контролю).	**Спостереження (Observation)** – передбачає нагляд за процесом або процедурою, які виконують інші особи (наприклад, спостереження аудитора за здійсненням інвентаризації персоналом господарювання або за виконанням процедур контролю).
Твердження (Assertions) – пояснення управлінського персоналу (явні чи неявні), що містяться у фінансових звітах.	**Твердження (Assertions)** – явні або інші твердження, надані управлінським персоналом, що містяться у фінансовій звітності, які використовує аудитор для розгляду потенційних викривлень різного типу, які можуть мати місце.
Тест (Test) – застосування процедур до деяких або всіх елементів генеральної сукупності.	**Тест (Test)** – застосування процедур до деяких або всіх елементів генеральної сукупності.
Тести контролю (Tests of controls) – тести, які виконуються для одержання аудиторських доказів, щодо операційної ефективності заходів контролю стосовно запобігання або виявлення та виправлення суттєвих викривлень на рівні тверджень.	**Тести заходів контролю (Tests of controls)** – аудиторська процедура, призначена для оцінки ефективності функціонування заходів контролю в запобіганні або виявленні та виправленні суттєвих викривлень на рівні тверджень.

Додаток В

Інформація про науково-практичні конференції з аудиту за період з 1998 р. по 2011 р.

Назва конференції	Час проведення
1	2
Міжрегіональна науково-практична конференція "Становлення та розвиток аудиту в Україні".	Київ, 1998
Міжрегіональна науково-практична конференція "Аудит як важливий інструмент ринкової економіки".	Київ, 2000
Міжнародна науково-практична конференція "Удосконалювання обліку й аналізу господарської діяльності на основі впровадження нових положень (стандартів) бухгалтерського обліку в Україні".	Київ, 2000
Міжрегіональна науково-практична конференція "Удосконалення національних нормативів аудиту".	Житомир, 2000
Міжрегіональна науково-практична конференція "Аудит як важливий інструмент ринкової економіки".	Житомир, 2000
Міжрегіональна науково-практична конференція "Теорія та практика незалежного аудиту в Україні".	Київ, 2001
Міжнародна науково-практична конференція "Бухгалтерський облік в Україні на початку XXI сторіччя".	Львів, 2001
II Міжнародна науково-практична конференція "Проблеми розвитку бухгалтерського обліку в умовах реформування економіки України".	Полтава, 2001
Міжнародна науково-практична конференція "Трансформація курсу "економічний аналіз діяльності підприємства".	Київ, 2002
Міжрегіональна науково-практична конференція "Теорія і практика незалежного аудиту в Україні".	Київ, 2002
Міжрегіональна науково-практична конференція "Роль аудиту в трансформаційних процесах економіки України".	Луганськ, 2002
Міжрегіональна науково-практична конференція "Аудит корпоративних прав в Україні".	Харків, 2002
Міжнародна науково-практична конференція "10 років професійного аудиту в Україні".	Київ, 2002
Міжрегіональна науково-практична конференція "Аудит на захисті корпоративних прав інвесторів".	Миколаїв, 2002
II Міжрегіональна науково-практична конференція "Застосування міжнародних стандартів аудиту в національній практиці".	Запоріжжя, 2003
Міжнародна науково-практична конференція "Незалежний аудит в Україні та міжнародний досвід".	Київ, 2003
Міжрегіональна науково-практична конференція "Особливості обліку і аудиту спеціальних економічних зон і територій пріоритетного розвитку".	Київ, 2003

Продовження додатку В

1	2
Науково-практична конференція з аудиту "10 років Національному центру обліку та аудиту України".	Київ, 2003
Науково-практична конференція "Національні особливості аудиту в умовах сучасності – трансформація фінансової звітності українських підприємств відповідно до вимог Міжнародних стандартів".	Харків, 2003
Міжрегіональна науково-практична конференція "Застосування міжнародних стандартів аудиту в національній практиці".	Запоріжжя, 2003
І Всеукраїнська науково-практична конференція "Облік і контроль у керуванні підприємницькою діяльністю".	Кривий Ріг, 2003
І Міжнародна практична конференція "Проблеми розвитку аудиторської діяльності в Україні в сфері науки й практики аудита".	Тернопіль, 2003
ІІІ Міжрегіональна науково-практична конференція "Операційний аудит об'єктів оподаткування".	Запоріжжя, 2004
Збірник тез і текстів статей з внутрішнього аудиту "Внутрішній аудит та управління бізнесом".	Київ, 2004
Науково-практична конференція "Теорія і практика бухгалтерського обліку та аудиту: сучасний стан і напрямки удосконалення".	Львів, 2004
Міжрегіональна науково-практична конференція "Забезпечення якості аудиту".	Дніпропетровськ, 2004
Міжрегіональна науково-практична конференція "Міжнародні стандарти аудиту і їхнє застосування в практичній діяльності".	Севастополь, 2004
ІІІ Міжнародна конференція "Аудит: міжнародний досвід і національні особливості".	Житомир, 2004
Міжнародна науково-практична конференція "Концепція розвитку бухгалтерського обліку, аналізу й аудита в умовах міжнародної інтеграції".	Київ, 2005
Міжрегіональна науково-практична конференція "Реформа бухгалтерського обліку в Україні: шлях у майбутнє".	Київ, 2005
Міжрегіональна науково-практична конференція "Аудит та реформування бухгалтерського обліку в Україні".	Запоріжжя, 2005
Міжрегіональна наукова конференція "Аудит у посттоталітарному суспільстві".	Чернігів, 2005
І Міжнародна науково-практична конференція "Міжнародна інтеграція українського аудиту – незалежність, кваліфікація, моніторинг".	Дніпропетровськ, 2005
Міжрегіональна науково-практична конференція "Супутні послуги в аудиті".	Миколаїв, 2005
Міжрегіональна науково-практична конференція "Внутрішньофірмові стандарти як запорука якості надання аудиторських послуг".	Запоріжжя, 2006
Міжрегіональна науково-практична конференція "Сучасні проблеми і перспективи незалежного і державного фінансового аудиту в Україні".	Харків, 2006

Продовження додатку В

1	2
II Міжнародна конференція "Роль моніторингу в забезпеченні незалежності аудиторів – незалежність, моніторинг".	Дніпропетровськ, 2006
Міжнародна науково-практична конференція "Інформаційні технології в обліку та аудиті. Аудит інформаційних технологій".	Харків, 2006
Всеукраїнської науково-практичної конференції "Майбутнє – аудит".	Кривий Ріг, 2007
VI Міжрегіональна науково-практична конференція "Актуальні питання застосування стандартів аудиту та етики".	Запоріжжя, 2007
IV Міжнародна наукова конференція "Наукові дослідження в сфері бухгалтерського обліку, контролю й аналізу: теоретико-практичне значення й напрямки подальшого розвитку".	Житомир, 2007
Міжнародна науково-практична конференція "Аудиторські послуги: ціна та якість".	Київ, 2007
Міжнародна науково-практична конференція: "Восьма директива Ради ЄС – черговий етап розвитку професії (досвід, проблеми, перспективи)".	Дніпропетровськ, 2007
Всеукраїнська наукова конференція "Система фінансового контролю в Україні: напрямки трансформації".	Тернопіль, 2007
VIII Міжнародна науково-практична конференція "Стан і проблеми оподаткування в умовах ринкової економіки" (секція 3 "Удосконалення обліку і контролю як фактор ефективного податкового менеджменту").	Донецьк, 2008
IV Міжнародна науково-практична конференція "Місце та роль бухгалтерської професії в сучасних інтеграційних процесах економіки України".	Мукачеве, 2008
Науково-практична конференція "Сучасний стан та перспективи розвитку державного контролю і аудиту в Україні".	Київ, 2009
Міжнародна науково-практична конференція "Проблеми і перспективи інноваційного розвитку економіки України" (секція "Удосконалення обліку і аудиту").	Дніпропетровськ, 2009
Науково-практична конференція "Актуальні проблеми бухгалтерського обліку і аудиту в сьогоденні".	Київ, 2009 р.
Міжнародна науково-практична конференція "Майбутнє – аудит".	Кривий Ріг, 2009
I Міжнародна науково-практична конференція "Соціально-економічний розвиток Україні і регіонів" (секція "Реформування обліку та аудиту: стан і перспективи").	Запоріжжя, 2009
IV Міжнародна науково-практична конференція "Трансформаційні процеси в економіці держави та регіонів" (секція 2. "Теорія і практика обліку, аналізу і аудиту: сучасний стан, актуальні проблеми та перспективи розвитку").	Запоріжжя, 2009
IV Міжнародна наукова конференція "Язикові стратегії у формуванні світової бухгалтерської еліти".	Житомир, 2009

Продовження додатку В

1	2
Міжнародна науково-практична конференція "Досвід розробки та забезпечення впровадження внутрішніх стандартів контролю якості аудиту в аудиторській фірми".	Харків 2009
III Міжнародна науково-практична конференція "Проблеми і перспективи розвитку підприємництва" (секція "Облік і аудит підприємницької діяльності").	Харків, 2009
V міжнародна конференція "Аудит XXI століття".	Дніпропетровськ, 2010
Науковий журнал "Науковий часопис – XXI" (секція "Бухгалтерський облік, аналіз, аудит").	Київ, 2010
V Міжнародна науково-практична конференція "Трансформаційні процеси в економіці держави та регіонів" (секція 2. "Теорія і практика обліку, аналізу, аудиту: сучасний стан, актуальні проблеми та перспективи розвитку").	Запоріжжя, 2010
Всеукраїнська науково-практична конференція "Актуальні проблеми і перспективи розвитку обліку, аналізу, фінансів та аудиту".	Сімферополь, 2010 р.
Міжнародна науково-практична конференція "Майбутнє – аудит".	Кривий Ріг, 2010
Міжнародна науково-практична конференція "Відповідальність аудитора при виконанні завдання з надання впевненості".	Харків, 2010
Міжнародна науково-практична конференція "Економіка, фінанси та бізнес: проблеми та перспективи розвитку" (секція 7. "Бухгалтерський, управлінський облік і аудит").	Одеса, 2010
Матеріали науково-практичної конференції "Облік як інформаційна система для економічної безпеки підприємств в конкурентному середовищі" (секція 4 "Інформаційно-аудійоване забезпечення безпеки бізнесу (баланс між стратегією і тактикою)").	Тернопіль, 2010
II Міжнародна науково-практична конференція "Перспективи розвитку обліку, контролю та аналізу у контексті євроінтеграції".	Одеса, 2011
Міжнародна науково-практична конференція "Проблеми і перспективи реалізації облікової, контрольної та аналітичної функцій у соціокультурному просторі сучасного бізнесу" (секція "Фінансовий, управлінський та податковий облік: проблеми та основні напрямки розвитку").	Донецьк, 2011
Міжнародна науково-практична конференція "Забезпечення сталого розвитку економіки на макро- та мікрорівнях" (секція 8 "Бухгалтерський облік, управлінський облік і аудит").	Одеса, 2011

Додаток Г

Форми запитів аудиторської фірми до керівництва клієнта

Відповідно до вимог Міжнародних стандартів аудиту, надання впевненості та етики (видання 2010 року) та керуючись безпосередньо МСА 580 "Пояснення управлінського персоналу" доцільно направити клієнту запити:

1. Щодо ідентифікації шахрайства або інформації, що вказує на можливість існування шахрайства

ФІРМОВИЙ БЛАНК САД

Адресат

вих. № _____ від _____

ЛИСТ – ЗАПИТ
ЩОДО ІДЕНТИФІКАЦІЇ ШАХРАЙСТВА АБО ІНФОРМАЦІЇ,
ЩО ВКАЗУЄ НА МОЖЛИВІСТЬ ІСНУВАННЯ ШАХРАЙСТВА

Шановний _____ !

У відповідності до Міжнародних стандартів аудиту надання впевненості та етики, які прийняті у якості Національних стандартів аудиту (Рішення АПУ від 18.04.2003 р. №122/2) з метою проведення аудиту фінансової звітності *суб'єкта господарювання* за 20__ р. нам необхідно отримати від Вас інформацію щодо ідентифікації шахрайства або інформації, що вказує на можливість існування шахрайства (п. 90 МСА 240 "Відповідальність аудитора за розгляд шахрайства під час аудиту фінансових звітів").

Просимо Вас надати необхідну нам інформацію, заповнюючи нижченаведену таблицю:

№ з/п	Зміст запитання	Відповідь
1	2	3
1.	Чи відомо керівництву про будь-які випадки шахрайства, здійсненого будь-ким зі складу управлінського персоналу?	
2.	Чи відомо керівництву про будь-які випадки шахрайства, здійснені найманими працівниками, що відіграють важливу роль у внутрішньому контролю?	
3.	Чи відомо керівництву про будь-які випадки шахрайства, здійснені іншими особами?	

Продовження табл. додатку Г

1	2	3
4.	Чи є віддалені підрозділи, сегменти бізнесу, типи угод, рахунки або категорії фінансової звітності, де існує або може існувати ризик шахрайства? Якщо так, вказати подробиці.	
5.	Чи вірить керівництво, що існує високий ризик шахрайства, що здійснюється компанією або щодо компанії? Якщо так, вказати подробиці.	
6.	Чи визнає свою відповідальність управлінський персонал за впровадження внутрішнього контролю для попередження та виявлення шахрайства на підприємстві?	
7.	Чи відомі управлінському персоналу фактори ризику, що суттєво вплинули на викривлення фінансової звітності внаслідок шахрайства?	
8.	Чи було управлінським персоналом надано повну інформацію про свої знання щодо будь-яких звинувачень в шахрайстві або підозрюваному шахрайстві, що впливає на фінансову звітність підприємства про які управлінський персонал сповістили працівники підприємства, колишні працівники, контролюючі органи тощо?	

2. Щодо існування пов'язаних сторін та розкриття інформації про них

ФІРМОВИЙ БЛАНК САД

Адресат

вих. № _____ від _____

ЛИСТ – ЗАПИТ
ЩОДО ІСНУВАННЯ ПОВ'ЯЗАНИХ СТОРІН
ТА РОЗКРИТТЯ ІНФОРМАЦІЇ ПРО НИХ

Шановний _____ !

На Вашому підприємстві планується проведення аудиторської перевірки з підтвердження річної фінансової звітності за 20__ рік. У відповідності до Міжнародних стандартів аудиту надання впевненості та етики, які прийняті у якості Національних стандартів аудиту (Рішення АПУ від 18.04.2003 р. №122/2), Закону України "Про аудиторську діяльність в Україні", концептуальної основи фінансової звітності (П(С)БО 23 "Розкриття інформації щодо пов'язаних сторін") для проведення етапу попереднього планування нам необхідно отримати від Вас інформацію щодо існування пов'язаних сторін та розкриття інформації про них.

Уточнюємо, що у відповідності до Закону України "Про акціонерні товариства в Україні" до пов'язаних сторін відносяться: юридичні особи, за умови, що одна з них здійснює контроль над іншими чи обидві знаходяться під контролем третьої особи; члени родини фізичної особи – чоловік (дружина), а також батьки (усиновителі), опікуни, брати, сестри, діти та їх чоловіки (дружини), що спільно здійснюють господарську діяльність; фізична особа та члени її родини, що спільно здійснюють господарську діяльність, а також юридична особа, якщо дана фізична особа та/чи члени її родини здійснюють контроль над юридичною особою.

Під контролем в термінах вказаного Закону розуміється значний вплив чи можливість значного впливу на господарську діяльність суб'єкта господарювання, яка здійснюється шляхом реалізації права володіння чи користування усіма активами чи їх значною частиною, права керівного впливу на формування складу, результатів голосування та прийняття рішень органами управління суб'єкта господарювання, а також здійснення угод, що дають можливість визначати умови господарської діяльності, давати обов'язкові до виконання вказівки чи виконувати функції органу управління суб'єкта господарювання.

Просимо Вас надати необхідну нам інформацію у вигляді таблиці:

Таблиця.

Інформація щодо існування пов'язаних сторін та розкриття інформації про них

№	Зміст запитання	Відповідь (повна)	Примітки
1	2	3	4
1	Чи є Ваше підприємство материнською (холдинговою) компанією?		
2	Чи має Ваше підприємство дочірні підприємства?		
3	Чи є Ваше підприємство дочірнім підприємством?		
4	Чи має Ваше підприємство споріднені дочірні підприємства?		
5	Чи є Ваше підприємство спорідненим дочірнім підприємством?		
6	Чи є Ваше підприємство учасником спільного підприємства?		
7	Чи є Ваше підприємство членом ключового управління персоналу іншого суб'єкта господарювання?		
8	Чи є Ваше підприємство асоційованим?		
9	Чи виступає Ваше підприємство в ролі інвестора? (Якщо так, то вкажіть долю в статутному капіталі іншого підприємства)		
10	Вкажіть підприємства, які мають значну частку у статутному капіталі Вашого підприємства.		

Продовження табл. додатку Г

1	2	3	4
11	Вкажіть фізичних осіб, які здійснюють контроль або мають суттєвий вплив на Ваше підприємство, а також відносини Вашого підприємства з близькими членами родини кожної такої фізичної особи.		
12	Вкажіть вид операцій між Вашим підприємством та пов'язаною стороною.		
13	Вкажіть метод оцінки активів або зобов'язань в операціях з пов'язаними сторонами: порівнюваної неконтрольованої ціни; ціни перепродажу; "витрати плюс"; балансової вартості.		
14	Чи розкрита інформація щодо операцій з пов'язаними сторонами у примітках до фінансової звітності?		

3. Щодо відповідності діяльності товариства законам та нормативним актам України

ФІРМОВИЙ БЛАНК САД

Адресат

вих. № _____ від _____

ЛИСТ – ЗАПИТ
ЩОДО ВІДПОВІДНОСТІ ДІЯЛЬНОСТІ ТОВАРИСТВА
ЗАКОНАМ ТА НОРМАТИВНИМ АКТАМ УКРАЇНИ

Шановний (-а) _____ !

У відповідності до Міжнародних стандартів аудиту надання впевненості та етики, які прийняті у якості Національних стандартів аудиту (Рішення АПУ від 18.04.2003 р. №122/2) з метою проведення аудиту фінансової звітності _____ за ____ р. нам необхідно отримати від Вас інформацію щодо відповідності діяльності СГ законам та нормативним актам України (пп. а п. 18 МСА 250 "Врахування законів та нормативних актів під час аудиту фінансових звітів").

Просимо Вас надати необхідну нам інформацію, заповнюючи нижченаведену таблицю:

№ з/п	Зміст запитання	Відповідь
1	2	3
1.	Чи відповідає діяльність підприємства законам та нормативним актам України?	
2.	Чи відслідковуються управлінським персоналом зміни в законодавстві, що стосуються діяльності суб'єкта господарювання?	
3.	Чи доводиться до працівників, що відповідають за бухгалтерський та податковий обліки, інформація щодо змін в законодавстві, що стосуються діяльності суб'єкта господарювання?	
4.	Чи здійснюється підвищення кваліфікації працівників, що відповідають за бухгалтерський та податковий обліки?	
5.	Чи здійснюється нагляд управлінським персоналом (керівником, головним бухгалтером, підрозділом, на який покладені дані функції (наприклад, ревізійною комісією) тощо) за своєчасністю врахування змін в законодавстві при здійснені господарської діяльності підприємства?	
6.	Чи користуються працівники, що відповідають за бухгалтерський та податковий обліки, складання фінансової звітності електронними інформаційними базами?	
7.	Чи виписуються підприємством періодичні професійні видання з бухгалтерського обліку, оподаткування, права?	
8.	Чи відвідуються управлінським персоналом, працівниками, що відповідають за бухгалтерський та податковий обліки, складання фінансової звітності семінари, тренінги, інші заходи, пов'язані з наданням роз'яснень щодо норм законодавства чи змін, внесених до законів та нормативних актів, що стосуються діяльності суб'єкта господарювання?	
9.	Чи виникали у підприємства спірні чи важкі питання, що стосуються норм законодавства, в періоді, що перевірятиметься?	
10.	Чи зверталося підприємство до юридичних консультантів, консалтингових фірм, інших аудиторських фірм, регуляторних органів з будь-яких питань, що стосуються норм законодавства, яке регулює діяльність суб'єкта господарювання?	
11.	Чи відомі управлінському персоналу факти невідповідності діяльності підприємства законам і нормативним актам України, що суттєво би вплинуло на достовірність відображення інформації в фінансовій звітності?	

4. Щодо відомостей за ст. 41 Закону України "Про цінні папери та фондову біржу" від 23.03.2006р. №3480-IV

ФІРМОВИЙ БЛАНК САД

Адресат

вих. № _____ від _____

ЛИСТ – ЗАПИТ ЩОДО ВІДОМОСТЕЙ ЗА СТ. 41 ЗАКОНУ УКРАЇНИ "ПРО ЦІННІ ПАПЕРИ ТА ФОНДОВУ БІРЖУ" ВІД 23.03.2006р. №3480-IV

Шановний _____!

У відповідності до вимог "Положення щодо підготовки аудиторських висновків, які подаються до Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку при розкритті інформації емітентами", затв. Рішенням ДКЦПФР від 19.12.2006р. №1528, просимо Вас надати інформацію стосовно виконання вимог ст. 41 Закону України "Про цінні папери та фондову біржу" від 23.03.2006р. №3480-IV:

Витяг з ст. 41 Закону №3480-IV	Факт здійснення операції
1	2
прийняття рішення про розміщення цінних паперів на суму, що перевищує 25 відсотків статутного капіталу	
прийняття рішення про викуп власних акцій	
факти лістингу / делістингу цінних паперів на фондовій біржі	
отримання позики або кредиту на суму, що перевищує 25 відсотків активів емітента	
зміна складу посадових осіб емітента*	
зміна власників акцій, яким належить 10 і більше відсотків голосуючих акцій	
рішення емітента про утворення, припинення його філій, представництв	
рішення вищого органу емітента про зменшення статутного капіталу	
порушення справи про банкрутство емітента, винесення ухвали про його санацію	
рішення вищого органу емітента або суду про припинення або банкрутство емітента	

5. Щодо дати проведення інвентаризації наявних основних засобів, запасів, активів та зобов'язань

ФІРМОВИЙ БЛАНК САД

Адресат

вих. № _____ від _____

ЛИСТ – ЗАПИТ ЩОДО ДАТИ ПРОВЕДЕННЯ ІНВЕНТАРИЗАЦІЇ НАЯВНИХ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ, ЗАПАСІВ, АКТИВІВ ТА ЗОБОВ'ЯЗАНЬ

Шановний _____!

Згідно договору №_____ від __.__.20__ р. на Вашому підприємстві планується проведення аудиторської перевірки з підтвердження річної фінансової звітності за 20__ рік.

Концептуальною основою фінансової звітності, а саме Законом України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" від 16.07.1999 р. № 996-XIV, Інструкцією по інвентаризації основних засобів, нематеріальних активів, товарно-матеріальних цінностей, грошових коштів і документів та розрахунків, затв. наказом Міністерства фінансів України від 11.08.1994 р. № 69, Порядком подання фінансової звітності, затв. Постановою КМУ від 28.02.2000 р. № 419 передбачено перед складанням річної фінансової звітності обов'язкове проведення інвентаризації активів та зобов'язань підприємства.

Відповідно до Міжнародних стандартів аудиту надання впевненості та етики, які прийняті у якості Національних стандартів аудиту (Рішення АПУ від 18.04.2003 р. № 122/2) з метою одержання обґрунтованої впевненості у тому, що фінансова звітність не містить суттєвих викривлень ми плануємо спостерігати за процесом проведення інвентаризації наявних основних засобів, запасів, активів та зобов'язань підприємства.

У зв'язку з цим просимо Вас в обов'язковому порядку повідомити нас щодо дати та часу проведення інвентаризації активів та зобов'язань підприємства.

Додаток Ґ

ФІРМОВИЙ БЛАНК КЛІЄНТА

вих. № _____ від _____

Директору _____

Пані (у) _____

ЛИСТ ПОПЕРЕДНЬОМУ АУДИТОРУ
ПЕРЕД ОСТАТОЧНИМ ПРИЙНЯТТЯМ ЗАВДАННЯ

Шановна (ий) _____!

Для того, щоб допомогти нам прийняти пропозиції про проведення аудита фінансової звітності ПАТ "_____" за 201__ рік просимо вас надати інформацію з наступних питань:

1. Інформація, яка може мати відношення до сумлінності керівництва (потенційного клієнта).
2. Розбіжності з керівництвом ПАТ "_____" щодо принципів бухгалтерського обліку, розкриття інформації або сфери аудиту.
3. Передача інформації власникам/керівникам щодо обману, незаконних дій і питань внутрішнього контролю.
4. Ваше розуміння причин зміни аудиторів.

Згідно усній інформації від персоналу ПАТ "_____", керівництво ПАТ "_____" уповноважило вас давати вичерпні відповіді на наші запити. Якщо з огляду будь-яких причин ви не можете дати вичерпну відповідь, будь ласка вкажіть, що ваша відповідь обмежена.

Відправте вашу відповідь безпосередньо нам, у конверті, який ми додаємо до листа або, якщо ви надаєте перевагу усній формі відповіді, будь ласка, зателефонуйте нам за номером _____.

Ми щиро вдячні вам за співробітництво.

З повагою,
директор Аудиторської фірми "_____" _____

Додаток Д

Аналіз посилань на аудиторські процедури в Міжнародних стандартах аудиту

МСА	Запит	Аналітична процедура	Спостереження	Перевірка	Зовнішнє підтвердження	Повторне обчислення	Повторне виконання
1	2	3	4	5	6	7	8
220	п. 9 (с. 132)		п. 9 (с. 132), Д15 (с. 140)	п. 7 (і) (с. 131)			
230	Д7 (с. 152), Д12 (с. 154)		Д12 (с. 154)		Д10 (с. 153)		
240	п. 14 (с. 164), п. 17-19 (с. 164-165), п. 21 (с. 165) п. 32 (с. 167-168), Д12 (с. 177), Д16-Д18 (с. 178), Д20 (с. 179), Д37 (с. 183-184), Додаток 2 (с. 204), Додаток 3 (с. 206)	Д37 (с. 183-184), Д22 (с. 179-180), Додаток 2 (с. 202), Додаток 3 (с. 206)	Д25 (с. 180), Д37 (с. 183-184), Додаток 2 (с. 203)	Д33 (с. 182-183), Д37 (с. 183-184), Д38 (с. 184-185), Д43 (с. 186-187), Додаток 2 (с. 203)	Д9 (с. 175), Д37 (с. 183-184), Додаток 2 (с. 204), Додаток 3 (с. 206-207)		п. 32 (б) (с. 168)
250	п. 14 (а) (с. 214), п. 16 (с. 214), Д7 (с. 218), Д11 (с. 220)						

1	2	3	4	5	6	7	8
260	п. 16 (ii) (с. 229), Д16 (с. 236), Д42 (с. 244)		п. 9 (с. 227), Д42 (с. 244)				
265	Д17 (с. 259)						
300		Д2 (с. 267)	Д8 (с. 268)				
315	п. 6 (а) (с. 278), п. 13 (с. 280), Д5 (с. 286), Д6 (с. 286-287), Д13 (с. 288-289), Д41 (с. 297), Д67 (с. 303-304), Д71 (с. 305), Д80 (с. 307), Д85 (с. 309)	п. 6 (б) (с. 278), Д1 (с. 285), Д7-Д10 (с. 287-288)	п. 6 (в) (с. 278), Д11 (с. 288), Д67 (с. 303), Д71 (с. 305)	п. 6 (в) (с. 278), п. 30 (с. 284), Д11 (с. 288), Д67 (с. 303), Д71 (с. 305), Д83 (с. 308), Д97 (с. 311), Д102 (с. 312), Д124 (с. 317-318), Додаток 2 (п. 9) (с. 324-325)			
330	п. 10 (с. 340), п. 14 (с. 342), п. 17 (с. 343), Д5 (с. 346), Д22 (с. 350), Д26 (с. 351), Д27 (с. 351), Д35 (с. 353-354), Д48 (с. 356-357), Д50 (с. 357), Д51 (с. 357-358), Д53 (с. 358)	п. 4 (ii) (с. 339), Д5 (с. 346), Д10 с. 347) Д15 (с. 348), Д43 с. 355), Д44 с. 355-356), Д55 (с. 359), Д57 с. 359-360), Д60 (с. 360-361)	п. 14 (с. 342), Д5 (с. 346), Д7 (347), Д22 (с. 350), Д26 (с. 351), Д27 (с. 351)	п. 14 (с. 342), п. 20 (с. 343), Д5 (с. 346), Д9 (с. 347), Д13 (с. 348), Д14 (с. 348), Д22 (с. 350), Д23 (с. 350), Д26 (с. 351), Д29 (с. 352), Д35 (с. 353-354), Д52 (с. 358), Д54 (с. 358-359)	п. 19 (с. 343), Д48-Д51 (с. 356-358), Д53 (с. 358)	Д5 (с. 346)	Д5 (с. 346), Д26 (с. 351), Д58 (с. 360)

Продовження табл. додатку Д

1	2	3	4	5	6	7	8
402	п. 19 (с. 370), Д21 (с. 378), Д30 (с. 381-382), Д37 (с. 384)	Д26 (г) (с. 379-380)		Д12 (с. 375), Д23 (с. 378-379), Д25 (с. 379), Д26 (с. 379-380)	Д26 (в) (с. 379-380)	Д12 (с. 375)	
500	Д1 (с. 402-403), Д2 (с. 403), Д13 (с. 405), Д18 (с. 406), Д22 (с. 407), Д23 (с. 407), Д24 (с. 407), Д25 (с. 407), Д31 (с. 409), Д47 (с. 414), Д57 (с. 417)	Д2 (с. 403), Д10 (ii) (с. 404), Д21 (с. 407), Д30 (с. 408), Д32 (с. 409), Д51 (с. 415)	Д2 (с. 403), Д16 (с. 405-406), Д17 (с. 406), Д31 (с. 409)	Д2 (с. 403), Д 7 (с. 404), Д13 (с. 405), Д14 (с. 405), Д28 (с. 408)	Д2 (с. 403), Д9 (с. 404)	Д2 (с. 403), Д19 (с. 406)	Д2 (с. 403), Д20 (с. 406)
501	п. 9 (а) (с. 420-421), п. 10 (с. 421), п. 11 (а) (с. 421), п. 12 (с. 421), Д22 (с. 427), Д23 (с. 427), Д25 (с. 428)	п. 13 (б) (с. 421-422)	Д5 (с. 423-424)	п. 4 (с. 419-420), п. 8 (б) (с. 420), Д2 (с. 422), Д6 (с. 424), Д8 (с. 424), Д13 (с. 425), Д16 (с. 426)	п. 8 (а) (с. 420), Д15 (с. 426), Д16 (с. 426)		

1	2	3	4	5	6	7	8
505	п. 1 (с. 430), п. 3 (с. 431), п. 6-11 (с. 432-433), п. 13 (с. 433), п. 15 (с. 434), Д1-Д8 (с. 434-436), Д11 (с. 437), Д13-Д16 (с. 437-438), Д19-Д24 (с. 439-440)			Д12 (с. 437), Д14 (с. 438)	п. 1 (с. 430), п. 2 (с. 430), п. 3 (с. 431), п. 5-7 (с. 431-432), п. 16 (с. 434), Д1 (с. 434-435), Д5 (с. 435 -436), Д8 (с. 436), Д11 (с. 437), Д13 (с. 437), Д15 (с. 438), Д22 (с. 440), Д24 (с. 440)		
510			Д6 (с. 446)	Д7 (с. 447)			
520	п. 7 (а) (с. 456), Д5 (с. 457-458)	Д5 (с. 457-458)					
530	Д16 (с. 469), Д23 (с. 471)			Д7 (с. 468), Д16 (с. 469)			
540	п. 8 (б) (с. 486), Д17 (с. 495), Д21 (с. 496), Д80 (с. 511-512), Д108 (с. 519)	Д42 (с. 502)		Д55 (с. 505-506), Додаток (с. 529)		Д69 (с. 508-509)	
550	п. 13-14 (с. 535-536), Д16 (с. 536-537)				п. 15 (а) (с. 536)		

Продовження табл. додатку Д

1	2	3	4	5	6	7	8
560	п. 7 (б) (с. 562), п. 9 (с 562), п. 10 (в) (с. 562), Д8 (с. 567-568), Д9 (с. 568), Д10 (с. 568-569)			Д7 (с. 567)			
570	п. 10 (б) (с. 575-576), п. 15-16 (с. 576-577), п. 24 (с. 579), Д11 (с. 583), Д14-Д16 (с. 584-585), Д18 (с. 586)			Д11 (с. 583)	Д15 (с. 585), Д18 (с. 586)		
580	п. 6 (в) (с. 591-592), п. 9 (с. 592), п. 10 (с. 592), п. 11 (с. 593), п. 13 (с. 593), п. 19 (с. 594), Д6 (с. 596), Д8 (с. 596-597), Д19 (с. 599)						

Продовження табл. додатку Д

1	2	3	4	5	6	7	8
600	Д17 (с. 626), Д27 (с. 629-630)	п. 28 (с. 614), п. 29 (в) (с. 614), Д32 (с. 631), Д50 (с. 638), Д51 (с. 638), Д53 (с. 639)	п. 2 (с. 607)	п. 2 (с. 607), Д56 (с. 640), Додаток 2, п. 3 (с. 649)	Д35 (с. 632-633)	Додаток 2, п. 3 (с. 649)	
610	Д3 (с. 660-661)		Д6 (с. 662)	п. 7 (с. 658), Д3 (с. 660-661), Д6 (с. 662)			
620	п. 9 (с. 667), Д20 (а) (с. 675), Д33 (с. 678)	Д33 (с. 678)		Д38 (с. 680)	Д33 (с. 678)		Д33 (с. 678)
705	Д12 (с. 725)		Д12 (с. 725)		Д12 (с. 725)		
710	п. 9 (с. 758)						
720	Д10 (с. 781)						

Додаток Е

ЗАТВЕРДЖУЮ:
Директор ТОВ "АФ "_____"
ПІП _____
(підпис та М.П.)

м._____ "__" _____ 20__ р.

ЗАГАЛЬНА СТРАТЕГІЯ АУДИТУ
ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ПАТ "_____"
станом на 31.12.20__ р.

ЗАГАЛЬНА ЧАСТИНА

На адресу аудиторської фірми надійшов лист від ПАТ "_____" з пропозицією провести аудит фінансової звітності за 20__ р. Аудиторська фірма проводила аудит фінансової звітності даного клієнта за попередній рік.

На переддоговірному етапі аудиторська фірма розглянула питання щодо чесності клієнта шляхом отримання та оцінювання інформації, щодо чесності клієнта; оцінила можливість, компетенцію, час та ресурси, а також дотримання відповідності етичним вимогам при прийнятті завдання.

Під час проведення переговорів з клієнтом, ключовим особам та найвищому управлінському персоналу було доведено орієнтовний склад робочої групи та визначено її керівника, а також отримана наступна інформація:

- загальні відомості про зміни в бізнес середовищі клієнта, враховуючи інформацію щодо системи внутрішнього контролю;
- відомості стосовно проведених змін в обліковій політиці;
- повний пакет фінансової звітності у складі: "Баланс на 31 грудня 2011р." (Ф №1); "Звіт про фінансові результати за 2011 р." (Ф №2); "Звіт про рух грошових коштів за 2011 р." (Ф №3); "Звіт про власний капітал за 2011р." (Ф №4); "Примітки до річної фінансової звітності за 2011 р." (Ф №5).

За наслідками листування з управлінським персоналом клієнта отримана інформація щодо: відповідності діяльності клієнта законам та нормативним актам України; ідентифікації шахрайства або інформації, що вказує на можливість існування шахрайства; існування позв'язаних сторін та розкриття інформації про них.

Проведено аналіз змін інформації про клієнта та його середовище, включно з внутрішнім контролем; аналітичних процедур; оцінки рівня попередньої

суттєвості та ризиків суттєвих викривлень на етапі попереднього планування; тестування системи внутрішнього контролю за класами операцій.

Під час виконання попереднього аудиту не виникло питань, які б могли вплинути на рішення про перешкоджання продовження співпраці з клієнтом.

Керівництвом аудиторської фірми дійшло висновку щодо продовження стосунків з клієнтом із завдання з аудиту повного пакету фінансової звітності за 20__ р.

І. ХАРАКТЕРИСТИКИ ЗАВДАННЯ

1. Визначення концептуальної основи фінансової звітності (П(С)БО, МСФЗ тощо): Концептуальною основою фінансової звітності є національні Положення (стандарти) бухгалтерського обліку (далі по тексту – П(С)БО). Таким чином, аудит повного пакету фінансової звітності клієнта станом на 31.12.2011р. буде проводиться на відповідність вимогам П(С)БО.

Ключові зміни в концептуальній основі фінансової звітності та оцінка їх впливу на поточний аудит (за наявності): П(С)БО 4 "Звіт про рух грошових коштів" (із змінами і доповненнями, внесеними наказом Міністерства фінансів України від 10 червня 2010 року №382) встановлено нову форму Звіту про рух грошових коштів (форма №3). Врахувати даний аспект під час планування, в т.ч. необхідність перевірки вхідних залишків.

2. Оцінка бізнесу клієнта та визначення галузевих вимог до звітності.

Оцінка анкети, внесених змін, що відбулись з дати попереднього аудиту.

Дата первинної державної реєстрації: ХХ.ХХ.ХХр. Останні зміни до установчих документів внесено ХХ.ХХ.ХХр. Приватної форми власності. Розмір зареєстрованого і сплаченого статутного капіталу: ____ грн.

Галузь: ремонт та технічне обслуговування легкових автомобілів та інших транспортних засобів на замовлення населення. Види діяльності за КВЕД: 50.10.1 Оптова торгівля автомобілями; 50.10.2 Роздрібна торгівля автомобілями; 50.20 Технічне обслуговування та ремонт автомобілів; 50.20.0 Технічне обслуговування та ремонт автомобілів; 50.30 Торгівля автомобільними деталями та приладдям; 51.90.0 Інші види оптової торгівлі; 71.10 Оренда автомобілів; 93.05.0 Надання інших індивідуальних послуг. Відсутні ліцензовані види діяльності. Види продукції (товарів) та/чи послуг: надання послуг з охорони автомобілів на автостоянках по постійним тарифам, та охорона на добу; ремонт та технічне обслуговування автомобілів населення та підприємств, проведення річних техосмотрів, дефектація запчастин, продаж запчастин і аксесуарів; продаж автомобілів вітчизняного та імпортного виробництва; оптова і роздрібна торгівля будівельними матеріалами.

Відкрито три поточних рахунки в національній валюті та два в іноземних валютах – доларах США та російських рублях.

Органи управління: Загальні збори акціонерів, Наглядова рада, Правління та Ревізійна комісія.

Ключовими клієнтами є вітчизняні покупці (*навести перелік*) та постачальники товарів та послуг. (*навести перелік*)

Зв'язаними сторонами є: (*навести перелік*)

У ПАТ встановлено погодинну систему оплати праці. Трудові відносини з колективом обумовлені Колективним трудовим договором на ХХ-ХХрр. Не встановлено додаткових (понад встановлених законодавством) соціальних гарантій та пільг. Середньооблікова чисельність робітників – ____осіб.

ПАТ зареєстровано як платник податків в ДПІ в _____та _____районах м. Запоріжжя. Є платником податку на прибуток на загальних підставах у відповідності з нормами Закону України № 283/97 – ВР; податку на додану вартість на підставі Свідоцтва про реєстрацію платника податку на додану вартість № ХХХХХХХ НБ ХХХХХ, виданого ДПІ "_".___.ХХр. з присвоєнням індивідуального податкового номера ХХХХХХХХХХХХ; комунального податку; податку з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів; збору за забруднення навколишнього природного середовища; збору за спеціальне використання водних ресурсів та за користування водами для потреб гідроенергетики; орендної плати за земельні ділянки державної і комунальної власності.

Важливі події у бізнесі та галузі, які впливають на діяльність клієнта (зміни в інформаційних технологіях і процесах бізнесу, зміни управлінського персоналу, придбання, злиття та продаж або ліквідація частини бізнесу, важливі події в галузі, зміни в законодавстві і т.п.).

Враховуючи результати ознайомлення зі змінами в бізнес середовищі клієнта не виявлено важливих бізнесових подій, що впливають на фінансово – господарську діяльність клієнта, а саме: відсутні зміни в інформаційних технологіях та бізнесових процесах; незмінність ключового управлінського персоналу; відсутні факти щодо придбання, злиття та продажу (ліквідації) частини бізнесу; відсутні значні зміни в законодавчому середовищі, які впливають на фінансово – господарську діяльність клієнта.

Отримання інформації про дочірні і споріднені підприємства, структурні підрозділи

ПАТ "_____", фактична адреса: м._____, вул._____, буд. __.

Місцезнаходження структурних підрозділів (складських та офісних приміщень): м._____, вул._____, буд. __, №__ (склад, магазин); м._____ __, вул._____, буд. __ (СТО); м._____, вул._____, буд. __ (автостоянка №х); м._____, вул._____, буд. __, (автосалон).

Товариство не є материнською (дочірньою) компанією.

Визначення галузевих вимог до звітності.
Специфічних вимог галузі до фінансової звітності відсутні.

Застосовувана валюта звітності, включаючи будь-яку необхідність у перерахунку валюти для фінансової інформації, що підлягає аудиту
Фінансова звітність клієнта складається в національній валюті (тис. грн.). Необхідність у перерахунку валюти для фінансової інформації, що підлягає аудиту відсутня.

3. Характер сегментів бізнесу, що підлягають аудиту, враховуючи потребу у спеціальних знаннях.
На етапі планування не ідентифіковані додаткові області аудиту, за якими слід провести більш детальну перевірку, яка вимагає залучення експертів для вирішення складних питань.

4. Наявність внутрішнього аудиту і ступеню довіри аудитора до його роботи.
У ПАТ два роки функціонує служба внутрішнього аудиту, яка підпорядкована голові Наглядової Ради. Службу очолює колишній робітник правоохоронних органів. Не всі працівники служби мають вищу економічну освіту. Змін у кадровому складі служби не відбувалося. Ступінь довіри до роботи служба внутрішнього аудиту – не висока.

5. Вплив інформаційних технологій на аудиторські процедури, включаючи наявність даних та очікуваний ступінь використання комп'ютеризованих методів аудиту.
Бухгалтерський облік в Товаристві здійснюється на базі комп'ютерної програми "1-С:Підприємство 7.7". Обслуговування здійснюється зовнішньою організацією.
Під час планування перевірки необоротних активів, запасів, розрахунків по оплаті праці врахувати необхідність направлення запиту до даної організації щодо правильності закладених в програму алгоритмів та нормативів, своєчасності поновлення компонентів програми відповідно до змін в законодавстві України.

6. Очікуваний обсяг аудиту, включаючи дочірні підприємства, філії, структурні підрозділи тощо, що підлягають аудиту. Обсяг перевірки компонентів іншими аудиторами.
Враховуючи дані наданої фінансової звітності клієнта та результати тестування системи внутрішнього контролю за класами операцій на етапі планування ідентифіковані наступні області аудиту:
Аудит необоротних активів: Аналітичний облік необоротних активів ведеться за інвентарними картками. З особами, які відповідають за зберігання необоротних активів укладено договори повної матеріальної відповідальності. Перед складанням річної фінансової звітності проводилася інвентаризація.

Товариство має власні основні засоби (__% у валюті балансу). До складу основних засобів входять об'єкти, які передані в операційну оренду під заставу. Вартість основних засобів у зв'язку з витратами на їх покращення не збільшувалася. Не було тимчасового виведення з об'єктів експлуатації у зв'язку з: капітальним ремонтом, реконструкцією, модернізацією, консервацією. Вибуття здійснювалося шляхом реалізації та остаточного вибуття з ладу.

Нематеріальні активи представлені авторськими та суміжними з ними правами. Переоцінка в поточному періоді не проводилася. Витрати на дослідження та розробку відсутні. Причини вибуття – непридатності до подальшого використання у господарській діяльності. Нематеріальних активів, по яких існують обмеження прав власності та переданих під заставу Товариство не має.

Обліковою політикою встановлена вартісна межа в сумі ___грн. відносно малоцінних необоротних матеріальних активів. Метод нарахування амортизації - 100% вартості при передачі в експлуатацію; протягом року не змінювався. Не проводилася переоцінка. Не збільшувалася вартість у зв'язку з витратами на їх покращення: реконструкція; модернізація; добудування. Вибуття здійснено шляхом остаточного вибуття з ладу.

Аудит запасів. З особами, які відповідають за зберігання запасів укладено договори повної матеріальної відповідальності. Перед складанням річної фінансової звітності проводилася інвентаризація. До складу запасів входять: виробничі запаси, товари. Укладено договір комісії. Метод оцінки вибуття запасів – ФІФО.

Врахувати при плануванні присутність в якості спостерігача при проведенні інвентаризації запасів за структурним підрозділом – м._____, вул._____, буд. __, № __ (склад, магазин).

Аудит грошових коштів. Укладено договір з касиром про повну матеріальну відповідальність. В ПАТ виділено центральну касу та чотири каси за підрозділами. Встановлено ліміти для кожного підрозділу. Реалізація матеріалів та надання послуг здійснює через РРО з наступною передачею грошових коштів до центральної каси клієнта. Товариство має патенти. Здача готівкового виторгу здійснюється у касу банку (самоносом). Касові документи формуються автоматизовано за всіма підрозділами. Розрахунків готівковими коштами в іноземній валюті через касу клієнта не проводилося.

Доручення на перерахування грошей з рахунка в національній валюті подаються в електронному вигляді за допомогою системи «Банк-клієнт». Право підпису на банківських документах (електронного підпису) має винятково керівник.

Аудит власного капіталу. Розмір Статутного капіталу відповідає зареєстрованому розміру та законодавчим документам. Змін в структурі капіталу та обсязі не було. Додатковий капітал зменшувався на суму індексації основних засобів, списаних з балансу. Резервний капітал не використовувався. За результатами діяльності визначено збиток. В поточному році відділом внутрішнього аудиту не виявлено помилок минулих років.

Аудит обліку кредитів. ПАТ має зобов'язання за трьома короткостроковими банківськими кредитами в національній валюті. Протягом року не завжди своєчасно проводилося погашення кредитів та процентів за ними. Банківські виписки по кредитних рахунках групуються і підшиваються в хронологічному порядку в окрему теку. Рішення щодо відкриття нових кредитних ліній, пролонгацію діючих договорів відносяться до компетенції Правління.

Аудит розрахунків по оплаті праці. Середньооблікова чисельність працюючих ___осіб. Протягом року відбулися зміни в структурі персоналу. Інваліди в штаті відсутні. Нарахування зарплати й утримання на неї здійснюються автоматизовано. До фонду оплати праці включаються витрати на виплату основної та додаткової заробітної плати й інші види заохочень і виплат у вигляді премій, заохочень, які оформлюються наказами по Товариству, витрат на виплату за виконання робіт (послуг), згідно з договорами цивільно-правового характеру. Заробітна плата понад 10000 грн. не нараховується. Здійснювалася виплата матеріальної допомоги не працівникам Товариства та утримання із заробітної по виконавчих листах. В наявності три нещасних випадку, по яких не прийнято рішення. Лікарняні не нараховувалися. Заробітна плата виплачується через центральну касу з виторгу. Резервування коштів на забезпечення виплат відпусток, додаткове пенсійне забезпечення, забезпечення гарантійних зобов'язань, інших витрат та платежів передбачено, проте не проводиться.

Аудит розрахунків з підзвітними особами. Протягом року працівники направлялися у відрядження як по Україні, так і за її межі (Росія, Німеччина, Польща, Угорщина).Через підзвітних осіб здійснювалися розрахунки з контрагентами шляхом внесення сум до каси банку.

і т.д.

7. Координація очікуваного обсягу і часу виконання аудиту з будь-якими оглядами проміжної фінансової інформації та вплив отриманої під час таких оглядів інформації на аудит.

Протягом року не здійснювалися будь-які огляди проміжної фінансової інформації клієнта.

8. Вимоги до висновку незалежного аудитора *(ДКЦПФР, НБУ тощо).*

Специфічні вимоги до висновку незалежного аудитора містяться в Положенні щодо підготовки аудиторських висновків, які подаються до Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку при розкритті інформації емітентами", затв. Рішенням ДКЦПФР від 19.12.2006р. №1528, зареєстровано в МЮУ 23.01.2007р. № 53/13320.

9. Визначення того, чи очікується надання аудиторського висновку (звіту, тощо) третім сторонам, включаючи відповідальність, визначену законодавчо або за договором щодо висновку (звіту тощо) за наслідками аудиту.

Договором на проведення аудиту передбачено надання аудиторського висновку в кількості трьох екземплярів, в т.ч. один – голові Наглядової ради ПАТ, два – голові Правління ПАТ. У свою чергу, клієнт самостійно подає аудиторський висновок до ДКЦПФР.

10. Місце проведення аудиту *(місцезнаходження аудиторської фірми, клієнта).*

Аудит планується проводити як за місцем знаходження аудиторської фірми, тобто за адресою: м._____, вул._____, буд.___, так і за місцем знаходження клієнта, тобто за адресою: м._____, вул._____, буд.___.

II. ЗВІТНІ ЦІЛІ ЗАВДАННЯ

11. Час аудиту та характер повідомлення інформації.

Ключовий управлінський персонал:

Голова правління	ПІБ
Генеральний директор	–
Фінансовий директор	ПІБ
Головний бухгалтер	ПІБ
Начальник служби внутрішнього аудит	ПІБ
Начальник юридичного департаменту	ПІБ
і т.д.	

Основні дати та терміни:

Дія	Дата, термін
1	2
Остаточний термін подання звітності разом з висновком незалежного аудитора до ДКЦПФР, НБУ тощо	30.04.2012р.
За умовами договору терміни проведення аудиту	14.03.-22.04.2012р.
Початкова нарада з аудиторами компонентів (повідомлення стосовно очікуваних типів і часу звітів, які слід надати. іншої інформації. пов'язаної з аудитом компонентів)	–
Початкова нарада з членами аудиторської групи із завдання	11.03.2012р.
Нагляд за проведенням інвентаризації	01.04.2012р.
Огляд виконаної роботи членами аудиторської групи із завдання, в т.ч. аудиторами компонентів	13.04.-15.04.2012р.
Інформування найвищого управлінського персоналу щодо результатів аудиту (Лист управлінському персоналу за наслідками проведення аудиту фінансової звітності) повинно відбутися не пізніше	18.04.2012р.

Продовження табл. додатку Е

1	2
Обговорення з керівництвом підсумків аудиту	19.04.2012р.
Повідомлення інформації тим, кого наділено найвищими повноваженнями (Наглядова рада тощо)	–
Висновок незалежного аудитора необхідно надати не пізніше	22.04.2012р.

Додаткового обсягу інформування умови домовленості з клієнтом, аніж передбачено Внутрішньофірмовим положенням щодо повідомлення інформації з питань аудиту управлінському персоналу, не вимагають.

ІІІ. ЗНАЧНІ ЧИННИКИ ДІЯЛЬНОСТІ, ЯКІ ПЕРЕДУЮТЬ ЗАВДАННЮ, ТА ЗНАННЯ, ОТРИМАНІ ЗА ІНШИМИ ЗАВДАННЯМИ

12. Використання результатів, отриманих під час виконання завдань з аудиту в попередніх періодах.

Нематеріальні активи. В минулому році була проведена переоцінка всіх об'єктів нематеріальних активів. Детальна інформація міститься в аудиторському файлі Х/ХХ-ХХ-Х/Х.

Інший додатковий капітал. Утворення залишку іншого додаткового капіталу відбулося в попередніх роках внаслідок проведення індексації основних засобів станом на "_".___.1996р. у відповідності до вимог Постанови КМУ "Про проведення індексації балансової вартості об'єктів житлового фонду" від 09.03.1995р. №163 та суми дооцінки товарно-матеріальних цінностей. Детальна інформація міститься в аудиторському файлі Х/ХХ-ХХ-Х/Х.

Інші довгострокові зобов'язання. Заборгованість виникла в попередньому році у зв'язку з укладанням договорів поруки. Детальна інформація міститься в аудиторському файлі Х/ХХ-ХХ-Х/Х.

Розрахунки з бюджетом. Товариством в своїй господарській діяльності використовуються 2 земельні ділянки, що були надані їм у тимчасове користування на правах оренди: що знаходиться за адресою: м._____, вул. _____, буд. __, яку було орендовано на підставі договору оренди, укладеного "_".____ ХХр.(додаткова угода від "_".____ ХХр №Х) та зареєстрованого "_".____ ХХр (номер державної реєстрації ХХХ). Орендодавець –_____міська рада. Строк дії договору – до "_".____ ХХр. Цільове призначення земельної ділянки – землі транспорту; земельна ділянка загальною площею __га, що знаходиться за адресою: м._____, вул. _____, буд. __, яку було орендовано на підставі договору оренди, укладеного "_".____ ХХр. № Х (додаткова угода укладена "_"_____ХХр. та зареєстрована"_".____ ХХр. №Х) та зареєстрованого "_".____ ХХр. (номер державної реєстрації ХХХХ). Орендодавець –_____обласна рада. Строк дії договору – до "_".____ ХХр. Цільове призначення земельної

ділянки – для функціонування автодрому. Детальна інформація міститься в аудиторському файлі Х/ХХ-ХХ-Х/Х.

і т.д

Особі відповідальній за систему інформаційної безпеки в аудиторській фірмі _____(ПІП) надати доступ до вищезазначених аудиторських файлів в період з "_".____ 2012р. по "_".____ 2012р. керівнику та членам групи з виконання завдання.

13. Ключова інформація щодо перевірок контролюючими органами діяльності клієнта.

Протягом року перевірялося такими контролюючими органами:

- ДПІ в _____районі м. _____(перевірка за дотриманням суб'єктом господарювання порядку проведення розрахунків за товари (послуги), вимог з регулювання обігу готівки, наявності торгових патентів і ліцензій ("_".____ ХХр); перевірка ПДВ (перевірено період з "_".____ ХХр. по "_".____ ХХр.)
- Фонд соціального страхування з тимчасової втрати працездатності _____обласне відділення (перевірка повноти нарахування, своєчасності перерахування до Фонду страхових внесків та правильності витрат страхових коштів (перевірено період з "_".____ ХХр. по "_".____ ХХр.);
- Пенсійний фонд України Управління в _____районі м. _____ (перевірено період з "_".____ ХХр. по "_".____ ХХр.)
- _____районна адміністрація _____ міської ради Управління праці та соціального захисту населення (перевірено станом на "_".____ ХХр.)

Під час планування безпосередньо перевірки та при використанні вибіркового методу перевірки касових операцій в національній валюті, розрахунків з бюджетом за ПДВ, розрахунків по оплаті праці врахувати результати вказаних вище перевірок клієнта контролюючими органами.

14. Оцінка систем бухгалтерського обліку і внутрішнього контролю.

Огляд анкети з оцінки внесених змін до облікової політики, що відбулись з дати попереднього аудит.

Обліковою політикою, яка затверджена Наказом "Про організацію бухгалтерського обліку та облікову політику підприємства" від "_" ____ ХХр. №Х, було передбачено податковий метод нарахування амортизації основних засобів. У зв'язку з введенням в дію Податкового кодексу України Наказом по ПАТ від "_" ____ 2011р. №Х з 01.04.2011 р. встановлено прямолінійний метод нарахування амортизації основних засобів.

Оцінка надійності системи внутрішнього контролю, в т.ч. використання аудиторських доказів, отриманих під час попередніх завдань з аудиту, стосовно процедур оцінки ризиків і тестів заходів внутрішнього контролю, включаючи оцінку ефективності функціонування внутрішнього контролю, а також характер ідентифікованих недоліків та дії, спрямовані на їх усунення.

З урахування результатів попередніх аудиторських перевірок та оцінки системи внутрішнього контролю, на етапі попереднього планування встановлено, що структура внутрішнього контролю – добра; всі елементи – наявні та впроваджені, що забезпечує ефективне функціонування системи внутрішнього контролю клієнта.

15. Встановлення рівня суттєвості і ступеню ризику.

Визначення рівня суттєвості, в т.ч. суттєвості для компонентів і повідомлення про це аудиторів компонентів. Ідентифікація значних компонентів та суттєвих класів операцій, залишків на рахунках і розкриття інформації.

Прийнятий рівень суттєвості встановлюється у розмірі 5% від валюти балансу, що в сумарному виразі складає 584,1 тис. грн, в т.ч. рівні суттєвості за розділами аудиту:

(тис. грн.)

Найменування статті балансу	Сума залишку	Рівень суттєвості
1	2	3
АКТИВ		
Нематеріальні активи	211	1,0
Незавершене будівництво	504	25,2
Основні засоби	4042	202,1
Виробничі запаси	291	14,5
Товари	3096	154,8
Дебіторська заборгованість за товари, роботи, послуги	194	9,7
Дебіторська заборгованість за виданими авансами	124	6,2
Грошові кошти	3298	164,9
Інші оборотні активи	109	5,4
Витрати майбутніх періодів	7	0,3
ПАСИВ		
Статутний капітал	853	42,6
Інший додатковий капітал	739	37,0
Резервний капітал	28	1,4
Нерозподілений прибуток (непокритий збиток)	1789	89,4
Забезпечення виплат персоналу	32	1,6
Відстрочені податкові зобов'язання	22	1,1
Інші довгострокові зобов'язання	3270	163,5

Продовження табл. додатку Е

1	2	3
Короткострокові кредити банків	3304	165,2
Кредиторська заборгованість за товари, роботи, послуги	1202	60,1
Поточні зобов'язання за розрахунками:		
– з одержаних авансів	42	2,1
– з бюджетом	123	6,2
– зі страхування	29	1,4
– з оплати праці	159	8,0
Інші поточні зобов'язання	90	4,5
Баланс	11682	584,1

Оцінка аудиторського ризику встановлюється на рівні 5 %.

На етапі попереднього планування ризик невиявлення для фінансової звітності в цілому складає 18%. Таким чином, керівнику групи з виконання завдання при складанні плану перевірки необхідно врахувати наступні рекомендації:

Вплив показника ризику невиявлення	Рекомендації аудитору при отриманних розрахункових показниках ризику невиявлення
– на обсяги вибірки;	Вибірка елементів у розрахунковій кількості.
– на обсяги аудиторських процедур;	Додаткові процедури застосовувати за необхідністю.
– на доцільність покладатися на систему внутрішнього контролю.	На систему внутрішнього контролю можно покладатися частково.

Можливість суттєвих викривлень. Виявлення складних ділянок бухгалтерського обліку, де ризик суттєвих викривлень є найвищим.

На етапі планування не ідентифіковано області аудиту зі збільшеними ризиками суттєвих викривлень.

IV. ХАРАКТЕР, ЧАС ТА ОБСЯГ РЕСУРСІВ

16. Формування групи з виконання завдання та розподіл аудиторських робіт. Призначення членів групи із належним досвідом для роботи в сферах із можливим ризиком суттєвого викривлення.

На етапі планування не ідентифіковано області аудиту зі збільшеними ризиками суттєвих викривлень, за якими слід провести більш детальну перевірку, яка вимагає залучення більш досвідчених членів робочої групи.

Аудиторська група із завдання

Керівник робочої групи	ПІП – провідний аудитор
Члени робочої групи	ПІП – асистент аудитора ПІП – асистент аудитора ПІП – економіст з бухгалтерського обліку та аналізу господарської діяльності ПІП – бухгалтер-експерт ПІП – юрист
в т.ч. аудитор компонента _____	–
інша особа з персоналу аудиторської фірми, що виконуватиме завдання з аудиту компонента	–
Залучення внутрішнього експерта	не має необхідності
Залучення зовнішнього експерта	не має необхідності

Складання плану перевірки (проведення аудиту).

Доручити керівнику робочої групи на основі даної стратегії аудиту, даних фінансової звітності клієнта скласти й подати на затвердження протягом 2-х робочих днів з дня підписання даного документу (стратегії) план перевірки (проведення аудиту) та визначити відповідні методи та підходи до відбору статей для здійснення аудиторських процедур по суті, спираючись на затверджені в аудиторській фірмі типові Програми аудиту.

17. Складання бюджету завдання з урахуванням розгляду відповідної кількості часу, необхідного для перевірки ділянок, де ризики суттєвих викривлень мають бути високими.

Доручити керівнику робочої групи скласти та подати на затвердження директору аудиторської фірми протягом 2-х робочих днів з дня підписання даного Стратегії графік призначення робочої групи на виконання завдання, яку буде складено з урахуванням особливостей бізнесу клієнта, професійної підготовки співробітників і їх досвіду роботи.

Залучені працівники, заплановані відповідно до розрахунку вартості аудиту витрати праці

№ з/п	Посада	Заплановано годин
1.	Провідний аудитор	56
2.	Асистент аудитора	72
3.	Асистент аудитора	86
4.	Економіст з бухгалтерського обліку та аналізу господарської діяльності	118
5.	Бухгалтер - експерт	118
6.	Юрист	55
Всього		505

При цьому пропонується зарезервувати час (не менше 6% від запланованого бюджету завдання) на роботу в сферах із можливим високим ризиком суттєвого викривлення у разі його виявлення під час виконання завдання.

18. Способи донесення до членів аудиторської групи із завдання особливого значення дотримання принципів сумніву та професійного скептицизму під час збору й оцінки аудиторських доказів.

Інструктаж членів робочої групи проводиться за ключовими питаннями перевірки протягом періоду проведення аудиту.

Члени робочої групи обговорюють хід виконання завдання з керівником робочої групи. Вирішення складних та спірних питань або розбіжностей в думках під час здійснення аудиту проводиться у відповідності до вимог Внутрішньофірмового положення щодо консультацій зі складних і спірних питань та розбіжностей в думках під час здійснення аудиту.

19. Обговорення із персоналом аудиторської фірми, який відповідає за надання інших послуг суб'єкту господарювання, питань, що можуть вплинути на аудит.

Під час проведення аудиту фінансової звітності клієнту не надаються інші аудиторські послуги.

20. Нагляд та контроль якості виконання завдання з аудиту (поточний контроль та на завершувальному етапі).

Керівник робочої групи на всіх етапах виконання завдання здійснює поточний контроль.

Відповідальна особа за систему контролю якості аудиторської фірми здійснює своєчасно перевірку контролю якості виконання завдання окремо за кожним етапом перевірки за Програмою перевірки контролю якості виконання завдання з аудиту.

Директор аудиторської фірми здійснює контроль за виконанням завдання на завершальному етапі виконання завдання у вигляді нагляду.

Стратегію склав _____ (дата, посада, підпис, ПІП)

Зі Стратегією аудиту ознайомлені:

ПІП	підпис
ПІП	підпис
ПІП	підпис
ПІП	підпис

Додаток Є

[Код робочого документа]

Найменування суб'єкта аудиторської діяльності:

_____

Підприємство: _____

Період перевірки: _____

ОПИС БІЗНЕСУ ПІДПРИЄМСТВА

І ОСНОВНІ ЮРИДИЧНІ ДАНІ СУБ'ЄКТА ГОСПОДАРЮВАННЯ

Повне найменування:	
Код за Єдиним державним реєстром підприємств та організацій України.	
Місцезнаходження.	
Дата первинної державної реєстрації.	
Дата внесення останніх змін до установчих документів.	
Орган реєстрації.	
Форма власності.	
Організаційно-правова форма підприємства.	
Банківські реквізити.	
Телефон контактний.	
Факс.	
Адреси електронні.	
Керівник / голова правління.	
Головний бухгалтер.	
Види діяльності за КВЕД.	
Наявність ліцензованих видів діяльності (номера і дати видачі ліцензій, термін).	
Органи управління.	
Частка іноземних інвесторів у статутному капіталі, %.	

II. ІНФОРМАЦІЯ ПРО ГАЛУЗЬ, НОРМАТИВНІ ТА ІНШІ ЗОВНІШНІ ФАКТОРИ, В Т.Ч. ЗАСТОСОВНА КОНЦЕПТУАЛЬНА ОСНОВА ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

Галузь.	
Види діяльності.	
Регулятивне середовище .	
Нормативна база для регулювання галузі.	
Оподаткування.	
Інші зовнішні фактори, які наразі впливають на бізнес суб'єкта господарювання.	
Загальний рівень економічної активності.	

III. ІНФОРМАЦІЯ ПРО ХАРАКТЕР СУБ'ЄКТА ГОСПОДАРЮВАННЯ

Ведення бізнесу	
Джерело отримання доходів.	
Види продукції (товарів) та/чи послуг.	
Об'єднання, спільні підприємства та передача функцій стороннім організаціям.	
Використання електронної комерції, в т.ч. продаж через Інтернет.	
Місцезнаходження виробничих цехів, складських та офісних приміщень.	
Ключові (важливі) клієнти.	
Робоча сила (середня кількість робітників за рік; система оплати праці; додаткові (понад встановлені законодавством) соц. гарантії та пільги).	
Операції зі зв'язаними сторонами.	
Інвестиції	
Придбання, злиття або вибуття видів діяльності.	
Довгострокові інвестиції в цінні папери та інші корпоративні права, а також в спільні підприємства.	
Капітальні інвестиції, в т.ч. в основні засоби та технології.	
Фінансування	
Наявність дочірніх та асоційованих підприємств.	
Структура фінансування: – розмір власного капіталу; – наявність банківських кредитів; – інші позикові кошти в т.ч. кредиторська заборгованість за товари (послуги).	
Фактичні власники.	
Зв'язані сторони.	
Використання похідних фінансових інструментів.	

Виконав _____ Перевірив _____

Дата _____

Додаток Ж

[Код робочого документа]

Найменування суб'єкта аудиторської діяльності:

_____

Підприємство: _____

Період перевірки: _____

ОПИС СИСТЕМИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

Підрозділи, які здійснюють ведення бухгалтерського обліку (кількість, найменування, чисельність робітників).	
Наявність розподілу обов'язків між працівниками підрозділу, які здійснюють ведення бухгалтерського обліку, наприклад, по класам операцій, ін.	
Наявність взаємозамінності між працівниками підрозділу, які здійснюють ведення бухгалтерського обліку.	
Форма бухгалтерського обліку, ступень його автоматизації, застосовувані регістри обліку.	
Наявність облікової політики підприємства.	
Зміни в облікову політику підприємства (за наявності).	
Проведення заходів з підвищення кваліфікації фахівців.	
Вимоги до фахівців бухгалтерії.	
На підприємстві бухгалтерія використовує: – типові форми документів; – розроблені самостійно; – інші.	
Наявність підрозділу (служби) внутрішнього контролю, його структура, чисельність працівників.	
Принципи бухгалтерського обліку та особливості галузевої практики.	
Суттєві категорії, властиві конкретній галузі.	
Подання фінансової звітності та розкриття інформації у фінансовій звітності.	
Фінансова звітність до затвердження керівництвом перевіряється головним бухгалтером?	
Наявність та періодичність перевірки системи обліку та фінансової звітності головним бухгалтером.	
Виконання умови затвердження фінансової звітності на річних загальних зборах акціонерів (засновників).	
і т.д.	

Виконав _____ Перевірив _____

Дата _____

Додаток 3

[Код робочого документа]

Найменування суб'єкта аудиторської діяльності:

_____

Підприємство: _____

Період перевірки: _____

ОПИС СИСТЕМИ ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ

І. СЕРЕДОВИЩЕ КОНТРОЛЮ

Повідомлення інформації та впровадження чесності і етичних цінностей.	
Прагнення до компетентності.	
Участь найвищого управлінського персоналу (власників).	
Філософія та стиль роботи управлінського персоналу.	
Організаційна структура.	
Визначення повноважень та розмежування обов'язків.	
Політика та практика щодо людських ресурсів.	

ІІ. СЛУЖБА ВНУТРІШНЬОГО КОНТРОЛЮ

Наявність на підприємстві служби внутрішнього контролю.	
Кому підпорядкована служби внутрішнього контролю.	
Наявність політики внутрішнього контролю.	
Наявність на підприємстві взаємозамінності серед працівників служби внутрішнього контролю.	
Вимоги до фахівців внутрішнього контролю.	

Чи здійснюється підвищення кваліфікації фахівців?	
На підприємстві служба внутрішнього контролю використовує: • типові форми документів; • розроблені самостійно; • інші (вкажіть).	
Фінансова звітність до затвердження керівництвом перевіряється службою внутрішнього контролю?	
Чи формуються та надаються керівництву звіти служби внутрішнього контролю?	

III. ПРОЦЕС ОЦІНКИ РИЗИКІВ

Чи існує на підприємстві формальний процес оцінки ризиків?	
Наявність в періоді, що перевіряється, обставин, в результаті яких можуть виникнути ризики суттєвих викривлень.	
Чи були виявлені та оцінені управлінським персоналом в періоді, що перевіряється, ризики бізнесу, що можуть привести до суттєвих викривлень в фінансовій звітності?	
Які були прийняті управлінським персоналом заходи щодо усунення та зниження впливу таких ризиків.	

IV. ІНФОРМАЦІЙНІ СИСТЕМИ, В Т.Ч. ПОВЯЗАНІ З НИМИ БІЗНЕС-ПРОЦЕСИ, ЯКІ СТОСУЮТЬСЯ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ТА ОБМІНУ ІНФОРМАЦІЄЮ

Чи застосовується на підприємстві план рахунків бухгалтерського обліку, затверджений наказом МФУ № 291 від 30.11.1999 р.?	
Чи автоматизований бухгалтерський облік на підприємстві?	

Чи існує поділ обов'язків по введенню стандартних операцій у бухгалтерську програму й контролю над результатами їх обробки?	
Чи здійснюється контроль над введенням і обробкою нестандартних операцій? (якщо так – вказати посаду особи, що здійснює контроль).	
Чи існує в суб'єкта господарювання формальний опис документообігу, включаючи посади осіб, відповідальних за ініціювання, обробку й передачу конкретного документа?	
Чи формується фінансова звітність за допомогою інформаційної технології та чи здійснюється відповідний контроль?	

V. МОНІТОРИНГ ЗАХОДІВ КОНТРОЛЮ

Чи здійснює найвищий управлінський персонал оцінку структури й своєчасної реалізації процедур контролю?	
Чи існує на підприємстві відділ внутрішнього аудита / чи введена посада внутрішнього аудитора?	
Чи вважає найвищий управлінський персонал інформацію, пов'язану зі здійсненням моніторингу, досить надійною (вказати джерела інформації)?	

ВИСНОВКИ: _____

_____

Виконав _____ Перевірив _____

Дата_____

Додаток І

[Код робочого документа]

Найменування суб'єкта аудиторської діяльності:
_____
Підприємство: _____
Період перевірки: _____

ЕКСПРЕС-АНАЛІЗ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

Найменування коефіцієнта	На 31.12.0n-2 та за 200n-2 р.	На 31.12.0n-1 та за 200n-1 р.	На 31.12.0n та за 200n р.	Примітки
1	2	3	4	5
Коефіцієнт покриття.				
Коефіцієнт абсолютної ліквідності.				
Коефіцієнт швидкої ліквідності.				
Чистий оборотний капітал.				
Коефіцієнт фінансової стійкості.				
Коефіцієнт фінансування.				
Коефіцієнт забезпечення власними оборотними засобами.				
Коефіцієнт маневрування власного капіталу.				
Коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості.	X			
Коефіцієнт оборотності кредиторської заборгованості.	X			
Термін погашення дебіторської заборгованості.	X			
Термін погашення кредиторської заборгованості.	X			

Продовження табл. додатку І

1	2	3	4	5
Коефіцієнт оборотності запасів.	X			
Коефіцієнт рентабельності активів.	X			
Коефіцієнт рентабельності власного капіталу.	X			
Коефіцієнт рентабельності діяльності.	X			

Висновок: _____

_____

_____

_____

Виконав _____

Перевірив _____

Дата

[Код робочого документа]

Найменування суб'єкта аудиторської діяльності:

_____

Підприємство: _____

Період перевірки: _____

ПОПЕРЕДНЯ ОЦІНКА АУДИТОРСЬКОГО РИЗИКУ

Аналіз невід'ємного ризику							
№ з/п	Фактори ризику	Класи ризику					
		Високий	Оцінка	Середній	Оцінка	Низький	Оцінка
1	2	3	4	5	6	7	8
Характеристика системи управління							
1	Компетентність, досвід і знання керівництва економічного суб'єкта.	низькі		середні		високі	
2	Частота зміни керівництва.	висока		середня		низька	
3	Схильність керівництва до ризикованих заходів.	висока		середня		низька	
4	Виконання керівництвом намічених планів по досягненню певного рівня фінансових показників.	досягає намічених цілей будь-якими способами		орієнтується на складну зовнішню кон'юнктуру виходячи із планових показників		виходить із реальних можливостей	

Продовження табл. додатку К

1	2	3	4	5	6	7	8
5	Система контролю господарської діяльності.	слабкий контроль		вибірковий, несистематичний контроль		чіткий адміністративний контроль	
6	Знання й досвід фахівців бухгалтерського обліку й контролю.	низькі		середні		високі	
7	Вимоги до фахівців бухгалтерського обліку при прийманні на роботу.	низькі		середні		високі	
8	Система підвищення кваліфікації й контролю над професійним рівнем співробітників бухгалтерської служби.	не адекватна змінам, що відбуваються, у законодавстві		не є комплексною, є прогалини		забезпечує високий рівень кваліфікації співробітників	
9	Залежність винагороди члена ради директорів від величини якого-небудь фінансового показника.	відсутня		немає такого органа		прямо залежить від величин фінансових показників	
10	Відділення функції керування виробництвом від володіння статутним капіталом.	не відділена		відділена частково		відділена повністю	
11	Відносини між керівництвом підприємства та працівниками обліку.	існують тісні або сімейні відносини		відносини існують, але їх вплив носить незначний або опосередкований характер		не існують які-небудь відносини, здатні вплинути на правильність відображення статей бухгалтерського обліку	
Характеристика обставин незвичайного тиску на керівництво							
12	Число банкрутств у галузі, у якій функціонує економічний суб'єкт.	значне		середнє		незначне	

Продовження табл. додатку К

1	2	3	4	5	6	7	8
13	Можливість банкрутства головної організації (при аудиті дочірнього підприємства) або дочірнього підприємства (при аудиті головної організації).	уже відбулося банкрутство або воно неминуче відбудеться		існує реальна можливість банкрутства, фінансові труднощі		банкрутство не передбачається	
14	Фінансове становище крупних акціонерів (учасників).	мало місце їх банкрутство		існує реальна можливість їх банкрутства, фінансові труднощі		їхнє банкрутство не передбачається	
15	Фінансова стійкість підприємства, що перевірятиметься.	підприємство не може нормально вести свою поточну діяльність без одержання кредитів		підприємству необхідні істотні кредити або інвестиції для розвитку		підприємство може стійко працювати без залучення позикових коштів	
16	Наявність власного обігового капіталу.	існує дефіцит власного обігового капіталу		рівень власного обігового капіталу не достатній для підтримки поточної діяльності		власного обігового капіталу досить	
17	Вплив змін у нормативнім регулюванні на діяльність підприємства.	існує значна ймовірність погіршення фінансового становища		імовірність негативного впливу існує, але вона незначна		відсутня ймовірність погіршення фінансового й виробничого становища	
Характер діяльності підприємства, що перевірятиметься							
18	Розмір фірми.	працює на маленькому ринку		має філії у своєму регіоні		має філії в кількох регіонах	
19	Широкий асортимент товарів, послуг.	один вид товару, послуги		кілька видів товару, послуг		наявність додаткової класифікації по кожному виду товару, послуги	

Продовження табл. додатку К

1	2	3	4	5	6	7	8
20	Наявність виробничих площ.	значна нестача виробничих площ		незначна нестача виробничих площ		повністю забезпечене для організації безперервного процесу виробництва	
21	Період старіння продукції або послуг.	незначний		середній		значний	
22	Наявність спеціальних принципів і вимог до обліку в даній галузі.	існують значні відмінності		існують незначні відмінності		спеціальних вимог не існує	
23	Операції зі зв'язаними особами.	займають значну частку в загальній їхній сукупності		займають незначну частку в загальній їхній сукупності		не мають місце	
24	Структура капіталу.	є занадто складною для організації належного контролю над ним		існують деякі складності в структуруванні		є ясною й зрозумілою	
25	Сфера діяльності.	відносно нова, чутлива до зовнішніх проявів		стабільна, у незначнім ступені залежить від впливу зовнішніх умов		стабільна, не залежить від впливу зовнішніх умов	
26	Конкурентне середовище.	велика кількість конкуруючих фірм		входить до числа провідних фірм		підприємство-монополіст	
27	Зміни в області технологій.	постійно відбуваються зміни, високотехнологічна галузь		зміни стосуються якісного поліпшення параметрів на базі існуючої технології		зміни відбуваються в довгостроковому аспекті	

Продовження табл. додатку К

1	2	3	4	5	6	7	8
28	Зміна споживчого попиту на продукцію.	можливі великі коливання		можливі незначні зміни		попит на продукцію нееластичний	
29	Зміна облікової політики, характерної для даної галузі.	можливі істотні зміни		можливі несуттєві зміни		зміни не передбачаються	
Фактори, що впливають на рахунки бухгалтерського обліку й групи однотипних операцій							
30	Наявність рахунків бухгалтерського обліку, щодо яких можливий високий рівень викривлення.	велика кількість рахунків		невелика кількість рахунків		немає таких рахунків	
31	Незвичайні або нестандартні господарські операції.	мають місце в значній кількості		мають місце в невеликому обсязі		не мають місце	
32	Оцінка окремих активів, зобов'язань, створюваних резервів.	необ'єктивне відображення		наявність сумніву в об'єктивності їх відображення		об'єктивне відображення	
33	Активи й угоди, по яких можливі втрати й незаконне присвоєння.	існують у значній кількості		існують у незначній кількості		не існують	
34	Рівень складності господарських операцій.	складні операції, що вимагають багатоступінчатих розрахунків для відображення в бух. обліку		змішані операції		однотипні стандартні операції	
35	Незвичайні й складні операції.	здійснювалися наприкінці звітного періоду		здійснювалися на початку або середині звітного періоду		не здійснювалися	
36	Наявність операцій, порядок правильного оформлення яких неоднозначно трактуються чинним законодавством.	систематично повторюються		одиничні випадки		відсутні	

Продовження табл. додатку К

1	2	3	4	5	6	7	8
37	Інформаційні системи.	впроваджувалися протягом року		вносилися виправлення протягом року		нові не впроваджувалися й виправлення в існуючі не вносилися	
38	Зриви й збої інформаційних систем.	значні		незначні		не мали місце	
	Кількість відповідей з оцінкою ризику.						
	Оцінка ризику (кіл-ть відповідей/ загальна кількість питань).						

Аналіз ризику системи внутрішнього контролю

№ з/п	Фактори ризику	Класи ризику					
		Високий	Оцінка	Середній	Оцінка	Низький	Оцінка
1	2	3	4	5	6	7	8
1	Фінансово-аналітичний відділ.	відсутній		функції покладені на бухгалтерську службу		сформований оперативно діючий фінансовий відділ	
2	Внутрішні аудитори.	відсутні		є один співробітник		сформований підрозділ внутрішніх аудиторів	
3	Ревізійна комісія.	не сформована		формується один раз у рік загальними зборами засновників		сформована постійно діюча ревізійна комісія	
4	Аудиторські перевірки.	не проводилася		проводяться в міру необхідності з ініціативи засновників		проводяться щорічно	

Продовження табл. додатку К

1	2	3	4	5	6	7	8
5	Інвентаризації.	не проводяться й регламент не встановлений		проводяться один раз у рік по затверджених термінах		проводяться оперативно протягом року по затверджених термінах	
6	Санкціонування господарських операцій.	розпорядчі документи видаються після здійснення господарської операції		документи систематично не підписуються й не візуються, але розпорядчі акти видаються вчасно		розпорядча документація видається, первинні документи підписуються й візуються	
7	Чи існує взаємозамінність.	вузька спеціалізація основної кількості фахівців		заміщаються тільки провідні спеціалісти		на ключових ділянках виробництва й керування є штатні заступники й компетентні співробітники	
8	Способи контролю власниками.	не контролюється		контролюється один раз у рік на загальних зборах засновників		контролюється оперативно через спеціально створені органи керування (Рада директорів, правління)	
9	Характеристика ризику системи внутрішнього контролю.	відсутня система внутрішнього контролю		СВК функціонує, але на неї не можна повністю покластися		СВК забезпечує високу впевненість у її ефективності	
	Кількість відповідей з оцінкою ризику.						
	Оцінка ризику (кіл-ть відповідей/ загальне число питань).						

Продовження табл. додатку К

Оцінка ризику невиявлення					
Невід'ємний ризик, %	Нр=				
			високий	середній	низький
Ризик системи внутрішнього контролю,%	Рвк=				
			високий	середній	низький
Аудиторський ризик, %	Ар=	5			
Риск невиявлення, % Рн=Ар/(Нр*Рвк)					

ТАБЛИЦЯ ЗАЛЕЖНОСТІ МІЖ КОМПОНЕНТАМИ АУДИТОРСЬКОГО РИЗИКУ

	Оцінка ризику невиявлення		*Ризик системи внутрішнього контролю*		
			високий	*середній*	*низький*
	Невід'ємний ризик	*високий*	*найнижча*	*більш низька*	*середня*
		середній	*більш низька*	*середня*	*більш висока*
		низький	*середня*	*більш висока*	*найбільша*

Висновок: _____

_____

Виконав _____

Перевірив _____

Дата

Додаток Л

[Код робочого документа]

Найменування суб'єкта аудиторської діяльності:

_____

Підприємство: _____

Період перевірки: _____

ПОПЕРЕДНЯ ОЦІНКА СУТТЄВОСТІ

№ з/п	Найменування базового показника	Форма звітності	Коди рядків	Значення базового показника на кінець перевіряємого року	Допустима помилка (прийнятий рівень суттєвості)	Розрахункове значення, що застосовується для визначення рівня суттєвості (тис. грн.)	Для оцінки помилки яких статей застосовуються	Значимість показника
	1	2	3	4	5	6	7	8
					x	6=4*5	x	
1	Валюта балансу	ф.1	280		2%		Окремі відділи обліку, що відносяться до активів, зобов'язань та власного капіталу	
2	Чистий прибуток підприємства	ф.2	220		5%		Фінансовий результат діяльності	

Продовження табл. додатку Л

	1	2	3	4	5	6	7	8
3	Загальні доходи підприємства (без ПДВ)	ф.2	035+060+061+110+120+130+200		2%		Окремі види доходів	
4	Загальні витрати підприємства	ф.2	040+070+080+090+091+140+150+160+180+205		2%		Окремі види витрат	
5	Власний капітал (підсумок I розділу пасиву балансу)	ф.1	380		10%		Види капіталу	
	Разом:							

Середньоарифметичне = _____

Максимальне значення = _____

Мінімальне значення = _____

(Підсумок колонки 5/підсумок колонки 8) відхиляється від середнього на _____

відхиляється від середнього на _____

НОВИЙ РОЗРАХУНОК СЕРЕДНЬОАРИФМЕТИЧНОГО

	1	2	3	4	5	6	7	8
					x	6=4*5	x	
1	Валюта балансу	ф.1	280	0	2%		Окремі відділи обліку, що відносяться до активів, зобов язаньта власному капіталу	

Продовження табл. додатку Л

	1	2	3	4	5	6	7	8
2	Чистий прибуток підприємства	ф.2	220	0	5%		Фінансовий результат діяльності	
3	Загальні доходи підприємства (без ПДВ)	ф.2	035+060+061+110+120+130+200	0	2%		Окремі види доходів	
4	Загальні витрати підприємства	ф.2	040+070+080+090+091+140+150+160+180+205	0	2%		Окремі види витрат	
5	Власний капітал (підсумок I розділу пасиву балансу)	ф.1	380	0	10%		Види капіталу	
	Разом:							

Середньоарифметичне _____

Округлення

Відхилення на ____ % _____

Прийнятий рівень суттєвості _____

Висновок: _____

_____

Виконав _____

Перевірив _____

Дата

Додаток М

[Код робочого документа]

Затверджено:
Директор САД
Дата: _____

Підприємство, що перевіряється: _____
Період, що перевіряється: _____

ЗАГАЛЬНИЙ ПЛАН АУДИТУ

Склад робочої групи:
Керівник робочої групи: _____
члени робочої групи:
_____
_____

Контролер – _____

№ з/п	Заплановані види робіт	Період проведення	Виконавець	Примітки
1	2	3	4	5
І. Переддоговірний етап				
1.	Ознайомлення зі змінами в бізнес-середовищі клієнта.			
2.	Тестування змін системи внутрішнього контролю, системи бухгалтерського обліку, з питань електронної обробки інформації.			
3.	Оцінка ризиків суттєвих викривлень.			
4.	Укладання договору на виконання завдання з надання впевненості (аудит).			
ІІ. Етап підготовки до планування				
5.	Тестування внутрішнього контролю за класами операцій.			
6.	Оцінка рівня суттєвості і ризиків суттєвих викривлень та коригування визначеного рівня суттєвості і ризиків суттєвих викривлень.			

Продовження табл. додатку М

1	2	3	4	5
III. Остаточне планування				
7.	Складання плану проведення аудиту та визначення переліку, обсягу і часу проведення аудиторських процедур з метою отримання доказів стосовно тверджень у фінансовій звітності.			
IV. Перевірка				
8.	Проведення аудиту на підставі плану проведення аудиту та розроблених до нього програм аудиту.			
9.	Організація вибірки та оцінка її результатів.			
10.	Керування і нагляд за роботою членів групи, а також перевірка їх роботи.			
11.	Процедури перевірки якості виконання завдання.			
V. Заключний етап				
12.	Підготовка письмової інформації керівництву підприємства за результатами аудиту.			
13.	Підготовка аудиторського висновку за результатами аудиту.			
14.	Обговорення з керівництвом підсумків аудиту.			
15.	Передача клієнтові результатів аудиту, акта виконаних робіт.			
16.	Формування остаточного файлу.			

Ознайомлені:

Керівник робочої групи _____ _____
(підпис) (П.І.Б.)

Члени робочої групи:

_____ _____
(підпис) (П.І.Б.)

_____ _____
(підпис) (П.І.Б.)

Контролер _____ _____
(підпис) (П.І.Б.)

Додаток Н

[Код робочого документа]

Найменування суб'єкта аудиторської діяльності:
_____

Підприємство: _____

Період перевірки: _____

ЗВІТ ПРО ВИКОНАННЯ ГРАФІКУ ПЕРЕВІРКИ

№ з/п	Вид роботи	Очікувана дата	Фактична дата	Пояснення
1	2	3	4	5
I. Переддоговірний етап				
2	Ознайомлення зі змінами в бізнес-середовищі клієнта.			
3	Тестування змін системи внутрішнього контролю, системи бухгалтерського обліку, з питань електронної обробки інформації.			
4	Оцінка рівня суттєвості і ризиків суттєвих викривлень та коригування визначеного рівня суттєвості і ризиків суттєвих викривлень.			
5	Укладання договору на виконання завдання з надання впевненості (аудит).			
II. Етап підготовки до планування				
6	Тестування внутрішнього контролю за класами операцій.			
III. Остаточне планування				
7	Складання плану проведення аудиту та визначення переліку, обсягу і часу проведення аудиторських процедур з метою отримання доказів стосовно тверджень у фінансовій звітності.			
IV. Перевірка				
8	Проведення аудиту на підставі плану проведення аудиту та розроблених до нього програм аудиту.			
9	Організація вибірки та оцінка її результатів.			

Продовження табл. додатку Н

1	2	3	4	5
10	Керування і нагляд за роботою членів групи, а також перевірка їх роботи.			
14	Процедури перевірки якості виконання завдання.			
V. Заключний етап				
11	Підготовка письмової інформації (звіту) керівництву підприємства за результатами аудиту.			
12	Підготовка аудиторського висновку за результатами аудиту.			
13	Обговорення з керівництвом підсумків аудиту.			
15	Передача клієнтові результатів аудиту, акта виконаних робіт.			
16	Формування остаточного файлу.			

Перевірка завершена: _____

(дата, підпис керівника робочої групи)

Додаток О

Методи та прийоми аудиту за різними джерелами

Методи / Фахівці	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18
		Пшенична А.Ж.	Устюкова К.О.	Шевчук В.О., Пожарицька І.М. та ін.	Кулаковська Л.Л., Піча Ю.В.	Бутинець Ф.Ф.	Суворова С.Л., Тарушина Н.В.	Суворова С.Л., Тарушина Н.В., Галкина О.В., Ковальова А.М.	Сопко В.В., Шило В.Л., Верхоглядова Н.І. та ін.	Дерев'янко С.І., Олійник С.О. та ін.	МСА (1999).	Гончарук Я.А., Рудницький В.С.	Лоцк Р.	Арене А., Лоббек Дж.	Петрик О.А..	Дорош Н.І.	Арбузов Р.А.	О.А. Миронова, М.А. Азарська
Аналітичний огляд (аналіз, економічний аналіз; аналітична перевірка; аналітичні процедури)	–	ММП	МП	МП	ММП, М	СП	П	М	М	–	П	СП	ГАП	ДД	СМА	М	ММПД	–
Анкетування	–	–	–	–	–	–	П	–	М	–	–	СП	–	–	ПАП	–	–	–
Арифметична перевірка (точність)	–	–	–	МП	М	–	–	–	М	–	–	–	–	ДД	ПАП	–	ММПД	–
Вимірювання	–	–	–	–	–	М	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–
Групування	–	–	МП	МП	–	М/П	–	–	–	–	–	СП	–	–	–	–	–	–

Продовження табл. додатку О

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18
Документація (документальна перевірка)	–	МП	МП	МПП, М	–	–	–	М	–	–	–	–	ТД	ПАП	М	–	–
Експеримент	М	МП	МП	–	М	–	–	–	–	–	СП	–	–	–	–	–	ПФК
Експертиза	М	МП	МП	–	–	–	–	–	–	–	СП	–	–	–	–	–	ПФК
Запит	–	–	–	–	–	П	М	–	–	П	–	–	–	СМА	–	–	–
Зустрічна перевірка	МПП	–	–	–	–	–	–	–	–	–	СП	–	–	–	М	ПФК	–
Інвентаризація	М	МП	МП	М	–	–	–	М	СМПА	–	СП	–	–	СМА	–	–	ПФК
Інспекція	–	–	–	–	–	–	М	–	–	–	СП	–	–	–	–	–	–
Контрольні заміри (обміри)	М	МП	МП	–	ПФК	–	–	–	СМПА	–	–	–	–	–	–	ПФК	–
Лабораторний аналіз	–	–	–	–	–	–	–	–	СМПА	–	–	–	–	ПАП	–	–	ПФК
Логічна перевірка	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	ГАП	–	–	–	–	–

Продовження табл. додатку О

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18
Обстеження	МПП	–	–	МПП		–	–	–	–	–	–	–	–	СМА	М	–	ПФК
Огляд документів	–	–	–	–	МПЦД	–	–	–	–	–	СП	ГАП	–	СМА	М	–	ПФК
Опитування	МПП	–	–	МПП	СОД	–	–	М	–	–	СП	–	–	СМА	–	ПФК	–
Оцінка експертна	–	–	–	–	–	–	–	–	–	П	–	–	–	–	–	–	–
Перевірка	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	МПЦД	–
Перевірка документів	–	–	–	–	–	–	–	М	–	–	–	–	–	–	–	СОД	–
Письмовий запит	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	МПЦД	–
Письмові пояснення	–	–	–	–	ВМПА	–	–	–	СМПА	–	–	–	–	–	–	–	–
Підготовка альтернативного балансу	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	СОД	–

Продовження табл. додатку О

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18
Підрахунок (перерахунок)	–	–	–	–	–	–	М	–	–	П	СП	ГАП	–	ПАП	М	СОЙ	–
Підтвердження	МПП		–	МПП, М	–	–	М	–	–	П	СП	–	ТД	–	М	–	–
Порівняння	–	–	–	–	М	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–
Прийоми економіко-математичних методів	–	–	МП	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	ПАП	–	–	–
Простеження (трасування)	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	СОЙ	–
Службове розслідування	–	МП	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–
Скануванння	МПП	–	–	МПП	–	–	–	–	–	–	СП	–	–	–	М	СОЙ	–
Спеціальна перевірка	МПП	–	–	МПП	–	–	–	–	–	–	–	–	–	ПАП	–	–	–
Співставлення документів	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	МПЙ	–
Спостереження	М, МПП	–	МП	М	М	–	М	М	–	П	СП	ГАП	ТД	СМА	–	–	–

Продовження табл. додатку О

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18
Статистичні розрахунки	–	МП	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–
Тестування	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	–	ПАП	–	–	–
Технологічний контроль	М	–	МП	–	–	–	–	–	–	–	СП	–	–	–	–	–	–
Узагальнення	–	МП	–	–	–	–	–	–	–	–	СП	–	–	ПАП	–	–	–
Усне опитування	–	–	–	М	СОД	П	–	–	–	–	СП	–	–	–	–	–	ПФК
Фактичний контроль	–	МП	–	МПП	–	–	–	–	–	–	СП	–	–	СМА	–	–	–

Умовні позначення застосовані в таблиці мають наступне значення:

П – *процедури*;
СП – *спеціальний прийом*;
М – *метод*;
МП – *методичний прийом*
ПФК – *прийом фактичного контролю;*
МППД – *методичні прийоми перевірки документів;*
СОД – *способи отримання доказів;*
ГАП – *групи аудиторських перевірок;*
ТД – *типи доказів;*
ВМПА – *власні методичні прийоми аудиту;*
СМА – *специфічні методи аудиту;*
ПАП – *прийоми аудиторської перевірки.*
СМПА – *специфічні методичні прийоми аудиту*
МПП – *методичні прийоми проведення аудиту*

Визначення аудиторських процедур в Міжнародних стандартах аудиту

- **процедура визначена у 5 виданнях Міжнародних стандартів аудиту:**

1999	2001	2002	2005	2006
Спостереження				
Спостереження це вивчення процесу іншими особами, наприклад, аудитор може спостерігати за проведенням підрахунку товарно-матеріальних запасів працівниками суб'єкта або за здійсненням контрольних процедур, які не залишають "слідів" для аудита.	Спостереження охоплює нагляд за процесом або процедурою, що виконуються іншими особами, наприклад, спостереження аудитора за здійсненням інвентаризації запасів персоналом суб'єкта господарювання або виконання заходів контролю, що не залишає "аудиторського сліду".		Спостереження охоплює нагляд за процесом або процедурою, що виконуються іншими особами, наприклад, спостереження аудитора за здійсненням інвентаризації запасів персоналом суб'єкта господарювання або виконанням заходів контролю. Спостереження надає аудиторські докази щодо виконання процесу чи процедур, але обмежується певним моментом часу, в якому відбувається спостереження, а також тим, що сам факт спостереження може впливати на виконання процесу чи процедур.	
Аналітичні процедури				
Аналітичні процедури це аналіз значимих показників і тенденцій, враховуючи дослідження коливань та взаємозв'язків, які не погоджені з іншою релевантною інформацією чи відхиляються від прогнозних значень.	Аналітичні процедури – складаються з аналізу важливих фінансових показників і тенденцій, а також подальшого вивчення відхилень та взаємозв'язків, які суперечать іншій релевантній інформації або відрізняються від прогнозних сум.		Аналітичні процедури складаються з оцінки фінансової інформації шляхом дослідження важливих зв'язків між фінансовими і нефінансовими даними. Аналітичні процедури охоплюють також подальше вивчення визначених відхилень та зв'язків, які суперечать іншій релевантній інформації або відрізняються від прогнозованих сум.	

Продовження табл. додатку П

- **процедура визначена у 3 виданнях Міжнародних стандартів аудиту:**

Обчислення	**1999**	Обчислення це перевірка точності арифметичних розрахунків в первинних документах та бухгалтерських записах або виконання самостійних розрахунків.
	2001	Обчислення складається з перевірки арифметичної точності сум у первинних документах і облікових записах або проведення незалежних підрахунків.
	2002	Обчислення складається з перевірки арифметичної точності сум у первинних документах і облікових записах або проведення незалежних підрахунків.
Запит і підтвердження	**1999**	Запит це пошук інформації у усвідомлених осіб у межах або за межами суб'єкта. Запити можуть бути різними: від офіційних письмових запитів, адресованих третім сторонам , до неофіційних усних запитів, адресованих працівникам суб'єкта. Відповіді на запити можуть давати аудитору дані, яких він раніше не мав або які підтверджують аудиторські докази. Підтвердження це відповідь на запит підтвердити інформацію, яка є в бухгалтерських записах. Наприклад, аудитор запитує підтвердження дебіторської заборгованості безпосередньо у дебіторів.
	2001	Запит – це процес звернення за інформацією до обізнаних осіб усередині суб'єкта господарювання або поза його межами. Запити можуть бути різного роду: від офіційних письмових запитів, адресованих третім сторонам, до неофіційних усних запитів, адресованих працівникам суб'єкта господарювання. Відповіді на запити можуть забезпечити аудитора інформацією, якою він раніше не володів або яка підтверджує аудиторські докази. Підтвердження складається з відповіді на запит щодо підтвердження інформації, яка міститься в облікових записах. Наприклад, аудитор зазвичай шукає безпосереднього підтвердження дебіторської заборгованості шляхом контакту з дебіторами.
	2002	Запит – це процес звернення за інформацією до обізнаних осіб усередині суб'єкта господарювання або поза його межами. Запити можуть бути різного роду: від офіційних письмових запитів, адресованих працівникам суб'єкта господарювання. Відповіді на запити можуть забезпечити аудитора інформацією, якою він раніше не володів або яка підтверджує аудиторські докази. Підтвердження складається з відповіді на запит щодо підтвердження інформації, яка міститься в облікових записах. Наприклад, аудитор зазвичай шукає безпосереднього підтвердження дебіторської заборгованості шляхом контакту з дебіторами.

- **процедура визначена у 2 виданнях Міжнародних стандартів аудиту:**

Перевірка	**2001**	Перевірка складається з вивчення запасів, документів або матеріальних активів. Перевірка записів і документів надає аудиторські докази різного ступеню достовірності залежно від їх характеру і джерела, а також від ефективності заходів внутрішнього контролю та їх обробки. Є три основні категорії документальних аудиторських доказів, які надають аудиторові різний ступень достовірності: а) документальні аудиторські докази, які створені третіми сторонами та утримуються ними; б) документальні аудиторські докази, створені третіми сторонами та утримувані суб'єктом господарювання; в) документальні аудиторські докази, які створені та утримуються суб'єктом господарювання. Перевірка матеріальних активів надає достовірні аудиторські докази щодо їх наявності, але не обов'язково стосовно права власності на них або їх вартості.
	2002	Перевірка складається з вивчення запасів, документів або матеріальних активів. Перевірка записів і документів надає аудиторські докази різного ступеня достовірності залежно від їх характеру і джерела, а також від ефективності заходів внутрішнього контролю та їх обробки. Є три основні категорії документальних аудиторських доказів, які надають аудиторові різний ступінь достовірності: а) документальні аудиторські докази, які створені третіми сторонами та утримуються ними; б) документальні аудиторські докази, створені третіми сторонами та утримувані суб'єктом господарювання; в) документальні аудиторські докази, які створені та утримуються суб'єктом господарювання. Перевірка матеріальних активів надає достовірні аудиторські докази щодо їх наявності, але не обов'язково стосовно права власності на них або їх вартості.
Перевірка записів або документів	**2005**	Перевірка складається з вивчення записів або документів, як внутрішніх, так і зовнішніх, що зберігаються на папері, електронних та інших носіях інформації. Перевірка записів і документів надає аудиторські докази різного ступеня достовірності залежно від їх характеру і джерела, а також в разі внутрішніх записів та документів, залежно від ефективності процедур контролю за їх створінням. Прикладом перевірки, яка застосовується як тести контролю, є перевірка записів або документів на підтвердження їх санкціонованості. Деякі документи являють собою прямий аудиторський доказ існування активу, наприклад, документ, який є фінансовим інструментом таким, як акція чи облігація. Перевірка таких документів необов'язково може надавати аудиторські докази права власності на них чи вартості. Крім того, перевірка виконаного контракту може надати аудиторські свідчення стосовно застосування суб'єктом господарювання облікової політики, наприклад, визнання доходу.

Продовження табл. додатку П

Перевірка записів або документів	**2006**	Перевірка складається з вивчення записів або документів, як внутрішніх, так і зовнішніх, що зберігаються на папері, електронних та інших носіях інформації. Перевірка записів і документів надає аудиторські докази різного ступеня достовірності залежно від їх характеру і джерела, а також в разі внутрішніх записів та документів, залежно від ефективності процедур контролю за їх створінням. Прикладом перевірки, яка застосовується як тести контролю, є перевірка записів або документів на підтвердження їх санкціонованості. Деякі документи являють собою прямий аудиторський доказ існування активу, наприклад, документ, який є фінансовим інструментом таким, як акція чи облігація. Перевірка таких документів необов'язково може надавати аудиторські докази права власності на них чи вартості. Крім того, перевірка виконаного контракту може надати аудиторські свідчення стосовно застосування суб'єктом господарювання облікової політики, наприклад, визнання доходу.
Перевірка матеріальних активів	**2005**	Перевірка матеріальних активів полягає в фізичній перевірці активів. Перевірка матеріальних активів може надати достовірні аудиторські докази щодо їх існування, але необов'язково докази прав та зобов'язань чи оцінки вартості активів. Перевірка окремих статей запасів, як правило, супроводжує спостереження за інвентаризацією.
	2006	Перевірка матеріальних активів полягає в фізичній перевірці активів. Перевірка матеріальних активів може надати достовірні аудиторські докази щодо їх існування, але необов'язково докази прав та зобов'язань чи оцінки вартості активів. Перевірка окремих статей запасів, як правило, супроводжує спостереження за інвентаризацією.
Підтвердження	**2005**	Підтвердження, які є особливим типом запитів, – це процес отримання інформації щодо пояснень управлінського персоналу чи існуючих умов безпосередньо від третіх сторін. Наприклад, аудитор може шукати прямого підтвердження дебіторської заборгованості шляхом контакту з дебіторами. Підтвердження часто застосовуються щодо залишків на рахунках та їх компонентів, але їх не слід обмежувати лише такими статтями. Наприклад, аудитор може просити підтвердити умови угод або операції, які суб'єкт господарювання має з третіми сторонами; прохання про підтвердження сформульовано так, аби спитати, чи були внесені зміни до угод, та якщо так, то які саме. Підтвердження також використовуються для отримання аудиторських доказів щодо відсутності певних умов, наприклад, відсутність "побічних угод", які можуть вплинути на визнання доходу.

Підтвердження	**2006**	Підтвердження, які є особливим типом запитів, – це процес отримання інформації щодо пояснень управлінського персоналу чи існуючих умов безпосередньо від третіх сторін. Наприклад, аудитор може шукати прямого підтвердження дебіторської заборгованості шляхом контакту з дебіторами. Підтвердження часто застосовуються щодо залишків на рахунках та їх компонентів, але їх не слід обмежувати лише такими статтями. Наприклад, аудитор може просити підтвердити умови угод або операції, які суб'єкт господарювання має з третіми сторонами; прохання про підтвердження сформульовано так, аби спитати, чи були внесені зміни до угод, та якщо так, то які саме. Підтвердження також використовуються для отримання аудиторських доказів щодо відсутності певних умов, наприклад, відсутність «побічних угод», які можуть вплинути на визнання доходу.
Запит	**2005**	Запит – це процес звернення за інформацією, як фінансовою, так і нефінансовою, до обізнаних осіб суб'єкта господарювання або поза його межами. Запит – це аудиторська процедура, яка широко застосовується в ході аудиторської перевірки та часто доповнює виконання інших аудиторських процедур. Запити можуть бути різного роду: від офіційних письмових запитів до неофіційних усних запитів. Оцінювання відповідей на запити є невід'ємною частиною процесу запиту. Відповіді на запити можуть надати аудиторові інформацію, якою він раніше не володів, або яка підтверджує аудиторські докази. В інших випадках відповіді можуть надати інформацію, яка суттєво відрізняється від іншої інформації, яку отримав аудитор, наприклад, інформацію стосовно можливостей управлінського персоналу уникати процедур контролю. У деяких випадках відповіді на запити є основою для зміни чи виконання додаткових аудиторських процедур аудитором. Аудитор виконує аудиторські процедури додатково до використання запитів для отримання достатніх та відповідних аудиторських доказів. Запит сам по собі, як правило, не надає достатні аудиторські докази для виявлення суттєвого викривлення на рівні тверджень. Крім того, запит сам по собі не є достатнім для перевірки операційної ефективності процедур контролю. Хоча підтвердження доказів, отриманих шляхом запитів, часто є особливо можливим, у випадку запитів щодо наміру управлінського персоналу, інформація, наявна для підтвердження наміру управлінського персоналу, може бути обмеженою. У таких випадках розуміння історії виконання управлінським персоналом оголошених намірів щодо активів чи зобов'язань, причин, наведених управлінським персоналом щодо вибору конкретного плану дій, та спроможності управлінського персоналу дотримуватися конкретного плану дій можуть надати відповідну інформацію про наміри управлінського персоналу. Стосовно деяких питань аудитор отримує письмові пояснення управлінського персоналу для підтвердження відповідей на усні запити. Наприклад, аудитор, як правило, отримує письмові пояснення управлінського персоналу щодо суттєвих питань, коли не можна обґрунтовано очікувати, що існуватимуть інші достатні та відповідні аудиторські докази, або коли якість інших отриманих аудиторських доказів низька.

Продовження табл. додатку П

Запит	**2006**	Запит – це процес звернення за інформацією, як фінансовою, так і нефінансовою, до обізнаних осіб суб'єкта господарювання або поза його межами. Запит – це аудиторська процедура, яка широко застосовується в ході аудиторської перевірки та часто доповнює виконання інших аудиторських процедур. Запити можуть бути різного роду: від офіційних письмових запитів до неофіційних усних запитів. Оцінювання відповідей на запити є невід'ємною частиною процесу запиту. Відповіді на запити можуть надати аудиторові інформацію, якою він раніше не володів, або яка підтверджує аудиторські докази. В інших випадках відповіді можуть надати інформацію, яка суттєво відрізняється від іншої інформації, яку отримав аудитор, наприклад, інформацію стосовно можливостей управлінського персоналу уникати процедур контролю. У деяких випадках відповіді на запити є основою для зміни чи виконання додаткових аудиторських процедур аудитором. Аудитор виконує аудиторські процедури додатково до використання запитів для отримання достатніх та відповідних аудиторських доказів. Запит сам по собі, як правило, не надає достатні аудиторські докази для виявлення суттєвого викривлення на рівні тверджень. Крім того, запит сам по собі не є достатнім для перевірки операційної ефективності процедур контролю. Хоча підтвердження доказів, отриманих шляхом запитів, часто є особливо можливим, у випадку запитів щодо наміру управлінського персоналу, інформація, наявна для підтвердження наміру управлінського персоналу, може бути обмеженою. У таких випадках розуміння історії виконання управлінським персоналом оголошених намірів щодо активів чи зобов'язань, причин, наведених управлінським персоналом щодо вибору конкретного плану дій, та спроможності управлінського персоналу дотримуватися конкретного плану дій можуть надати відповідну інформацію про наміри управлінського персоналу. Стосовно деяких питань аудитор отримує письмові пояснення управлінського персоналу для підтвердження відповідей на усні запити. Наприклад, аудитор, як правило, отримує письмові пояснення управлінського персоналу щодо суттєвих питань, коли не можна обґрунтовано очікувати, що існуватимуть інші достатні та відповідні аудиторські докази, або коли якість інших отриманих аудиторських доказів низька.
Перерахування	**2005**	Перерахування полягає в перевірці арифметичної точності документів чи записів. Перерахування можна виконувати із застосуванням інформаційних технологій, наприклад, шляхом отримання електронного файлу від суб'єкта господарювання та застосування КМА для перевірки точності сум у файлі.

Перерахування	2006	Перерахування полягає в перевірці арифметичної точності документів чи записів. Перерахування можна виконувати із застосуванням інформаційних технологій, наприклад, шляхом отримання електронного файлу від суб'єкта господарювання та застосування КМА для перевірки точності сум у файлі.
Повторне виконання	2005	Повторне виконання полягає в незалежному виконанні аудитором процедур чи заходів контролю, які початково виконувались як частина системи внутрішнього контролю суб'єкта господарювання, або вручну, або з застосуванням КМА, наприклад, повторне виконання класифікації дебіторської заборгованості за строками погашення.
	2006	Повторне виконання полягає в незалежному виконанні аудитором процедур чи заходів контролю, які початково виконувались як частина системи внутрішнього контролю суб'єкта господарювання, або вручну, або з застосуванням КМА, наприклад, повторне виконання класифікації дебіторської заборгованості за строками погашення.

- **процедура визначена у 1 виданні Міжнародних стандартів аудиту:**

Інспектування	**1999**	Перевірка записів документів або матеріальних активів. В ході інспектування записів і документів аудитор отримує аудиторські докази різного ступеню надійності в залежності від їх характеру та джерела, а також від ефективності засобів внутрішнього контролю над процесом їх обробки. Три основні категорії: документальні аудиторські докази: створені третіми сторонами та які знаходяться у них; створені третіми сторонами та які знаходяться у суб'єкта; створені суб'єктом та які знаходяться у нього. Інспектування матеріальних активів надає надійні аудиторські докази відносно їх існування, але не обов'язково відносно права власності на них або вартісної оцінки.

Додаток Р

Рекомендований перелік внутрішньофірмових стандартів аудиторської фірми

1. Загальні стандарти

- Загальне положення щодо концепції та підходу до розробки внутрішніх стандартів аудиторської фірми.
- ВФП "Положення щодо внутрішньої структури й організації діяльності аудиторської фірми".
- ВФСА "Кадрова політика".
- ВФПр "Порядок ціноутворення в аудиторській фірмі".
- Нормативні документи, які доповнюють та конкретизують положення, що діють в області аудиторської діяльності (наприклад, Наказ Про затвердження внутрішньофірмових стандартів, інструкцій, методик та положень, розроблених в САД).

2. Етичні стандарти

- Кодекс професійної етики аудиторської фірми.
- ВФСА "Незалежність аудитора й порядок розв'язання конфліктів".
- ВФП "Положення про професійну етику у спілкуванні із клієнтом аудиторської фірми".
- ВФП "Положення про виконання застережних заходів для усунення або зменшення впливу виявлених загроз незалежності, а також з організації моніторингу загроз незалежності".
- ВФП "Положення про систему інформаційної безпеки в аудиторській фірмі".
- ВФП "Положення про комерційну таємницю аудиторської фірми".
- ВФПр "Порядок про розміщення реклами та пропонування послуг аудиторської фірми".

3. Стандарти системи контролю якості

- Положення про систему контролю якості.
- ВФСА "Нагляд та контроль якості під час виконання завдання".

- ВФСА "Моніторинг відповідності політики та процедур контролю якості".
- ВФПр "Порядок застосування до аудиторів та працівників аудиторської фірми стягнень за неналежне виконання професійних обов'язків".
- ВФП "Положення про дисциплінарну комісію аудиторської фірми".
- ВФПр "Порядок проведення перевірок матеріалів скарг, які надходять до дисциплінарної комісії аудиторської фірми, щодо недотримання аудиторами законодавства України, МСА, внутрішньофірмових стандартів та положень, норм професійної етики аудиторів та рішень директора аудиторської фірми при наданні ними аудиторських послуг".

4. Технічні стандарти

- ВФСА "Висновок (звіт) за наслідками виконання завдання з аудиту".
- ВФСА "Аудиторський ризик".
- ВФСА "Збір та використання доказів під час виконання завдання з аудиту".
- ВФСА "Аудиторські процедури".
- ВФСА "Прийняття завдання з аудиту".
- ВФСА "Документальне оформлення аудиту".
- ВФСА "Планування процесу аудиту".
- ВФСА "Суттєвість в аудиті".
- ВФП " Положення щодо можливості подальшого функціонування клієнта".
- ВФП "Облікові оцінки та оцінки за справедливою вартістю".
- ВФП "Положення щодо подальших події після надання аудиторського висновку".
- ВФП "Положення щодо зовнішніх підтверджень".
- ВФП "Положення щодо залишків на початок періоду".
- ВФП "Положення щодо застосування вибірки при проведенні аудиту".
- ВФП "Положення щодо повідомлення інформації з питань аудиту управлінському персоналу та його пояснень".
- ВФП "Положення щодо консультацій зі складних і спірних питань та розбіжностей в думках під час здійснення аудиту".

Для нотатків

Для нотатків

МОНОГРАФІЯ

Неля Миколаївна Проскуріна

ПРОЦЕДУРНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ АУДИТУ. ТЕОРІЯ ТА ПРАКТИКА

Науковий редактор – О.Ю. Редько
Комп'ютерна верстка та дизайн – Н.І. Жабіної

Підписано до друку 22.09.2011 р. Формат 60x84 $^{1}/_{16}$.
Папір офсетний. Гарнітура Times New Roman.
Ум. друк. арк. 42,89. Обл.-вид. арк. 58,11.
Тираж 300 екз. Зам. № 210.

ДП "Інформаційно-аналітичне агентство"
01601, Київ-1, вул. Еспланадна, 4-6, оф. 419-2.
Тел./факс (044) 287-03-79

Свідоцтво
про внесення суб'єкта видавничої справи
до державного реєстру видавництв, виготівників і
розповсюджувачів видавничої продукції
ДК № 2881 від 21.06.2007 р.



Проскуріна
Неля Миколаївна

Кандидат економічних наук, доцент. Має вищу економічну та юридичну освіту. В українському аудиті з 1993 року по цей час. Член Ради Всеукраїнської професійної громадської організації "Спілка аудиторів України", член Федерації професійних бухгалтерів і аудиторів України, сертифікований аудитор. Стажувалася та вивчала досвід організації роботи та контролю якості аудиторських фірм у Великобританії. Автор понад 120 наукових праць, більшість з яких присвячена питанням контролю і аудиту, серед них методичний посібник "Документування процесу аудиту. Робочі документи аудитора", учбовий посібник "Аудит. Методика документування".

Наукові інтереси: методологія та організація аудиту, якість аудиторських послуг, організація внутрішнього аудиту, проблеми теорії і практики бухгалтерського обліку, безпека сучасного бізнесу, кризовий менеджмент.